

I (Löggæringar sem er skylt að birta)

REGLUGERÐ FRAMKVÆMDASTJÓRNARINNAR (EB) nr. 2238/2004

2008/EES/22/43

frá 29. desember 2004

um breytingu á reglugerð (EB) nr. 1725/2003 um innleiðingu tiltekinna, alþjóðlegra reikningsskilastaðla í samræmi við reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1606/2002 að því er varðar alþjóðlegan reikningsskilastaðal IFRS 1, IAS-staðla nr. 1 til 10, 12 til 17, 19 til 24, 27 til 38, 40 og 41 og túlkanir fastanefndarinnar um túlkanir (SIC-túlkanir) nr. 1 til 7, 11 til 14, 18 til 27 og 30 til 33 (*)

FRAMKVÆMDASTJÓRN EVRÓPUBANDALAGANNA HEFUR,

með hliðsjón af stofnsáttmála Evrópubandalagsins,

með hliðsjón af reglugerð (EB) Evrópuþingsins og ráðsins nr. 1606/2002 frá 19. júlí 2002 um beitingu alþjóðlegra reikningsskilastaðla ⁽¹⁾, einkum 1. mgr. 3. gr.,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

- 1) Með reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 1725/2003 ⁽²⁾ voru innleiddir tilteknir alþjóðlegir staðlar og túlkanir sem voru fyrir hendi 1. september 2002.
- 2) Alþjóðareikningsskilaráðið (IASB) birti 13 endurskoðaða, alþjóðlega reikningsskilastaðla (IAS) 18. desember 2003 og tilkynnti að IAS-staðall 15, *upplýsingar sem endurspeglar áhrif verðlagsbreytinga*, hefði verið afturkallaður. Markmiðið með endurskoðuninni var að auka enn frekar gæði og samræmi þeirra alþjóðlegra reikningsskilastaðla sem fyrir voru.
- 3) Almennt eru markmið þessarar endurbótaáætlunar að draga úr eða nema brott endurtekningar og misræmi í stöðlunum, að fjalla um samleitnimál og bæta uppbyggingu þeirra IAS-staðla sem fyrir voru. Enn fremur ákvað Alþjóðareikningsskilaráðið að fella þær túlkanir sem til voru inn í endurbættu staðlana í því skyni að auka gagnsæi og samræmi og gera staðlana ítarlegri.

4) Með samráði við tæknilega sérfræðinga á þessu sviði er það staðfest að endurskoðaði, alþjóðlegi reikningsskilastaðallinn stenst tæknilegar viðmiðanir fyrir innleiðingu sem eru sett fram í 3. gr. reglugerðar (EB) nr. 1606/2002, einkum kröfuna um að þjóna hagsmunum almennings í Evrópu.

5) Innleiðing þeirra staðla sem eru hluti af „endurbótaáætlunum“ felur þess vegna í sér breytingar á öðrum alþjóðlegum reikningsskilastöðlum og túlkunum til að tryggja að samræmi sé á milli alþjóðlegra reikningsskilastaðla. Þessar breytingar hafa áhrif á alþjóðlegan reikningsskilastaðal (IFRS-staðal) 1, alþjóðlega reikningsskilastaðla (IAS-staðla) nr. 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 29, 30, 34, 35, 36, 37, 38 og 41 og túlkanir fastanefndarinnar um túlkanir (SIC-túlkanir) nr. 7, 12, 13, 21, 22, 25, 27 og 32. Með innleiðingu þessara staðla eru túlkanir fastanefndarinnar um túlkanir (SIC-túlkanir) nr. 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 og 33 felldar úr gildi.

6) Því ber að breyta reglugerð (EB) nr. 1725/2003 til samræmis við þetta.

7) Ráðstafanir, sem kveðið er á um í þessari reglugerð, eru í samræmi við álit stýrinefndarinnar um reikningsskil.

SAMÞYKKT REGLUGERÐ ÞESSA:

1. gr.

Eftirfarandi breytingar eru gerðar á viðauka við reglugerð (EB) nr. 1725/2003:

1. í stað alþjóðlegra reikningsskilastaðlanna, IAS-staðla, nr. 1, 2, 8, 10, 16, 17, 21, 24, 27, 28, 31, 33 og 40 komi textinn sem settur er fram í viðauka við þessa reglugerð,

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtið. ESB L 394, 31.12.2004, bls. 1. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 71/2005 frá 29. apríl 2005 um breytingu á XXII. viðauka (Félagaréttur) við EES-samninginn, sjá EES-viðbætur við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins nr. 46, 15.9.2005, bls. 38.

⁽¹⁾ Stjtið. EB L 243, 11.9.2002, bls. 1.

⁽²⁾ Stjtið. ESB L 261, 13.10.2003, bls. 1. Reglugerðinni var breytt með reglugerð (EB) nr. 2237/2004 (Stjtið. ESB L 393, 31.12.2004, bls. 1).

2. IAS-staðall 15 og SIC-túlkunir nr. 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 og 33 falli brott,
3. innleiðing IAS-staðals 1 felur þess vegna í sér breytingar á IAS-stöðlum nr. 12, 19, 34, 35 og 41 til að tryggja að samræmi sé á milli alþjóðlegra reikningsskilastaðla,
4. innleiðing IAS-staðals 2 felur þess vegna í sér breytingar á IAS-staðli nr. 14 og 34 til að tryggja að samræmi sé á milli alþjóðlegra reikningsskilastaðla,
5. innleiðing IAS-staðals 8 felur þess vegna í sér breytingar á IFRS-staðli 1, IAS-stöðlum nr. 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 34, 35, 36, 37 og 38 og SIC-túlkunum nr. 12, 13, 21, 22, 25, 27 og 31 til að tryggja að samræmi sé á milli alþjóðlegra reikningsskilastaðla,
6. innleiðing IAS-staðals 10 felur þess vegna í sér breytingar á IAS-stöðlum nr. 22, 35 og 37 til að tryggja að samræmi sé á milli alþjóðlegra reikningsskilastaðla,
7. innleiðing IAS-staðals 16 felur þess vegna í sér breytingar á IFRS-staðli 1, IAS-stöðlum nr. 14, 19, 34, 36 og 41 og SIC-túlkunum nr. 13, 21 og 32 til að tryggja að samræmi sé á milli alþjóðlegra reikningsskilastaðla,
8. innleiðing IAS-staðals 21 felur þess vegna í sér breytingar á IFRS-staðli 1, IAS-stöðlum nr. 7, 12, 29, 34, 38 og 41 og SIC-túlkun 7 til að tryggja að samræmi sé á milli alþjóðlegra reikningsskilastaðla,
9. innleiðing IAS-staðals 24 felur þess vegna í sér breytingar á IAS-staðli 30 til að tryggja að samræmi sé á milli alþjóðlegra reikningsskilastaðla,
10. innleiðing IAS-staðals 27 felur þess vegna í sér breytingar IAS-staðli 22 og SIC-túlkun 12 til að tryggja að samræmi sé á milli alþjóðlegra reikningsskilastaðla,
11. innleiðing IAS-staðals 31 felur þess vegna í sér breytingar á SIC-túlkun 13 til að tryggja að samræmi sé á milli alþjóðlegra reikningsskilastaðla.

2. gr.

Reglugerð þessi öðlast gildi á þriðja degi eftir að hún birtist í *Stjórnartíðindum Evrópusambandsins*.

Hún gildir frá 1. janúar 2005.

Reglugerð þessi er bindandi í heild sinni og gildir í öllum aðildarríkjunum án frekari lögfestingar.

Gjört í Brussel 29. desember 2004.

Fyrir hönd framkvæmdastjórnarinnar,

Charlie McCREEVY

framkvæmdastjóri.

VIÐAUKI

ALÞJÓÐLEGIR REIKNINGSSKILASTAÐLAR

Nr. IAS-staðals	Heiti
IAS-staðall 1	framsetning reikningsskila
IAS-staðall 2	birgðir
IAS-staðall 8	reikningsskilaáferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur
IAS-staðall 10	atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings
IAS-staðall 16	varanlegir rekstrarfjármunir
IAS-staðall 17	leigusamningar
IAS-staðall 21	áhrif gengisbreytinga erlendra gjaldmiðla
IAS-staðall 24	upplýsingar um tengda aðila
IAS-staðall 27	samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil
IAS-staðall 28	fjárfestingar í hlutdeildarfélögum.
IAS-staðall 31	hlutdeild í samrekstri
IAS-staðall 33	hagnaður á hlut
IAS-staðall 40	fjárfestingareignir

IAS-STADALL 1

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL,

Framsetning reikningsskila

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	1
Gildissvið	2–6
Tilgangur reikningsskila	7
Hlutar reikningsskila	8–10
Skilgreiningar	11–12
Almenn ihugunarefni	13–41
Glögg mynd og samkvæmni við IFRS-staðla	13–22
Áframhaldandi rekstrarhæfi	23–24
Reikningsskil á rekstrargrunni	25–26
Samkvæmni í framsetningu	27–28
Mikilvægi og uppsöfnun	29–31
Jöfnun	32–35
Samanburðarupplýsingar	36–41
Form og innihald	42–126
Inngangur	42–43
Auðkenning reikningsskilanna	44–48
Reikningsskilatímabil	49–50
Efnahagsreikningur	51–77
Greining í skammtímalíði og langtímalíði	51–56
Veltufjármunir	57–59
Skammtímaskuldir	60–67
Upplýsingar sem setja skal fram í efnahagsreikningi	68–73
Upplýsingar sem skal setja fram annaðhvort í efnahagsreikningi eða í skýringum	74–77
Rekstrarreikningur	78–95
Hagnaður eða tap á tímabilinu	78–80
Upplýsingar sem setja skal fram í rekstrarreikningi	81–85
Upplýsingar sem setja skal fram annaðhvort í rekstrarreikningi eða í skýringunum	86–95
Yfirlit um breytingar á eigin fé	96–101
Yfirlit um sjóðstreymi	102

IAS-STADALL 1

	Liðir
Skýringar	103–126
Form	103–107
Upplýsingar um reikningsskilaaðferðir	108–115
Þýðingarmikil atriði er valda óvissu í mati	116–124
Aðrar upplýsingar	125–126
Gildistökdagur	127
Afturköllun IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997)	128

Endurskoðaði staðallinn kemur í stað IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997) *framsetning reikningsskila*, og gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir.

MARKMIÐ

1. Markmið þessa staðals er að mæla fyrir um hvernig haga skuli framsetningu reikningsskila til almennra nota til þess að tryggja samanburðarhæfi við bæði eigin reikningsskil einingarinnar frá fyrri tímabilum og við reikningsskil annarra eininga. Til að ná þessu markmiði eru í staðlinum settar fram almennar kröfur um framsetningu reikningsskila, leiðbeiningar um form þeirra og lágmarkskröfur um innihald þeirra. Færsla, mat og upplýsingar um tiltekin viðskipti og aðra atburði eru viðfangsefni annarra alþjóðlegra reikningsskilastaðla og túlkana.

GILDISSVIÐ

2. **Þessum staðli skal beita við framsetningu allra reikningsskila til almennra nota sem eru gerð og sett fram í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla (IFRS-staðla).**
3. Reikningsskilum til almennra nota er ætlað að uppfylla þarfir notenda sem ekki eru í aðstöðu til þess að krefjast skýrslna sem eru sniðnar sérstaklega að upplýsingaþörfum þeirra. Reikningsskil til almennra nota geta annaðhvort verið sett fram sem sjálfstætt yfirlit eða verið hluti af opinberu skjali, s.s. ársskýrslu eða útboðslýsingu. Þessi staðall gildir ekki um form og innihald samandreginna árs hlutareikningsskila sem gerð eru í samræmi við IAS-staðal 34, *árs hlutareikningsskil*. Þó á 13.-41. liður við þess háttar reikningsskil. Þessi staðall gildir jafnt um allar einingar, hvort sem þær þurfa að gera samstæðureikningsskil eða aðgreind reikningsskil eða ekki, eins og skilgreint er í IAS-staðli 27, *samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil*.
4. Í IAS-staðli 30, *upplýsingagjöf í reikningsskilum banka og sambærilegra fjármálastofnana*, eru tilgreindar viðbótarkröfur fyrir banka og sambærilegar fjármálastofnanir sem eru í samræmi við kröfurnar í þessum staðli.
5. Í þessum staðli eru notuð hugtök sem eiga við um einingar sem reknar eru í hagnaðarskyni, þ.m.t. rekstrareiningar hins opinbera. Einingar í einkageiranum, í eigu hins opinbera eða ríkisins, sem ekki eru reknar í hagnaðarskyni, og vilja beita staðlinum, gætu þurft að breyta lýsingum sem notaðar eru um tiltekna liði í reikningsskilunum eða um reikningsskilin sjálf.
6. Eins gætu einingar sem eru ekki með eigið fé eins og það er skilgreint í IAS-staðli 32, *fjármálagerningar: upplýsingar og framsetning*, (t.d. nokkrir verðbréfasjóðir) og einingar með hlutafé sem er ekki eigið fé (t.d. einingar í samvinnurekstri) þurft að laga framsetninguna í reikningsskilunum að hlutdeild félaganna eða eigenda einingarinnar.

IAS-STADALL 1

TILGANGUR REIKNINGSSKILA

7. Reikningsskil eru skipulögð framsetning á fjárhagsstöðu og rekstrarárangri einingar. Markmiðið með reikningsskilum til almennra nota er að veita upplýsingar um fjárhagsstöðu, rekstrarárangur og sjóðstreymi einingar sem koma mörgum mismunandi notendum að gagni við efnahagslega ákvarðanatöku. Reikningsskil sýna einnig árangur stjórnenda við stjórnun á því fjármagni sem þeim hefur verið treyst fyrir. Til þess að ná þessu markmiði veita reikningsskil eftirfarandi upplýsingar um einingu:

- a) eignir,
 - b) skuldir,
 - c) eigið fé,
 - d) tekjur og gjöld, þ.m.t. ágóði og tap,
 - e) aðrar breytingar á eigin fé
- og
- f) sjóðstreymi.

Þessar upplýsingar, ásamt öðrum upplýsingum sem birtast í skýringum við reikningsskilin, auðvelda notendum að spá fyrir um framtíðarsjóðstreymi einingarinnar, einkum um tímasetningu þess og áreiðanleika.

HLUTAR REIKNINGSSKILA

8. *Reikningsskil í heild sinni eru:*

- a) *efnahagsreikningur,*
 - b) *rekstrarreikningur,*
 - c) *yfirlit um breytingar á eigin fé sem sýnir annaðhvort:*
 - i) *allar breytingar á eigin fé eða*
 - ii) *breytingar á eigin fé aðrar en þær sem verða vegna viðskipta við eigendur eigin fjár sem koma fram sem eigendur eigin fjár,*
 - d) *sjóðstreymisyfirlit*
- og
- e) *skýringar þar sem er að finna samantekt á mikilvægum reikningsskilaáferðum ásamt öðrum skýringum.*

9. Margar einingar setja fram, auk reikningsskilanna, fjárhagslega greinargerð stjórnenda þar sem lýst er og útskýrðir eru helstu þættir í rekstrarárangri og fjárhagsstöðu einingarinnar og helstu óvissuþættir sem hún stendur frammi fyrir. Í slíkri skýrslu getur verið greinargerð um:

- a) meginþætti og áhrifavalda, sem rekstrarárangur ræðst af, þ.m.t. breytingar í starfsumhverfi einingarinnar, viðbrögð einingarinnar við þessum breytingum og áhrifum þeirra og um fjárfestingarstefnu einingar til þess að viðhalda rekstrarárangri og bæta hann, einnig arðgreiðslustefnu þess,
 - b) fjármögnun einingarinnar og markmið hvað varðar skuldahlutfall (e. ratio of liabilities to equity)
- og
- c) fjármagn einingarinnar sem ekki hefur enn verið fært í efnahagsreikning í samræmi við IFRS-staðla.

IAS-STADALL 1

10. Margar einingar setja einnig fram, fyrir utan reikningsskilin, skýrslur og yfirlit, s.s. umhverfisskýrslur og virðisaukayfirlit, einkum í atvinnugreinum þar sem umhverfisþættir eru mikilvægir og þar sem starfsmenn eru álitnir vera mikilvægur notendahópur. Skýrslur og yfirlit sem sett eru fram fyrir utan reikningsskilin eru utan gildissviðs IFRS-staðla.

SKILGREININGAR

11. *Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:*

Ógerlegt: Ógerlegt er að beita kröfu þegar einingin getur ekki beitt henni þrátt fyrir að hafa gert allar eðlilegar ráðstafanir til þess.

Alþjóðlegir reikningsskilastaðlar (IFRS-staðlar) eru staðlar og túlkanir sem Alþjóðareikningsskilaráðið hefur samþykkt. Þau samanstanda af:

a) *alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IFRS-stöðlum),*

b) *alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IAS-stöðlum)*

og

c) *túlkunum alþjóðlegra túlkunarnefndarinnar um reikningsskil (IFRIC-túlkanir), sem áður var fastanefndin um túlkanir (SIC).*

Mikilvægi: Úrfellingar eða rangfærslur liða skipta máli ef þær gætu, hver fyrir sig eða í heild, haft áhrif á efnahagslegar ákvarðanir notenda sem þeir taka á grundvelli reikningsskilanna. Mikilvægi er háð stærð og eðli úrfellingar eða rangfærslu metið út frá aðstæðum í hverju tilviki. Stærð eða eðli liðarins, eða hvoru tveggja, getur ráðið úrslitum.

Í skýringum eru upplýsingar til viðbótar þeim sem settar eru fram í efnahagsreikningnum, rekstrarreikningnum, yfirliti um breytingar á eigin fé og yfirliti um sjóðstreymi. Í skýringum eru lýsingar í samfelldu máli eða sundurgreining á liðum sem greint er frá í þessum yfirlitum og upplýsingar um liði sem uppfylla ekki skilyrði fyrir færslu í þessum yfirlitum.

12. Við mat á því hvort úrfelling eða rangfærsla gæti haft áhrif á efnahagslegar ákvarðanir notenda og þar af leiðandi verið mikilvægur er nauðsynlegt að skoða einkenni þessara notenda. Í 25. lið í „*Rammanum um gerð og framsetningu reikningsskila*“ er tekið sérstaklega fram að „gengið er út frá því að notendur hafi allnokkra þekkingu á viðskiptum og rekstrarumhverfi fyrirtækja og reikningsskilum og séu tilbúnir til að kynna sér upplýsingarnar af hæfilegri kostgæfni.“ Þess vegna þarf að taka tillit til þess í matinu hvernig ætla megi með sanngjörnum hætti að notendur reikningsskila með slík einkenni kunni að verði fyrir áhrifum við töku efnahagslegra ákvarðana.

ALMENN ÍHUGUNAREFNI

Glögg mynd og samkvæmi við IFRS-staðla

13. *Reikningsskil skulu gefa glögga mynd af fjárhagsstöðu, rekstrarárangri og sjóðstreymi einingar. Glögg mynd kallar á að gefin sé raunönn mynd af áhrifum viðskipta, annarra atburða og aðstæðna í samræmi við skilgreiningar og skilyrði um færslu á eignum, skuldum, tekjum og gjöldum sem eru settar fram í Rammanum. Gert er ráð fyrir því að með því að beita IFRS-stöðlum ásamt viðbótarupplýsingum, þegar þeirra er þörf, leiði það til reikningsskila sem ná því að gefa glögga mynd.*
14. *Eining, sem setur fram reikningsskil í samræmi við IFRS-staðla, skal gefa ótvíræða og afdráttarlausu yfirlýsingu um það í skýringunum að þessum stöðlum sé fylgt. Ekki skal lýsa reikningsskilum þannig að þau séu í samræmi við IFRS-staðla nema í þeim sé farið að öllum kröfum í IFRS-stöðlum.*

IAS-STADALL 1

15. Í nær öllum tilvikum næst glögg mynd með því að fara að viðeigandi IFRS-stöðlum. Glögg mynd kallar einnig á að eining:
- velji og beiti reikningsskilaaðferðum í samræmi við IAS-staðal 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*. Í IAS-staðli 8 eru settar fram stigskiptar, opinberar leiðbeiningar sem stjórnendur skulu taka tillit til þegar ekki er til staðall eða túlkun sem gildir sérstaklega um einhvern lið,
 - setji fram upplýsingar, þ.m.t. reikningsskilaaðferðir, þannig að fram komi viðeigandi, áreiðanlegar, samanburðarhæfar og skiljanlegar upplýsingar,
 - veiti viðbótarupplýsingar þegar ekki nægir að fara að sérstökum kröfum, sem gerðar eru í IFRS-stöðlum, til að gera notendum kleift að skilja áhrif tiltekinnar viðskipta, annarra atburða og aðstæðna á fjárhagsstöðu og rekstrarárangur einingarinnar.
16. *Ekki er unnt að réttlæta óviðeigandi, reikningshaldslegar aðferðir með því að greina frá þeim reikningsskilaaðferðum, sem notaðar voru, eða með skýringum eða athugasemdum.*
17. *Í algerum undantekningartilvikum, þegar stjórnendur komast að þeirri niðurstöðu að svo villandi væri að fara að kröfu sem gerð er í staðli eða túlkun að það færi í bága við markmið reikningsskila sem sett eru fram í Rammanum, skal einingin víkja frá þeirri kröfu með þeim hætti sem settur er fram í 18. lið ef þess er krafist í viðeigandi regluramma eða slíkt frávik er ekki bannað í honum að öðru leyti.*
18. *Þegar eining vikur frá kröfu, sem gerð er í staðli eða túlkun í samræmi við 17. lið, skal hún greina frá:*
- að stjórnendur hafi komist að þeirri niðurstöðu að reikningsskilin gefi glögga mynd af fjárhagsstöðu, rekstrarárangri og sjóðstreymi einingarinnar,*
 - að hún hafi farið að viðeigandi stöðlum og túlkunum nema að því leyti að vikið hafi verið frá tiltekinni kröfu til að geta gefið glögga mynd,*
 - heiti staðalsins eða túlkunarinnar, sem einingin vék frá, eðli fráviksins, þ.m.t. sú meðferð sem krafist er í staðlinum eða túlkuninni, ástæðunni fyrir því að sú meðferð væri svo villandi við þessar aðstæður að hún færi í bága við markmið reikningsskila, sem sett eru fram í Rammanum, og þá meðferð sem var notuð*
- og*
- fjárhagslegum áhrifum fráviksins á hvern lið í reikningsskilunum, sem hefði verið settur fram ef farið hefði verið að kröfunni, fyrir hvert tímabil sem sett er fram.*
19. *Þegar eining hefur vikið frá kröfu, sem gerð er í staðli eða túlkun, á fyrra tímabili og það frávik hefur áhrif á fjárhæðirnar, sem færðar eru í reikningsskilin á yfirstandandi tímabili, skal hún veita þær upplýsingar sem settar eru fram í c- og d-lið 18. liðar.*
20. Ákvæði 19. liðar gilda t.d. um frávik einingar á fyrra tímabili frá kröfu í staðli eða túlkun um mat á eignum eða skuldum og þetta frávik hefur áhrif á mat á breytingum á eignum og skuldum sem færðar eru í reikningsskilin á yfirstandandi tímabili.

IAS-STADALL 1

21. *Í algerum undantekningartilvikum, þegar stjórnendur komast að þeirri niðurstöðu að svo villandi væri að fara að kröfu sem gerð er í staðli eða túlkun að það færi í bága við markmið reikningsskila sem sett eru fram í Rammanum, en samkvæmt viðeigandi regluramma er bannað að víkja frá kröfunni skal einingin, að svo miklu leyti sem unnt er, draga úr þeim villandi þáttum sem talið er að séu fyrir hendi ef farið er að kröfunni með því að birta upplýsingar um:*
- a) *heiti staðalsins eða túlkunarinnar, sem um ræðir, eðli kröfunnar og ástæðu þess að stjórnendur hafa komist að þeirri niðurstöðu að sú meðferð væri svo villandi við þessar aðstæður að það færi í bága við markmið reikningsskila sem sett eru fram í Rammanum*
- og
- b) *þær leiðréttingar sem skulu gerðar á hverjum lið í reikningsskilunum sem stjórnendur hafa komast að niðurstöðu um að væru nauðsynlegar til að ná fram glöggri mynd fyrir hvert tímabil sem er sett fram.*
22. Að því er varðar ákvæði 17.-21. liðar stríða upplýsingar gegn markmiðum reikningsskila ef þær gefa ekki raunsanna mynd af viðskiptum, öðrum atburðum og aðstæðum sem er annaðhvort gefið í skyn í upplýsingunum að þær sýni eða eðlilega vænti vænta að þær sýndu og af þeim sökum væri líklegt að þær hefðu áhrif á efnahagslegar ákvarðanir sem notendur reikningsskila taka. Þegar stjórnendur meta hvort svo villandi sé að fara að tiltekinni kröfu í staðli eða túlkun að það færi í bága við markmið reikningsskila, sem sett eru fram í *Rammanum*, skulu þeir taka til skoðunar:
- a) hvers vegna markmið reikningsskila nást ekki við þessar tilteknu aðstæður
- og
- b) að hvaða leyti aðstæður einingarinnar eru frábrugðnar aðstæðum annarra eininga sem fara að kröfunni. Ef aðrar einingar fara að kröfunni við sambærilegar aðstæður er það hrekjanleg forsenda að fari einingin að kröfunni væri það ekki svo villandi að það færi í bága við markmið reikningsskila sem sett eru fram í *Rammanum*.

Áframhaldandi rekstrarhæfi

23. *Við gerð reikningsskila skulu stjórnendur meta getu einingarinnar til að viðhalda áframhaldandi rekstrarhæfi. Reikningsskil skulu gerð á grundvelli áframhaldandi rekstrarhæfis nema stjórnendur áformi annaðhvort að slíta einingunni eða stöðva rekstur eða að ekki sé annarra kosta vöð en að slíta félaginu eða stöðva rekstur. Þegar stjórnendum er, við framkvæmd þessa mats, kunnugt um verulega óvissu sem tengist atburðum eða aðstæðum sem geta vakið verulegar efasemdir um getu einingarinnar til að viðhalda áframhaldandi rekstrarhæfi skal greina frá þeirri óvissu. Þegar reikningsskil eru ekki gerð á grundvelli áframhaldandi rekstrarhæfis skal greina frá þeirri staðreynd og einnig frá því á hvaða grunni reikningsskilin eru gerð og ástæðunni fyrir því að ekki er talið að einingin muni vera í áframhaldandi rekstri.*
24. Við mat á því hvort forsendan um áframhaldandi rekstrarhæfi eigi við skulu stjórnendur taka tillit til allra tiltækra upplýsinga um framtíðina sem að lágmarki ná yfir en takmarkast ekki við tólf mánuði frá dagsetningu efnahagsreiknings. Hversu mikið tillit skuli taka til þessara atriða er háð staðreyndum í hverju tilvikum fyrir sig. Þegar eining á að baki sögu um arðsaman rekstur og á greiðan aðgang að fjármagni má álykta sem svo að forsendan um áframhaldandi rekstrarhæfi eigi við án þess að nákvæm greining sé gerð. Í öðrum tilvikum geta stjórnendur þurft að taka tillit til ýmissa þátta, sem tengjast núverandi og væntanlegri arðsemi, áætlana um endurgreiðslu skulda og annarra hugsanlegra endurfjármögnunarleiða áður en þeir fá fullvissu fyrir því að forsendan um áframhaldandi rekstrarhæfi eigi við.

Reikningsskil á rekstrargrunni

25. *Eining skal gera reikningsskil sín á rekstrargrunni, að undanskildum upplýsingum um sjóðstreymi.*
26. Þegar reikningsskil eru gerð á rekstrargrunni eru liðir færðir sem eignir, skuldir, eigið fé, tekjur og gjöld (aðaleiningar reikningsskila) þegar þeir fullnægja skilgreiningum og skilyrðum um færslu fyrir viðkomandi frumeiningar í *Rammanum*.

IAS-STADALL 1

*Samkvæmni í framsetningu***27. Framsetningu og flokkun liða í reikningsskilum skal haldið óbreyttri frá einu tímabili til annars nema að:**

- a) *Ijóst sé, í kjölfar verulegrar breytingar á eðli rekstrar einingarinnar eða endurskoðunar á reikningsskilum hennar, að önnur framsetning eða flokkun eigi betur við, með hlidsjón af viðmiðum fyrir vali og beitingu reikningsskilaáferða í IAS-staðli 8*

eða

- b) *gerð sé krafa um það í staðli eða túlkun að framsetningu sé breytt.*

28. Mikilvæg yfirtaka eða ráðstöfun eða endurskoðun á framsetningu reikningsskilanna getur gefið til kynna að setja þurfi reikningsskilin fram með öðrum hætti. Eining breytir því aðeins framsetningu reikningsskila sinna að upplýsingar í breyttri framsetningu séu áreiðanlegar og mikilvægari fyrir notendur reikningsskilanna og líklegt sé að haldið verði áfram að nota endurskoðuðu uppsetninguna þannig að samanburðarhæfi skerðist ekki. Þegar slíkar breytingar eru gerðar á framsetningu þarf eining að endurflokka samanburðarupplýsingar í samræmi við ákvæði 38. og 39. liðar.

Mikilvægi og uppsöfnun

29. *Sérhver mikilvægur flokkur sambærilegra liða skal settur fram sérgreindur í reikningsskilum. Liðir sem eru ólíkir að eðli til eða hvað hlutverk varðar skulu settir fram sérgreint nema þeir séu óverulegir.*

30. Reikningsskil eru niðurstaða úrvinnslu á fjölmörgum viðskiptum, eða öðrum atburðum, sem eru lögð saman og flokkuð í samræmi við eðli þeirra eða tilgang. Lokastig úrvinnslunnar við samlagningu og flokkun er að setja fram samandregin og flokkuð gögn í séráttum efnahagsreiknings, rekstrarreiknings, yfirliti yfir breytingar á eigin fé og sjóðstreymisýfirliti eða í skýringum. Ef liður í séráttum er ekki mikilvægur einn og sér er hann sameinaður öðrum liðum annaðhvort í reikningsskilunum eða í skýringunum. Liður, sem ekki er nægilega mikilvægur að réttlætandi sé að setja hann fram sérstaklega í reikningsskilunum, getur samt sem áður verið nægilega mikilvægur til að hann sé settur fram sérstaklega í skýringum við þau.

31. Það að nota frumatriðið um mikilvægi felur í að ekki er þörf á fara að kröfunni um sérstaka upplýsingagjöf sem gerð er í staðli eða túlkun ef upplýsingarnar eru ekki mikilvægar.

Jöfnun

32. *Ekki skal jafna eignum á móti skuldum og tekjum á móti gjöldum nema gerð sé krafa um jöfnun eða hún heimilud samkvæmt staðli eða túlkun.*

33. Mikilvægt er að eignir og skuldir og tekjur og gjöld séu sett fram sérgreind. Jöfnun í rekstrarreikningi eða efnahagsreikningi dregur bæði úr getu notenda til þess að skilja viðskiptin, aðra atburði og aðstæður sem hafa komið upp og einnig getuna til þess að meta framtíðarsjóðstreymi einingarinnar nema í þeim tilvikum þegar jöfnunin endurspeglar efni viðskiptanna eða annars atburðar. Mat á hreinum eignum að frádreginni niðurfærslu — t.d. vegna úreldingar á birgðum og lækunar á innleysanleika krafna — er ekki jöfnun.

34. Í IAS-staðli 18, *reglulegar tekjur*, eru tekjur skilgreindar og sett er fram krafa um að þær séu metnar á gangvirði endurgjaldsins sem var eða verður móttakið og tekið sé tillit til fjárhæða allra viðskiptaafsláttar og magnafsláttar sem einingin veitir. Eining stundar, í reglulegri starfsemi sinni, önnur viðskipti sem ekki skapa tekjur en eru tilfallandi og tengjast aðaltekjuöflunarstarfsemi fyrirtækisins. Niðurstöður slíkra viðskipta eru settar fram, þegar sú framsetning endurspeglar efni viðskiptanna eða atburðarins, með því að jafna allar tekjur á móti tengdum gjöldum sem verða til vegna sömu viðskipta. Dæmi:

- a) söluhagnaður og -tap af ráðstöfun fastafjármuna, þ.m.t. fjárfestinga- og rekstrarreignir, er tilgreint með því að bókfært verð eignarinnar og tengdur sölukostnaður er dreginn frá söluandvirði

og

IAS-STADALL 1

- b) útgjöldum, sem tengjast reiknaðri skuldbindingu sem er færð í samræmi við IAS-staðal 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*, og eru endurgreidd samkvæmt samningsbundnu fyrirkomulagi við þriðja aðila (t.d. ábyrgðarsamningi birgis), má jafna á móti tengdri endurgreiðslu.
35. Til viðbótar eru ágóði og töp, sem verða til vegna fjölda sambærilegra viðskipta, tilgreind á hreinum grunni, t.d. ágóði og tap af breytingum á gengi erlendra gjaldmiðla eða ágóði og töp af veltufjármálageningum. Slíkur ágóði og tap eru þó tilgreind sérstaklega í reikningsskilunum ef þau eru veruleg.

Samanburðarupplýsingar

36. *Í reikningsskilunum skal greina frá samanburðarupplýsingum um allar fjárhæðir sem greint er frá í tengslum við fyrra tímabil nema annað sé heimilað eða þess krafist í staðli eða túlkun. Samanburðarupplýsingar skulu tilgreindar í greinargerð og lýsingum þegar þær skipta máli fyrir skilning á reikningsskilum yfirstandandi tímabils.*
37. Í sumum tilvikum skipta upplýsingar í greinargerð í reikningsskilum fyrra tímabils (tímabila) áfram máli fyrir yfirstandandi tímabil. Til dæmis er greint frá upplýsingum á yfirstandandi tímabili um lagalegan ágreining sem óvist var um lausn á við dagsetningu síðasta efnahagsreiknings og niðurstaða hefur ekki enn fengist. Notendur hafa hag af upplýsingum um að óvissa hafi verið til staðar við dagsetningu síðasta efnahagsreiknings og um það hvaða ráðstafanir hafi verið gerðar á tímabilinu til þess að eyða óvissunni.
38. *Þegar framsetningu eða flokkun liða í reikningsskilum er breytt skal endurflokka samanburðarfjárhæðir nema endurflokkun sé ógerleg. Þegar samanburðarfjárhæðir eru endurflokkaðar skal eining greina frá:*
- a) *eðli endurflokkunarinnar,*
- b) *fjárhæð hvers liðar eða flokks liða sem er endurflokkaður*
- og*
- c) *ástæðu endurflokkunarinnar.*
39. *Þegar ógerlegt er að endurflokka samanburðarfjárhæðir skal eining greina frá:*
- a) *ástæðu þess að fjárhæðirnar eru ekki endurflokkaðar*
- og*
- b) *eðli þeirra leiðréttinga sem hefðu verið gerðar á samanburðarfjárhæðum ef fjárhæðirnar hefðu verið endurflokkaðar.*
40. Aukið samanburðarhæfi upplýsinga milli tímabila kemur notendum að notum við að taka efnahagslegar ákvarðanir, einkum með því að gera þeim kleift að meta leitni í fjárhagsupplýsingum til að gera spár. Í sumum tilvikum er ógerlegt að endurflokka samanburðarupplýsingar um tiltekið fyrra tímabil til þess að þær séu samanburðarhæfar við yfirstandandi tímabil. Til dæmis getur verið að gögnum hafi ekki verið safnað á fyrra tímabili (tímabilum) með þeim hætti að hægt sé að endurflokka þau og verið getur að ógerlegt sé að endurgera upplýsingarnar.
41. Í IAS-staðli 8 er fjallað um leiðréttingar sem krafist er að séu gerðar á samanburðarupplýsingum þegar eining breytir reikningsskilaaðferð eða leiðréttingar skekkju.

FORM OG INNIHALD

Inngangur

42. Í þessum staðli er gerð krafa um tiltekna upplýsingar í efnahagsreikningi, rekstrarreikningi og yfirliti yfir breytingar á eigin fé og gerð er krafa um að aðrar sérlínur séu tilgreindar, annaðhvort í yfirlitum reikningsskilanna eða í skýringunum. Í IAS-staðli 7 eru settar fram kröfur um framsetningu á sjóðstremisýfirliti.

IAS-STADALL 1

43. Í þessum staðli er hugtakið „upplýsingar“ stundum notað í viðum skilningi þannig að það taki til liða sem eru tilgreindir í efnahagsreikningi, rekstrarreikningi, yfirliti yfir breytingar á eigin fé og sjóðstreymisyfirliti og einnig í skýringum. Einnig er krafist upplýsinga í öðrum stöðlum og túlkunum. Slíkar upplýsingar eru annaðhvort veittar í efnahagsreikningi, rekstrarreikningi, yfirliti yfir breytingar á eigin fé eða sjóðstreymisyfirliti (eftir því sem við á) eða í skýringunum nema hið gagnstæða sé tekið fram annars staðar í þessum staðli eða í öðrum staðli eða túlkun.

Auðkenning reikningsskilanna

44. **Reikningsskilin skulu greinilega auðkennd og aðgreind frá öðrum upplýsingum í sama skjali sem birt er.**

45. IFRS-staðlar gilda einungis um reikningsskil en ekki aðrar upplýsingar sem eru settar fram í ársskýrslu eða öðru skjali.

Af þessum sökum er mikilvægt að notendur geti greint upplýsingar, sem eru settar fram með því að beita IFRS-stöðlum, frá öðrum upplýsingum sem geta verið gagnlegar notendum en falla ekki undir þessar kröfur.

46. **Sérhver hluti reikningsskilanna skal greinilega auðkenndur. Auk þess skulu eftirfarandi upplýsingar sýndar með áberandi hætti og endurteknar þegar nauðsynlegt er til þess að þær upplýsingar sem birtar eru skiljist á réttan hátt:**

a) **heiti eða annað auðkenni þeirrar einingar sem reikningsskilin taka til og allar breytingar á þeim upplýsingum frá fyrri dagsetningu efnahagsreiknings,**

b) **hvort reikningsskilin ná til einingarinnar sjálfrar eða til einingasamstæðu,**

c) **dagsetning efnahagsreiknings eða tímabilið, sem reikningsskilin ná yfir, eftir því hvort er viðeigandi fyrir þann hluta reikningsskilanna,**

d) **framsetningargjaldmiðillinn, eins og hann er skilgreindur í IAS-staðli 21, áhrif gengisbreytinga erlendra gjaldmiðla**

og

e) **námundun sem er notuð við framsetningu fjárhæða í reikningsskilunum.**

47. Kröfum í 46. lið er yfirleitt fullnægt með því að hafa blaðsíðuhausa og skammstafaðar dálkafyrirsagnir á hverri síðu reikningsskilanna. Meta þarf hvernig best er að haga framsetningu slíkra upplýsinga. Til dæmis er blaðsíðuskipting ekki alltaf notuð þegar reikningsskil eru sett fram á rafrænu formi og eru þá framangreindir liðir tilgreindir nægilega oft til að tryggja sé að réttur skilningur fái á þeim upplýsingum sem veittar eru í reikningsskilunum.

48. Reikningsskil eru oft gerð skiljanlegri með því að setja fram upplýsingar í þúsundum eða milljónum eininga framsetningargjaldmiðilsins. Þetta er viðunandi svo framfarlega sem greint er frá því hversu nákvæmri námundun er þetta við framsetninguna og mikilvægar upplýsingar eru ekki undanskildar.

Reikningsskilatímabil

49. **Reikningsskil skulu birt a.m.k. árlega. Þegar dagsetningu efnahagsreiknings einingar er breytt og árleg reikningsskil eru sett fram fyrir lengra eða skemmra tímabil en eitt ár skal eining greina frá eftirfarandi, til viðbótar við það tímabil, sem reikningsskilin ná yfir:**

a) **ástæðu þess að nota lengra eða styttra tímabil**

og

b) **þeirri staðreynd að samanburðarfjárhæðir í rekstrarreikningi, yfirliti yfir breytingar á eigin fé, sjóðstreymisyfirliti og tengdum skýringum eru ekki að öllu leyti samanburðarhæfar.**

IAS-STADALL 1

50. Yfirleitt eru reikningsskil ávallt gerð fyrir tímabil sem spannar eitt ár. Af hagkvæmnisástæðum kjósa þó sumar einingar fremur að gera reikningsskil t.d. fyrir 52 vikna tímabil. Þessi staðall kemur ekki í veg fyrir að það sé gert vegna þess að ólíklegt er að slík reikningsskil séu í mikilvægum atriðum frábrugðin þeim sem eru sett fram fyrir eitt ár.

Efnahagsreikningur

Greining í skammtímalíði og langtímalíði

51. *Eining skal setja fram veltufjármuni og fastafjármuni og skammtímaskuldir og langtímaskuldir sem sérstaka flokka í efnahagsreikningnum í samræmi við 57.–67. lið nema þegar framsetning sem byggir á innleysanleika veitir upplýsingar sem eru áreiðanlegar og meira viðeigandi. Þegar sú undantekning á við skal tilgreina allar eignir og skuldir í stórum dráttum eftir innleysanleika þeirra.*

52. *Óháð því hvaða aðferð er beitt við framsetningu skal eining tilgreina fyrir hvern eigna- og skuldalið, sem saman fela í sér þær fjárhæðir sem vænst er að verði endurheimtar eða gerðar upp a) innan tólf mánaða eftir dagsetningu efnahagsreiknings og b) eftir meira en tólf mánuði eftir dagsetningu efnahagsreiknings, þá fjárhæð sem vænst er að verði endurheimt eða gerð upp eftir meira en tólf mánuði.*

53. Þegar eining selur vörur eða veitir þjónustu innan skýrt afmarkaðrar starfsemishringrásar veitir sérstök flokkun á veltufjármunum og fastafjármunum og skammtíma- og langtímaskuldum í efnahagsreikningi gagnlegar upplýsingar með þeim hætti að aðgreindar eru hreinar eignir, sem eru á stöðugri hreyfingu, sem hreint veltufé frá þeim eignum sem eru notaðar í langtímarekstri einingarinnar.

Þetta dregur jafnframt fram eignir sem vænst er að verði innleystar innan yfirstandandi starfsemishringrásar og skuldir sem gera skal upp á sama tímabili.

54. Fyrir nokkrar einingar, t.d. fjármálastofnanir, veitir framsetning á eignum og skuldum í hækkandi eða lækkandi röð eftir innleysanleika upplýsingar sem eru áreiðanlegar og eiga betur við en framsetning eftir skammtíma- og langtímalíðum vegna þess að einingin selur ekki vörur eða veitir þjónustu innan skýrt afmarkaðrar starfsemishringrásar.

55. Þegar eining beitir 51. lið er henni heimilt að setja fram sumar eigna sinna og skulda með því að nota flokkun eftir skammtíma- og langtímalíðum og aðrar eftir innleysanleika þegar þannig fást upplýsingar sem eru áreiðanlegar og eiga betur við. Þörfin fyrir blandaða framsetningu gæti komið upp þegar rekstur einingar er fjölbreytilegur.

56. Upplýsingar um áætlaðar dagsetningar fyrir innlausn eigna og skulda eru gagnlegar við mat á innleysanleika og gjaldþoli einingar. Í IAS-staðli 32 er gerð krafa um að greint sé frá gjalddögum fjáreigna og fjárskulda. Til fjáreigna teljast viðskiptakröfur og aðrar kröfur og til fjárskulda teljast viðskiptaskuldir og aðrar skuldir. Upplýsingar um áætlaða dagsetningu endurheimtar og uppgjörs á ópeningalegum eignum og skuldum, s.s. birgðum og áætluðum skuldbindingum, eru líka gagnlegar hvort sem eignir og skuldir eru flokkaðar í skammtímalíði eða langtímalíði. Til dæmis greinir eining frá því hversu stór hluti fjárhæðar birgða hún gerir ráð fyrir að muni verða endurheimtur eftir meira en tólf mánuði frá dagsetningu efnahagsreiknings.

Veltufjármunir

57. *Eign skal flokkuð sem veltufjármunir þegar hún uppfyllir eitthvert eftirfarandi viðmiðana*

a) *þess er vænst að hún verði innleyst eða hún ætluð til sölu eða notkunar í venjulegri starfsemishringrás einingarinnar,*

b) *hún fyrst og fremst höfð í veltu í viðskiptalegum tilgangi,*

IAS-STADALL 1

c) þess er vænst að hún verði innlest innan tólf mánaða frá dagsetningu efnahagsreiknings

eða

d) hún er handbært fé eða ígildi handbærs fjár (eins og það er skilgreint í IAS-staðli 7, yfirlit um sjóðstreymi) nema takmarkanir séu á því að nota hana til skipta eða til að gera upp skuld í a.m.k. tólf mánuði eftir dagsetningu efnahagsreiknings.

Allar aðrar eignir skal flokka sem fastafjármuni.

58. Í þessum staðli nær hugtakið „fastafjármunir“ til efnislegra og óefnislegra eigna og fjáreigna sem eru í eðli sínu til langs tíma. Samkvæmt honum er ekki bannað að þessu sé lýst með öðrum hætti svo framarlega sem merkingin er skýr.

59. Starfsemishringrás einingar er sá tími sem líður frá því að eignir eru keyptar til vinnslu og þar til þeim hefur verið komið í handbært fé eða ígildi þess. Þegar ekki er unnt að afmarka skýrt venjulega starfsemishringrás einingarinnar er gert ráð fyrir að tímalengd hennar sé tólf mánuðir. Til veltufjármuna teljast eignir (s.s. birgðir og viðskiptakröfur) sem eru seldar, notaðar eða innleystar sem hluti af venjulegri starfsemishringrás jafnvel þótt ekki sé búist við því að þær verði innleystar innan tólf mánaða frá dagsetningu efnahagsreiknings. Til veltufjármuna teljast eignir sem er haldið fyrst og fremst til veltuviðskipta (fjáreignir innan þessa flokks eru flokkaðar sem haldið til veltuviðskipta í samræmi við IAS-staðal 39, fjármálagerningar: færsla og mat) og sá hluti fastafjármuna sem er til skamms tíma.

Skammtímaskuldir

60. Skuld skal flokkuð sem skammtímaskuld þegar hún uppfyllir eitthvert eftirfarandi viðmiðana:

a) þess er vænst að hún verði gerð upp í venjulegri starfsemishringrás einingarinnar,

b) henni er fyrst og fremst haldið í viðskiptalegum tilgangi,

c) hún skal gerð upp innan tólf mánaða frá dagsetningu efnahagsreiknings

eða

d) einingin hefur ekki skilyrðislausan rétt til að fresta uppgjöri skuldarinnar í a.m.k. tólf mánuði frá dagsetningu efnahagsreiknings.

Allar aðrar skuldir skal flokka sem langtímaskuldir.

61. Sumar skammtímaskuldir, s.s. viðskiptaskuldir, ákveðin áfallin gjöld vegna starfsmanna og annar rekstrarkostnaður, eru hluti af því veltufé sem er notað í venjulegri starfsemishringrás einingar. Slikir rekstrarliðir eru flokkaðir sem skammtímaskuldir jafnvel þótt þeir verði ekki gerðir upp fyrir en tólf mánuðum frá dagsetningu efnahagsreiknings eða síðar. Sama venjulega starfsemishringrás gildir um flokkun á eignum og skuldum einingar. Þegar ekki er unnt að afmarka skýrt venjulega starfsemishringrás einingarinnar er gert ráð fyrir að hún vari í tólf mánuði.

62. Aðrar skammtímaskuldir eru ekki gerðar upp á tímabili yfirstandandi starfsemishringrásar en falla í gjalddaga innan tólf mánaða frá dagsetningu efnahagsreiknings eða er fyrst og fremst haldið í viðskiptatilgangi. Dæmi um þetta eru fjárskuldir sem flokkaðar eru sem veltufjárskuldir í viðskiptalegum tilgangi í samræmi við IAS-staðal 39, yfirdráttarlán í banka og sá hluti langtímaskulda sem er til skamms tíma, yfirdráttarlán í banka, úthlutaður, ógreiddur arður, tekjuskattar og aðrar órekstrartengdar skuldir. Fjárskuldir, sem eru til fjármögnunar til langs tíma (þ.e. eru ekki hluti af veltufé sem notað er í venjulegri starfsemishringrás einingarinnar) og falla ekki í gjalddaga innan tólf mánaða frá dagsetningu efnahagsreiknings, eru langtímaskuldir með fyrirvara um ákvæði 65. og 66. liðar.

IAS-STADALL 1

63. Eining flokkar fjárskuldir sínar sem skammtímaskuldir ef þær falla í gjalddaga innan tólf mánaða frá dagsetningu efnahagsreiknings jafnvel þótt:
- a) gert hafi verið ráð fyrir lengra tímabili en tólf mánuðum í upphaflegum skilmálum
- og
- b) gerður hafi verið langtímasamningur um endurfjármögnun eða breytingu á endurgreiðslum eftir dagsetningu efnahagsreiknings og áður en reikningsskilin eru heimiluð til birtingar.
64. Ef eining væntir þess, og á þess kost, að endurfjármagna eða fresta gjalddaga skuldbindingar í a.m.k. tólf mánuði eftir dagsetningu efnahagsreiknings samkvæmt núverandi lánessamningi flokkar hún skuldbindinguna sem langtímaskuld jafnvel þótt gjalddagi hennar hefði að öðrum kosti verið innan styttra tímabils. Aftur á móti ef einingin á þess ekki kost að endurfjármagna eða fresta gjalddaga (t.d. þegar ekki er til samningur um endurfjármögnun) er ekki skodaður möguleikinn á endurfjármögnun og skuldbindingin er flokkuð sem skammtímaskuld.
65. Þegar um er að ræða samningsrof einingar vegna lánessamnings til langs tíma miðað við dagsetningu efnahagsreiknings eða fyrr, sem leiðir til þess að unnt er að krefjast þess að skuld verði greidd við kröfu, er skuldin flokkuð sem skammtímaskuld, jafnvel þótt lánveitandinn hafi samþykkt, eftir dagsetningu efnahagsreiknings og áður en birting reikningsskilanna hefur verið heimiluð, að krefjast ekki greiðslu vegna samningsrofsins. Skuldin er flokkuð sem skammtímaskuld vegna þess að einingin hefur ekki skilyrðislausan rétt, miðað við dagsetningu efnahagsreiknings, til að fresta uppgjöri hennar í a.m.k. tólf mánuði eftir þann dag.
66. Skuldin er flokkuð sem langtímaskuld ef lánveitandi samþykkti, fyrir dagsetningu efnahagsreiknings, að veita greiðslufrest sem lýkur a.m.k. tólf mánuðum eftir dagsetningu efnahagsreiknings, og á því tímabili getur einingin bætt samningsrofið og lánveitandi getur ekki krafist tafarlausrar endurgreiðslu.
67. Að því er varðar lán sem flokkuð eru sem skammtímaskuldir uppfylla þeir atburðir kröfur um upplýsingar sem atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla ekki á leiðréttingar í samræmi við IAS-staðal 10, *atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings*, ef eftirfarandi atburðir gerast milli dagsetningar efnahagsreiknings og dagsetningarinnar sem birting reikningsskilanna er heimiluð:
- a) langtímaendurfjármögnun,
 - b) leiðrétting á rofi á lánessamningi til langs tíma
- og
- c) lánveitandi veitir greiðslufrest til að bæta úr rofi á lánessamningi til langs tíma sem lýkur a.m.k. tólf mánuðum eftir dagsetningu efnahagsreiknings.

Upplýsingar sem setja skal fram í efnahagsreikningi

68. *Efnahagsreikningur skal að lágmarki innihalda liði þar sem eftirfarandi fjárhæðir eru tilgreindar:*

- a) *varanlegir rekstrarfjármunir,*
- b) *fjárfestingareignir,*
- c) *óefnislegar eignir,*
- d) *fjáreignir (að undanskildum fjárhæðum sem eru tilgreindar í e-, h- og i-lið),*
- e) *fjárfestingar, sem færðar eru með því að nota hlutdeildaraðferðina,*
- f) *lífrænar eignir,*
- g) *birgðir,*
- h) *viðskiptakröfur og aðrar kröfur,*
- i) *handbært fé og ígildi þess,*

IAS-STADALL 1

- j) viðskiptaskuldir og aðrar skuldir,
 - k) reiknaðar skuldbindingar,
 - l) fjárskuldir (að undanskildum fjárhæðum sem eru tilgreindar í j- og k-lið),
 - m) skammtímaskattskuldir og skammtímaskattinvegnir eins og skilgreint er í IAS-staðli 12, tekjuskattar,
 - n) frestaðar skattskuldbindingar og frestaðar skattinvegnir eins og skilgreint er í IAS-staðli 12,
 - o) hlutdeild minnihluta, sett fram meðal eigin fjár
- og
- p) útgefið hlutafé og varasjóðir sem rekja má til eigenda eigin fjár móðurfélagsins.
69. Fleiri liðir, fyrirsagnir og millisamtölur skulu sett fram í efnahagsreikningnum þegar slík framsetning skiptir máli fyrir skilning á fjárhagsstöðu einingarinnar.
70. Þegar eining setur fram veltuffjármuni og fastafjármuni og skammtímaskuldir og langtímaskuldir sem sérstaka flokka í efnahagsreikningnum skal hún ekki flokka frestaðar skattinvegnir (-skuldir) sem veltuffjármuni (skammtímaskuldir).
71. Í þessum staðli er ekki mælt fyrir um í hvaða röð eða með hvaða sniði liðir skulu settir fram. Í 68. lið er einungis skrá yfir þá liði sem eru nægilega ólíkir að eðli eða hlutverki að réttlæt看legt er að setja þá fram sérgreinda í efnahagsreikningi. Auk þess:
- a) eru liðir í sérlínunum taldir með þegar stærð, eðli eða hlutverk liðar eða samtölu sambærilegra liða er með þeim hætti að það skipti máli fyrir skilning á fjárhagsstöðu einingarinnar að setja þá fram sérgreinda og
 - b) verið getur að breytingar séu gerðar á þeim lýsingum, sem eru notaðar og röðun liða eða samtölum sambærilegra liða í samræmi við eðli einingarinnar og viðskipta hennar til þess að veita upplýsingar sem skipta máli fyrir skilning á fjárhagsstöðu einingarinnar. Til dæmis breytir banki framangreindum lýsingunum til að beita sértækari kröfum í IAS-staðli 30.
72. Matsákvörðun á því hvort viðbótarliðir eru settir fram sérgreindir byggist á mati á eftirfarandi:
- a) eðli og innleysisleika eigna,
 - b) hlutverki eigna innan einingarinnar
- og
- c) fjárhæðum, eðli og tímasetningu skuldbindinga.
73. Notkun mismunandi matsgrunna fyrir mismunandi flokka eigna gefur til kynna að eðli þeirra eða hlutverk sé ólíkt og þeir skuli því settir fram í sérlínunum. Mismunandi flokkar varanlegra rekstrarfjármuna geta t.d. verið bókfærðir á kostnaðarverði eða endurmetnu verði í samræmi við IAS-staðal 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*.
- Upplýsingar sem skal setja fram annaðhvort í efnahagsreikningi eða í skýringunum
74. *Eining skal tilgreina, annaðhvort í efnahagsreikningi eða í skýringunum, frekari undirflokkun á sérlínunum sem eru settar fram og flokkaðar á þann hátt sem er viðeigandi fyrir starfsemi einingarinnar.*
75. Það ræðst af kröfum í IFRS-stöðlum og stærð, eðli og hlutverki þeirra fjárhæða sem um er að ræða hversu ítarleg flokkunin í undirflokkum er. Þeir þættir, sem settir eru fram í 72. lið, eru einnig notaðir til að ákveða grundvöllinn fyrir undirflokkun. Upplýsingarnar eru mismunandi fyrir sérhvern lið, t.d.:
- a) er varanlegum rekstrarfjármunaliðum skipt niður í smærri flokka í samræmi við IAS-staðal 16,

IAS-STADALL 1

- b) er kröfum skipt niður eftir því hvort um er að ræða fjárhæðir, sem viðskiptavinir skulda, kröfur á tengda aðila, fyrirframgreiðslur eða aðrar fjárhæðir,
- c) eru birgðir flokkaðar í undirflokk í samræmi við IAS-staðal 2, *birgðir*, í flokka eins og vörur til endursölu, rekstrarvörur, hráefni, verk í vinnslu og fullunnar vörur,
- d) er reiknuðum skuldbindingum skipt niður í skuldbindingar vegna starfskjara og aðra liði
og
- e) hlutafé og varasjóðum skipt niður í ýmsa flokka, s.s. innborgað hlutafé, yfirverð á hlutafé og varasjóði.

76. *Eining skal greina frá eftirfarandi annaðhvort í efnahagsreikningi eða í skýringunum:*a) *fyrir sérhvern flokk hlutafjár:*

- i) *fjöldi hluta, sem heimilt er að gefa út,*
- ii) *fjöldi útgefinna hluta, sem greiddir hafa verið til fulls, og útgefna hluta, sem ekki hafa verið greiddir til fulls,*
- iii) *nafnverð einstakra hluta eða það að hlutirnir hafa ekki nafnverð,*
- iv) *afstemmingu fjölda virkra hluta í upphafi og lok tímabilsins,*
- v) *réttindum, forgangsrétti og hömlum, sem tengjast þeim flokki, þ.m.t. hömlur á arðgreiðslur og endurgreiðslur hlutafjár,*
- vi) *eigin hlutum eða hlutum í eigu dótturfélaga eða hlutdeildarfélaga*
og
- vii) *hlutum, sem geymdir eru til útgáfu vegna valréttar eða samninga um sölu hluta, þ.m.t. skilmálar og fjárhæðir*

og

b) *lýsingu á eðli og tilgangi sérhvers varasjóðs meðal eigin fjár.*77. *Eining, sem ekki er með hlutafé, s.s. sameignarfélag eða fjárhaldssjóður, skal veita upplýsingar sem eru jafngildar þeim sem krafist er í a-lið 76. liðar og sýna breytingar á tímabilinu í hverjum flokki eigin fjár og réttindi, forgangsrétt og hömlur sem settar hafa verið á hvern flokk eigin fjár.**Rekstrarreikningur*

Hagnaður eða tap á tímabilinu

78. *Alla tekju- og gjaldaliði, sem færðir eru á tímabili, skal telja með í hagnaði eða tapi nema gerð sé krafa um annað í staðli eða túlkun.*79. *Alla Yfirleitt eru allir tekju- og gjaldaliðir, sem færðir eru á tímabili, taldir með í hagnaði eða tapi. Áhrif breytinga á reikningshaldslegt mat eru þar með talin. Engu að síður geta komið upp þær aðstæður þar sem tilteknum liðum er sleppt úr hagnaði eða tapi yfirstandandi tímabils. IAS-staðall 8 tekur til tvenns konar slíkra aðstæðna: leiðréttinga á skekkjum og áhrifa breytinga á reikningsskilaaðferðum.*

IAS-STADALL 1

80. Í öðrum stöðlum er fjallað um liði sem kunna að vera í samræmi við skilgreiningar á tekjum eða gjöldum í *Rammanum* en eru alla jafna ekki taldir með í hagnaði eða tapi. Dæmi um þetta er endurmatsreikningur (sjá IAS-staðal 16), tiltekinn ágóði og tap sem hlýst af umreikningi reikningssskila erlendrar rekstrareiningar úr einum gjaldmiðli í annan (sjá IAS-staðal 21) og ágóði eða tap við endurmat á fjáreignum sem eru til sölu (sjá IAS-staðal 39).

Upplýsingar sem setja skal fram í rekstrarreikningi

81. *Í rekstrarreikningi skulu að lágmarki koma fram sérlínur, þar sem settar eru fram eftirfarandi fjárhæðir á tímabilinu:*

- a) *reglulegar tekjur,*
 - b) *fjármagnskostnaður,*
 - c) *hlutdeild í hagnaði eða tapi hlutdeildarféлага og fyrirtækja um samrekstur sem færð er með hlutdeildaraðferð,*
 - d) *ágóði eða tap fyrir skatta, sem er fært við ráðstöfun eigna eða uppgjör skulda sem rekja má til starfsemi, sem leggja skal af,*
 - e) *skattkostnaður*
- og*
- f) *hagnaður eða tap.*

82. *Eftirfarandi liðir skulu koma fram í rekstrarreikningnum sem skipting á hagnaði eða tapi tímabilsins:*

- a) *hagnaður eða tap sem rekja má til hlutdeildar minnihluta*
- og*
- b) *hagnaður eða tap sem rekja má til eigenda eigin fjár móðurfélagsins.*

83. *Í rekstrarreikningi skal setja fram viðbótarsérlínur, fyrirsagnir og millisamtölur þegar slík framsetning skiptir máli fyrir skilning á rekstrarangri einingarinnar.*

84. Vegna þess að áhrif af margvislegri starfsemi einingar, viðskiptum og öðrum atburðum eru mismunandi varðandi tíðni, möguleika á ágóða eða tapi og fyrirsegjanleika koma upplýsingar um einstaka þætti í rekstrarangri að gagni við skilning á þeim rekstrarangri sem náðst hefur og þegar gerðar eru spár um framtíðarárangur. Viðbótarsérlínum er bætt í rekstrarreikninginn og þær lýsingar sem eru notaðar og uppröðun liða er leiðrétt ef þörf krefur til þess að skýra einstaka þætti rekstrarangursins. Þættir, sem taka þarf tillit til, eru m.a. mikilvægi og eðli og hlutverk einstakra liða tekna og gjalda. Til dæmis breytir banki lýsingunum til að beita sértækari kröfum í IAS-staðli 30. Tekjuliðir og gjaldaliðir eru ekki jafnaðir nema skilyrði 32. liðar séu uppfyllt.

85. *Eining skal ekki setja fram neina tekju- og gjaldaliði sem óreglulega liði, hvorki í rekstrarreikningi né í skýringunum.*

Upplýsingar sem setja skal fram annaðhvort í rekstrarreikningi eða í skýringunum

86. *Þegar tekju- og gjaldaliðir eru mikilvægir skal greina frá eðli og fjárhæð þeirra með aðgreindum hætti.*

87. Þær aðstæður, sem gætu gefið tilefni til þess að sýna tiltekna tekju- og gjaldaliði með aðgreindum hætti, eru m.a.:

- a) niðurfærsla birgða í hreint söluvirði eða varanlegra rekstrarfjármuna í endurheimtanlega fjárhæð og einnig bakfærsla slíkra niðurfærslna,
- b) endurskipulagning á starfsemi einingar og bakfærsla ráðstafana vegna kostnaðar við endurskipulagningu,

IAS-STADALL 1

- c) ráðstafanir á varanlegum rekstrarfjármunum,
 - d) ráðstafanir á fjárfestingum,
 - e) starfsemi sem leggja skal af,
 - f) lok málaferla með sátt
- og
- g) Aðrar reiknaðar skuldbindingar bakfærðar.

88. *Eining skal setja fram greiningu á gjöldum með því að nota flokkun sem annaðhvort er byggð á tegund þeirra eða hlutverki þeirra innan einingarinnar, eftir því hvor aðferðin veitir upplýsingar sem eru áreiðanlegar og meira viðeigandi.*
89. Einingar eru hvattar til þess að birta greininguna í 88. lið í rekstrarreikningnum.
90. Gjaldaliðir eru sundurliðaðir frekar í þeim tilgangi að draga fram ýmsa liði í rekstrarárangrinum sem geta verið mismunandi að því er varðar tíðni, möguleika á ágóða eða tapi og fyrirsegjanleika. Þessar upplýsingar er hægt að veita með tvenns konar hætti.
91. Fyrri greiningaraðferðin er tegundaflokkun. Gjöld eru lögð saman í rekstrarreikningi í samræmi við tegund þeirra (t.d. afskriftir, hráefniskaup, flutningskostnaður, starfskjör og auglýsingakostnaður) og er ekki skipt aftur niður eftir mismunandi hlutverki þeirra innan einingarinnar. Einfalt getur verið að beita þessari aðferð vegna þess að ekki er þörf á því að skipta rekstrarkostnaði í flokka eftir hlutverki þeirra. Eftirfarandi er dæmi um tegundaflokkun:

Tekjur		X
Aðrar rekstrartekjur		X
Birgðabreytingar á fullnum vörum og verkum í vinnslu	X	
Hráefni og hjálparefni sem eru notuð	X	
Kostnaður vegna starfskjara	X	
Afskriftir (varanlegra rekstrarfjármuna) og afskriftir (óefnislegra eigna)	X	
Annar rekstrarkostnaður	X	
Rekstrarkostnaður samtals		(X)
Rekstrarhagnaður		X

92. Síðari greiningaraðferðin er starfsemiskostnaðarflokkunin eða „sölu- og sölukostnaðaraðferðin“ og samkvæmt henni er kostnaður flokkaður eftir hlutverki sínu sem hluti af kostnaðarverði seldrar vöru eða t.d. af dreifingarkostnaði eða stjórnunarkostnaði. Samkvæmt þessari aðferð skal eining a.m.k. birta kostnaðarverð seldra vara aðgreint frá öðrum gjöldum. Oft veitir þessi aðferð notendum upplýsingar sem eiga betur við en eðlisflokkun kostnaðar en ef kostnaði er skipt eftir starfsemi getur verið nauðsynlegt að beita handahófskenndri skiptingu sem byggist að töluverðu leyti á eigin dómgreind. Eftirfarandi er dæmi um flokkun þar sem starfsemiskostnaðarflokkun beitt:

Tekjur		X
Kostnaðarverð seldra vara		(X)
Vergur hagnaður		X
Aðrar rekstrartekjur		X
Dreifingarkostnaður		(X)
Stjórnunarkostnaður		(X)
Annar rekstrarkostnaður		(X)
Rekstrarhagnaður		X

IAS-STADALL 1

93. *Einingar, sem flokka gjöld eftir hlutverki, skulu birta viðbótarupplýsingar um tegund kostnaðar, þ.m.t. afskriftir og kostnaður vegna starfskjara.*
94. Val á því hvort notuð er starfsemiskostnaðaraðferð eða tegundaflokkunaraðferð er háð sögulegum þáttum og þáttum sem tengjast atvinnugreinum og eðli einingarinnar. Báðar aðferðirnar veita vísbendingar um þá kostnaðarliði sem gætu breyst, beint eða óbeint, í hlutfalli við sölustig eða framleiðslustig hjá einingunni. Þar sem báðar þessar aðferðir við framsetningu gagnast mismunandi tegundum eininga er þess krafist í þessum staðli að stjórnendur velji þá framsetningu sem á best við og er áreiðanlegust.

Viðbótarupplýsinga er þó krafist þegar flokkað er eftir tegundarflokkunaraðferð vegna þess að upplýsingar um eðli kostnaðar eru gagnlegar þegar spáð er fyrir um framtíðarsjóðstreymi. Í 93. lið hafa „starfskjör“ sömu merkingu og í IAS-staðli 19, *starfskjör*.

95. *Eining skal, annaðhvort í rekstrarreikningnum, í yfirliti yfir breytingar á eigin fé eða í skýringunum, greina frá fjárhæð arðgreiðslna sem færð er sem úthlutun til eigenda eigin fjár á tímabilinu og tengdri fjárhæð á hlut.*

Yfirlit um breytingar á eigin fé

96. *Eining skal setja fram yfirlit um breytingar á eigin fé í rekstrarreikningnum sem sýnir:*

- a) *hagnað eða tap tímabilsins,*
- b) *einstaka tekju- og gjaldaliði á tímabilinu sem, eins og krafist er í öðrum stöðlum eða í túlkunum, eru færðir beint á eigið fé, og samtölu þessara liða,*
- c) *heildartekjur og heildargjöld á tímabilinu (reiknuð sem samtala a- og b-liðar) þar sem sýndar eru sérgreindar heildarfjárhæðir sem rekja má til eigenda eigin fjár móðurfélags og til hlutdeildar minnihluta*

og

- d) *fyrir hvern lið eigin fjár, áhrif breytinga á reikningsskilaaðferðum og leiðréttinga á skekkjum sem færðar eru í samræmi við IAS-staðal 8.*

97. *Eining skal einnig setja fram eftirfarandi annaðhvort í yfirliti um breytingar á eigin fé eða í skýringunum:*

- a) *fjárhæðir í viðskiptum við eigendur eigin fjár, sem koma fram sem eigendur eigin fjár, þar sem úthlutun til eigenda eigin fjár er sýnd sérgreind.*
- b) *stöðu óráðstafaðs eigin fjár (þ.e. uppsafnaður hagnaður eða tap) í upphafi tímabils og við dagsetningu efnahagsreiknings og breytingarnar á tímabilinu*

og

- c) *afstemmingu á bókfærðum fjárhæðum sérhvers flokks af framlögðu eigin fé og sérhverjum varasjóði í upphafi og lok tímabils þar sem sérhver breyting er sérgreind.*

98. Breytingar á eigin fé einingar milli tveggja dagsetninga efnahagsreiknings sýnir hækkun eða lækkun á hreinni eign á tímabilinu. Að undanskildum breytingum, sem verða vegna viðskipta við hluthafa sem koma fram sem eigendur eigin fjár (s.s. hlutafjárframlög, endurkaup einingar á eiginfjárgerningum sínum og arðgreiðslur) og viðskiptakostnaði sem er í beinum tengslum við slík viðskipti, sýnir heildarbreyting á eigin fé á tímabilinu heildarfjárhæð tekna og gjalda, þ.m.t. ágóði og tap sem verður vegna starfsemi einingarinnar á tímabilinu (hvort sem þessir tekju- og gjaldaliðir eru færðir í rekstrarreikning eða beint sem breytingar á eigin fé).

IAS-STADALL 1

99. Í þessum staðli er gerð krafa um að telja skuli alla tekju- og gjaldaliði, sem færðir eru á tímabili, með í hagnaði eða tapi nema gerð sé krafa um annað í öðrum staðli eða annarri túlkun. Í öðrum stöðlum er gerð krafa um að ákveðinn ágóði og tap (s.s. hækkun eða lækkun vegna endurmats og tiltekinn gengismismunur erlendra gjaldmiðla, ágóði eða tap við endurmat fjáreigna sem eru til sölu og tengdar fjárhæðir skammtímaskatts og frestaðs skatts), skuli færð beint sem breyting á eigin fé. Vegna þess að mikilvægt er að taka tillit til allra tekju- og gjaldaliða þegar breytingar á fjárhagsstöðu einingar milli dagsetninga tveggja efnahagsreikninga eru metnar, er í þessum staðli gerð krafa um að í framsetningu yfirlits um breytingar á eigin fé séu dregnar fram heildartekjur og heildargjöld einingar, þ.m.t. þeir liðir sem færðir eru beint á eigið fé.
100. Í IAS-staðli 8 er gerð krafa um afturvirka leiðréttingu til að koma á breytingum á reikningsskilaaðferðum, að því marki sem unnt er, nema þegar gerð er krafa um annað í bráðabirgðaákvæðum í öðrum staðli eða túlkun. Í IAS-staðli 8 er einnig gerð krafa um að endurgerð til að leiðrétta skekkjur sé afturvirk, að því marki sem unnt er. Afturvirkar leiðréttingar og afturvirk endurgerð eru gerðar á stöðu óráðstafaðs eigin fjár nema þegar krafist er afturvirkar leiðréttingar á öðrum eiginfjárluta í staðli eða túlkun. Í d-lið 96 liðar er gerð krafa um að veittar séu upplýsingar í yfirliti um breytingar á eigin fé um heildarleiðréttingu á hverjum hluta eiginfjárbáttar sem hlýst af, sérstaklega, breytingum á reikningsskilaaðferðum og leiðréttingum á skekkjum. Birtar eru upplýsingar um þessar leiðréttingar fyrir hvert fyrir tímabila og upphaf tímabilsins.
101. Hægt er að uppfylla kröfuna, sem sett er fram í 96. og 97. lið, með ýmsum hætti. Eitt dæmi er framsetning í dalkum þar sem upphafs- og lokastaða hvers eiginfjárbáttar meðal eiginfjár er stemmd af. Einnig er hægt að setja einungis fram liðina í 96. lið í yfirlitinu um breytingar á eigin fé. Samkvæmt þessari aðferð eru liðirnir, sem lýst er í 97. lið, sýndir í skýringunum.

Yfirlit um sjóðstreymi

102. Með upplýsingum um sjóðstreymi fá notendur reikningsskila grunn fyrir mat á getu einingarinnar til að afla handbærs fjár og ígildis þess og á þörf einingarinnar til þess að nota sjóðstreymið. Í IAS-staðli 7, *yfirlit um sjóðstreymi*, eru settar fram kröfur um framsetningu sjóðstreymisyfirlits og upplýsinga sem tengjast því.

Skýringar

Form

103. **Í skýringunum skal eftirfarandi koma fram:**
- a) *upplýsingar um grundvöll reikningsskilanna og sérstakar reikningsskilaaðferðir sem hafa verið valdar og notaðar í samræmi við 108.–115. lið,*
 - b) *upplýsingar sem krafist er samkvæmt IFRS-stöðlum og koma ekki fram í efnahagsreikningnum, rekstrarreikningnum, yfirliti um breytingar á eigin fé eða yfirliti um sjóðstreymi*
- og*
- c) *viðbótarupplýsingar sem koma ekki fram í efnahagsreikningnum, rekstrarreikningnum, yfirliti um breytingar á eigin fé eða yfirliti um sjóðstreymi en skipta máli fyrir skilning á þeim.*
104. **Skýringar skal setja fram á kerfisbundinn hátt eftir því sem unnt er. Sérhver liður í efnahagsreikningi, rekstrarreikningi, yfirliti um breytingar á eigin fé og sjóðstreymisyfirliti skal vera með tilvísun í allar tengdar upplýsingar í skýringunum.**
105. Skýringar eru venjulega settar fram í eftirfarandi röð sem auðveldar notendum að skilja reikningsskilin og bera þau saman við reikningsskil annarra eininga:
- a) yfirlýsing um að farið sé að IFRS-stöðlum (sjá 14. lið),
 - b) samantekt á mikilvægum reikningsskilaaðferðum sem er beitt (sjá 108. lið),

IAS-STADALL 1

- c) upplýsingar til stuðnings þeim liðum sem birtir eru í efnahagsreikningnum, rekstrarreikningnum, yfirliti um breytingar á eigin fé og yfirliti um sjóðstreymi, í þeirri röð sem hvert aðalyfirlit og hver sérlína er sett fram í

og

- d) aðrar upplýsingar m.a. um:

- i) reiknaðar skuldbindingar (sjá IAS-staðal 37) og ófærðar, samningsbundnar skuldbindingar

og

- ii) upplýsingar sem eru ekki fjárhagslegar, t.d. markmið og aðferðir einingarinnar við að stjórna fjárhagslegri áhættu (sjá IAS-staðal 32).

106. Í sumum tilvikum getur verið nauðsynlegt eða æskilegt að breyta röð tiltekinna liða í skýringum. Til dæmis má sameina upplýsingar um breytingar á gangvirði, sem færðar eru í rekstrarreikning, og upplýsingar um gjalddaga fjármálagerninga þrátt fyrir að fyrnefndu upplýsingarnar varði rekstrarreikning og þær síðarnefndu efnahagsreikning. Engu að síður er kerfisbundinni uppbyggingu skýringanna haldið eins og kostur er.
107. Heimilt er að setja fram upplýsingar um grundvöll reikningsskilanna og tilteknar reikningsskilaaðferðir sem beitt er sem sérstakan hluta í reikningsskilunum.

Upplýsingar um reikningsskilaaðferðir

108. *Í samantektinni á mikilvægum reikningsskilaaðferðum skal eining greina frá:*

- a) þeim matsgrunni eða matsgrunnum, sem notaðir eru við gerð reikningsskilanna*

og

- b) öðrum reikningsskilaaðferðum sem eru notaðar og skipta máli fyrir skilning á reikningsskilunum.*

109. Mikilvægt er að notendur fái vitneskju um hvaða matsgrunnur eða matsgrunnar eru notaðir í reikningsskilunum (t.d. upphaflegt kostnaðarverð, endurkaupsverð, hreint söluvirði, gangvirði eða endurheimtanleg fjárhæð) vegna þess að grundvöllurinn, sem reikningsskilin eru byggð á, hefur veruleg áhrif á greiningu þeirra. Þegar fleiri en einn matsgrunnur er notaður í reikningsskilum, t.d. þegar tilteknir eignaflokkar eru endurmetnir, nægir að veita upplýsingar um þann flokk eigna og skulda sem sérhver matsgrunnur er notaður á.
110. Þegar tekin er ákvörðun um hvort greina skuli frá tilteknum reikningsskilaaðferðum skulu stjórnendur íhuga hvort slíkar upplýsingar muni koma notendum að gagni við að skilja hvernig viðskipti, aðrir atburðir og aðstæður endurspeglast í rekstrarárangri og fjárhagsstöðu sem greint er frá í reikningsskilunum. Upplýsingar um tilteknar reikningsskilaaðferðir eru einkum gagnlegar fyrir notendur þegar aðferðirnar eru valdar úr öðrum aðferðum sem eru leyfðar í stödlum og túlkunum. Dæmi um það eru upplýsingar um hvort samrekstraraðili færir hlutdeild sína í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn með því að nota hlutfallsleg samstæðureikningsskil eða hlutdeildaraðferð (sjá IAS-staðal 31, *hlutdeild í samrekstri*). Í sumum stödlum er gerð sérstök krafa um upplýsingar um tilteknar reikningsskilaaðferðir, m.a. þegar stjórnendur velja úr mismunandi aðferðum sem leyfðar eru í stödlunum. Í IAS-staðli 16 er t.d. gerð krafa um upplýsingar um matsgrunna sem notaðir eru fyrir flokka rekstrarfjármuna. Í IAS-staðli 23, *fjármagnskostnaður*, er gerð krafa um upplýsingar um hvort fjármagnskostnaður sé færður strax sem gjöld eða eignfærður sem hluti kostnaðarverðs hæfra eigna.
111. Sérhver eining tekur til skoðunar eðli rekstrar síns og þær aðferðir sem notendur reikningsskila hennar geta vænst að greint sé frá fyrir þá tegund einingar. Þess er t.d. vænst að allar einingar sem tekjuskattur er lagður á greini frá þeirri reikningsskilaaðferð sem beitt er á tekjuskatta, þ.m.t. þær sem eiga við um frestaðar skattskuldbindingar og skattinneignir. Þegar eining stundar verulegan rekstur erlendis eða á í viðskiptum í erlendum gjaldmiðlum er þess vænst að sú reikningsskilaaðferð, sem beitt er við færslu gengishagnaðar og -taps, sé tilgreind. Þegar sameining fyrirtækja hefur átt sér stað er greint frá aðferðunum sem eru notaðar til að meta viðskiptavild og hlutdeild minnihluta.

IAS-STADALL 1

112. Reikningsskilaaðferð getur verið mikilvæg vegna eðlis rekstrar einingarinnar jafnvel þótt fjárhæðir á yfirstandandi og fyrri tímabilum séu ekki mikilvægar. Einnig er rétt að greina frá sérhverri mikilvægri reikningsskilaaðferð sem ekki er krafist samkvæmt IFRS-stöðlum en er valin og henni beitt í samræmi við ákvæði IAS-staðals 8.
113. *Eining skal, í samantektinni á mikilvægum reikningsskilaaðferðum eða í öðrum skýringum, greina frá matsákvörðun stjórnenda, að undanskildu mati sem felur í sér áætlanir (sjá 116. lið), við beitingu á þeim reikningsskilaaðferðum einingarinnar sem hafa mest áhrif á þær fjárhæðir sem eru færðar í reikningsskilunum.*
114. Þegar stjórnendur beita reikningsskilaaðferðum einingarinnar nota þeir eigin dómgreind við ýmis konar mat, að því undanskildu sem felur í sér áætlanir, sem getur haft veruleg áhrif á fjárhæðirnar sem færðar eru í reikningsskilunum. Stjórnendur nota eigin dómgreind við ákvörðun á því:
- a) hvort fjáreignir séu fjárfestingar sem haldið er til gjalddaga,
 - b) hvenær nánast öll áhætta og ávinningur af eignarhaldi á fjáreignum og leigugeignum er yfirfærð á aðrar einingar,
 - c) hvort tiltekin vörusala sé í reynd fjármögnunarfyrirkomulag og hefur því ekki í för með sér reglulegar tekjur
- og
- d) hvort inntak tengslanna milli einingarinnar og rekstrareiningarinnar um sérverkefni bendi til að rekstrareiningin um sérverkefni sé undir stjórn einingarinnar.
115. Gerð er krafa um nokkuð af þeim upplýsingum, sem veita skal í samræmi við 113. lið, í öðrum stöðlum. Í IAS-staðli 27 er t.d. gerð krafa um að eining greini frá ástæðum þess að eignarhlutdeild einingarinnar í einingu sem fjárfest er í, sem er ekki dótturfélag, feli ekki í sér yfirráð jafnvel þótt hún eigi meira en helming atkvæðisréttar eða mögulegs atkvæðaréttar í því, beint eða óbeint, í gegnum dótturfélög. Í IAS-staðli 40 er krafist upplýsinga um þær viðmiðanir sem einingin hefur þróað til að greina á milli fjárfestingareignar, fasteignar, sem eigandi nýtir, og fasteignar sem haldið er til sölu í venjulegum viðskiptum þegar flokkun eignarinnar er vandasöm.

Þýðingarmikil atriði er valda óvissu í mati

116. *Eining skal veita upplýsingar í skýringunum um mikilvægar forsendur varðandi framtíðina og önnur þýðingarmikil atriði er valda óvissu í mati miðað við dagsetningu efnahagsreiknings sem umtalsverð hætta er á að leiði til verulegra leiðréttinga á bókfærðu verði eigna og skulda á næsta fjárhagsári. Að því er varðar þessar eignir og skuldir skulu í skýringunum m.a. vera ítarlegar upplýsingar um:*
- a) *eðli þeirra,*
- og
- b) *bókfært verð þeirra miðað við dagsetningu efnahagsreiknings.*
117. Ákvörðun bókfærðs verðs ákveðinna eigna og skulda krefst mats á áhrifum óvissra framtíðaratburða á þessar eignir og skuldir miðað við dagsetningu efnahagsreiknings. Ef nýlegt, sannreynt markaðsverð liggur t.d. ekki fyrir til að nota við mat á eftirfarandi eignum og skuldum er nauðsynlegt að beita framtíðarmiðuðu mati til að meta endurheimtanlega fjárhæð varanlegra rekstrarfjármunaflokka, áhrif tæknilegrar úrelldingar á birgðir, reiknaðar skuldbindingar sem eru háðar framtíðarniðurstöðu yfirstandandi málaferla og langtímaskuldbindingar vegna starfskjara, s.s. lífeyrisskuldbindingar. Í slíku mati felast forsendur um liði eins og áhættuleiðrétting á sjóðstreymi eða afvöxtunarlutfall sem er notað, framtíðarbreytingar á launum og framtíðarverðbreytingar sem hafa áhrif á annan kostnað.

IAS-STADALL 1

118. Mikilvægar forsendur og önnur þýðingarmikil atriði er valda óvissu í mati, sem greint er frá í samræmi við 116. lið, tengjast mati sem krefst þess að stjórnendur beiti dómgreind sinni við afar erfiðar, huglægar eða flóknar ákvarðanir. Eftir því sem breytum og forsendum fjölgar, sem hafa áhrif á hugsanlega framtíðarniðurstöðu óvissuþáttanna, verða þessar matsákvarðanir huglægari og flóknari og möguleikinn á verulegum leiðréttingum á bókfærðu verði eigna og skulda vegna þessa eykst yfirleitt til samræmis við það.
119. Ekki er gerð krafa um upplýsingarnar í 116. lið um eignir og skuldir þegar talsverð hætta er á að bókfært verð þeirra geti breyst verulega á næsta fjárhagsári ef þær eru metnar á gangvirði, miðað við dagsetningu efnahagsreiknings, sem byggist á nýlegu, sannreyndu markaðsverði (gangvirði þeirra gæti breyst verulega á næsta fjárhagsári en þessar breytingar yrðu ekki vegna forsendnanna eða annarra orsaka óvissu í mati miðað við dagsetningu efnahagsreiknings).
120. Upplýsingarnar í 116. lið eru settar fram á þann hátt að það geri notendum reikningsskila kleift að skilja mat stjórnenda um framtíðina, sem þeir byggja á eigin dómgreind, og um önnur þýðingarmikil atriði er valda óvissu í mati. Eðli og umfang upplýsinganna, sem veittar eru, er breytilegt eftir eðli forsendna og annarra aðstæðna. Dæmi um hvers konar upplýsingar eru veittar:
- a) eðli forsendunnar eða annarrar óvissu í mati,
 - b) næmi bókfærðs verðs fyrir aðferðum, forsendum og mati sem útreikningar þeirra byggjast á, þ.m.t. ástæður fyrir næminu,
 - c) væntanleg niðurstaða óvissuþáttar og bilið sem ætla má með skynsamlegum hætti að mögulegar niðurstöður næsta fjárhagsárs verði á að því er varðar bókfært verð þeirra eigna og skulda sem verða fyrir áhrifum
- og
- d) útskýring á breytingum sem gerðar eru á fyrri forsendum varðandi þessar eignir og skuldir ef óvissan er viðvarandi.
121. Ekki er nauðsynlegt að gera grein fyrir fjárhagsáætlun eða -spám þegar veittar eru upplýsingar skv. 116. lið.
122. Þegar ógerlegt er að veita upplýsingar um umfang mögulegra áhrifa af mikilvægri forsendu eða annarri mikilvægri orsök óvissu í mati miðað við dagsetningu efnahagsreiknings gerir einingin grein fyrir því að skynsamlegar líkur séu á því, miðað við þá vitneskju sem er fyrir hendi, að gera þurfi verulegar leiðréttingar á bókfærðu verði þeirra eigna og skulda sem niðurstöður á næsta fjárhagsári, sem stangast á við forsendurnar, hafa áhrif á. Í öllum tilvikum gerir einingin grein fyrir eðli og bókfærðu verði tiltekinnar eignar eða skuldar (eða flokki eigna eða skulda) sem forsendan hefur áhrif á.
123. Upplýsingarnar í 113. lið um tiltekið mat stjórnenda, sem þeir byggja á eigin dómgreind, við beitingu reikningsskilaaðferða einingarinnar, tengjast ekki upplýsingum um þýðingarmikil atriði er valda óvissu í mati í 116. lið.
124. Gerð er krafa um að veita upplýsingar um nokkrar mikilvægustu forsendurnar, sem annars væri krafist í samræmi við 116. lið, í öðrum stöðlum. Í IAS-staðli 37 er t.d. gerð krafa um upplýsingar, við sérstakar aðstæður, um helstu forsendur varðandi atburði í framtíðinni sem hafa áhrif á flokka reiknaðra skuldbindinga. Í IAS-staðli 32 er gerð krafa um að greint sé frá mikilvægum forsendum sem eru notaðar við mat á gangvirði fjáreigna og fjárskulda sem færðar eru á gangvirði. Í IAS-staðli 16 er gerð krafa um upplýsingar um helstu forsendur sem eru notaðar við mat á varanlegum rekstrarfjármunum.

IAS-STADALL 1

Aðrar upplýsingar

125. *Eining skal greina frá eftirfarandi í skýringunum:*
- a) *fjárhæð arðgreiðslna sem gerð var tillaga um eða ákveðið að yrði greidd áður en birting reikningskilanna var heimiluð en ekki færð sem úthlutun til eigenda eigin fjár á tímabilinu og tengdri fjárhæð á hlut*
og
 - b) *fjárhæð uppsafnaðs arðs vegna forgangshluta sem ekki hefur verið færð.*
126. *Eining skal greina frá eftirfarandi ef ekki er greint frá því í öðrum upplýsingum sem birtar eru með reikningskilunum:*
- a) *lögheimili og félagsformi einingarinnar, landinu, þar sem einingin er stofnuð, og heimilisfangi skráðrar skrifstofu hennar (eða höfuðstöðvar ef þær eru aðrar en skráð heimilisfang),*
 - b) *lýsingu á eðli starfsemi einingarinnar og meginstarfsemi hennar*
og
 - c) *heiti móðurfélagsins og endanlegs móðurfélags samstæðunnar.*

GILDISTÖKUDAGUR

127. *Eining skal beita þessum staðli vegna árlegra tímabila sem hefst 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir. Ef eining beitir þessum staðli vegna tímabils sem hefst fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.*

AFTURKÖLLUN IAS-STADALS 1 (ENDURSKOÐAÐUR 1997)

128. Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 1, *framsetning reikningskila*, sem var endurskoðaður 1997.

IAS-STADALL 1

VIÐBÆTUR

Breytingar á öðrum yfirlýsingum

Breytingunum í þessum viðbæti skal beitt vegna árlegra tímabíla sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Ef eining beitir þessum staðli vegna fyrri tímabíls skal beita þessum breytingum vegna þessa fyrri tímabíls.

A1. Í IFRS-stöðlum, þ.m.t. IAS-staðlar og SIC-túlkánir, sem voru í gildi í desember 2003, er:

a) orðalaginu „hreinn hagnaður eða tap“ breytt í „hagnað eða tap“,

b) orðalaginu „skýringar við reikningsskilin“ breytt í „skýringar“

og

c) orðinu „hlutafé“ breytt í „framlagt eigið fé“.

A2. [Breyting á ekki við um staðlana eina og sér]

A3. Liðir 69. og 70. í IAS-staðli 12, *tekjuskattar* eru felldir brott.

A4. Í IAS-staðli 19, *starfskjör*, er 23. lið breytt og verður svohljóðandi:

23. Þó að í þessum staðli sé ekki gerð krafa um sérstakar upplýsingar um skammtímarstarfskjör getur verið gerð krafa um upplýsingar í öðrum stöðlum. Í IAS-staðli 24, *upplýsingar um tengda aðila*, er t.d. krafist upplýsinga um starfskjör lykilstarfsmanna í stjórnunarstöðum. Í IAS-staðli 1, *framsetning reikningsskila*, er gerð krafa um upplýsingar um kostnað vegna starfskjara.

A5. [Breyting á ekki við um staðlana eina og sér]

A6. IAS-staðli 34, *árshlutareikningsskil*, er breytt eins og lýst er hér á eftir.

5. lið er breytt og verður svohljóðandi:

5. Samkvæmt skilgreiningu í IAS-staðli 1 skulu eftirfarandi efnisþættir vera í heildstæðum reikningsskilum:

a) efnahagsreikningur,

b) rekstrarreikningur,

c) yfirlit um breytingar á eigin fé sem sýnir annaðhvort:

i) allar breytingar á eigin fé eða

ii) breytingar á eigin fé aðrar en þær sem rekja má til viðskipta við eigendur eigin fjár sem koma fram sem eigendur eigin fjár,

d) sjóðstremisýfirlit

og

e) skýringar þar sem er að finna samantekt á mikilvægum reikningsskilaaðferðum ásamt öðrum skýringum.

IAS-STADALL 1

12. lið er breytt og verður svohljóðandi:
12. Í IAS-staðli 1 eru leiðbeiningar um form reikningsskila. Í Leiðbeiningum um framkvæmd á IAS-staðli 1 eru sýnd dæmi um framsetningu á efnahagsreikningi, rekstrarreikningi og yfirliti um breytingar á eigin fé.
13. lið er breytt og verður svohljóðandi:
13. Samkvæmt IAS-staðli 1 er þess krafist að yfirlit um breytingar á eigin fé sé sett fram sem sérstakur hluti í reikningsskilum einingar og heimilar að upplýsingar um breytingar á eigin fé sem verða af viðskiptum við eigendur eigin fjár sem eigendur eigin fjár (þ.m.t. úthlutanir til eigenda eigin fjár) komi fram annaðhvort í yfirlitinu eða í skýringum. Eining skal hafa sama form á framsetningu breytinga á eigin fé í árs hlutareikningsskilum og það hafði í nýjasta ársreikningi sínum.
- A7. Í IAS-staðli 35, *starfsemi sem leggja skal af*, er 39. og 40. lið breytt og verða svohljóðandi:
39. Upplýsingarnar, sem gerð er krafa um í 27. til 37. lið að séu veittar, að undanskildum upplýsingum um fjárhæð hagnaðar eða taps fyrir skatta, sem er færð við ráðstöfun eigna eða uppgjör skulda er rekja má til starfsemi sem leggja skal af í samræmi við a-lið 31. liðar, má annaðhvort setja fram í skýringunum eða í efnahagsreikningi, rekstrarreikningi eða yfirliti um breytingar á eigin fé.
40. Í IAS-1, *framsetning reikningsskila*, er gerð krafa um að hagnaður eða tap fyrir skatta, sem er færð við ráðstöfun eigna eða uppgjör skulda, sem rekja má til starfsemi sem leggja skal af, skuli sett fram í efnahagsreikningi. Hvatt er til þess að upplýsingarnar, sem gerð er krafa um í f- og g-lið 27. liðar að séu veittar, séu settar fram annars vegar í rekstrarreikningi og hins vegar í sjóðstreymisyfirliti.
- A8. [Breyting á ekki við um staðlana eina og sér]
- A9. IAS-staðli 41, *landbúnaður*, er breytt eins og lýst er hér á eftir.
39. liður fellur brott
53. lið er breytt og verður svohljóðandi:
53. Landbúnaðarstarfsemi er oft í hættu vegna loftslags, sjúkdóma og annarrar náttúruvár. Ef atburður á sér stað sem hefur í för með sér verulegan tekju- eða gjaldalið er gerð grein fyrir eðli og fjárhæð þess liðar í samræmi við IAS-staðal 1, *framsetning reikningsskila*. Dæmi um slíkan atburð eru skæðir sjúkdómsfaraldrar, flóð, miklir þurrkar eða frost og skordýraplágur.
- A10. [Breyting á ekki við um staðlana eina og sér]
- A11. Í SIC-túlkun: *óefnislegar eignir – kostnaður við vefsetur*, er 5. lið breytt og verður svohljóðandi:
5. Þessi túlkun gildir ekki um útgjöld vegna kaupa á vélbúnaði og þróunar og rekstrar hans fyrir vefsetur (t.d. vegna vefþjóna, millikerfþjóna, raunkerfþjóna og nettenginga). Þess háttar útgjöld eru færð samkvæmt IAS-staðli 16. Að auki eru útgjöld, sem eining stofnar til vegna netþjónustuveitu, sem hýsir vefsetur einingar, gjaldfærð skv. 78. lið IAS-staðals 1 og *Rammans* þegar tekið er við þjónustunni.

IAS-STADALL 2

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 2

Birgðir

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	1
Gildissvið	2–5
Skilgreiningar	6–8
Mat birgða	9–33
Kostnaðarverð birgða	10–22
Kostnaðarverð keyptra vara	11
Kostnaður við meðhöndlun	12–14
Annar kostnaður	15–18
Kostnaðarverð birgða þjónustuveitanda	19
Kostnaðarverð landbúnaðarafurða sem eru afrakstur lifrænna eigna	20
Aðferðir við mat á kostnaðarverði	21–22
Aðferðir við útreikning kostnaðarverðs	23–27
Hreint söluvirði	28–33
Gjaldfærsla	34–35
Upplýsingar	36–39
Gildistöku dagur	40
Afturköllun annarra yfirlýsinga	41–42

Þessi endurskoðaði staðall kemur í stað IAS-staðals 2 (endurskoðaður 1993), *birgðir*, og gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir.

MARKMIÐ

1. Markmið þessa staðals er að mæla fyrir um reikningshaldslega meðferð vegna birgða. Meginatriði í færslu birgða í reikningsskilum er fjárhæð kostnaðarverðs sem á að eignfæra og geyma þar til tengdar tekjur eru færðar. Í staðlinum er að finna leiðbeiningar um ákvörðun kostnaðarverðs og færslu þess til gjalda síðar, þ.m.t. hugsanlegar niðurfærslur til hreins söluvirðis. Í staðlinum er einnig að finna leiðbeiningar um kostnaðarverðsreglur sem notaðar eru við að skipta kostnaði á birgðir.

GILDISSVIÐ

2. *Þessi staðall gildir um allar birgðir nema:*

- a) *verk í vinnslu sem unnin eru á grundvelli verksamninga, þ.m.t. þjónustusamningar sem eru í beinum tengslum við þá, (sjá IAS-staðal 11, verksamningar),*

b) fjármálagerninga

og

c) lífrænar eignir í tengslum við landbúnaðarstarfsemi og landbúnaðarafurðir við uppskeru (sjá IAS-staðal 41, landbúnaður).

3. Þessum staðli skal ekki beita við mat á birgðum sem eftirfarandi aðilar eiga:

a) framleiðendur landbúnaðar- og skógræktarafurða, landbúnaðarafurða eftir uppskeru og jarðefna og jarðefnaafurða, að því marki sem þær eru metnar á hreinu söluvirði í samræmi við viðteknar venjur í þessum atvinnugreinum. Þegar þess háttar birgðir eru metnar á hreinu söluvirði eru breytingar á því virði færðar í rekstrarreikning á því tímabili sem breytingin á sér stað,

b) hrávörumiðlarar sem meta birgðir sínar á gangvirði að frádregnum sölukostnaði. Þegar þess háttar birgðir eru metnar á gangvirði að frádregnum sölukostnaði eru breytingar á gangvirði að frádregnum sölukostnaði færðar í rekstrarreikning á því tímabili sem breytingin á sér stað.

4. Birgðirnar, sem um getur í a-lið 3. liðar, eru metnar á hreinu söluvirði á tilteknum framleiðslustigum. Þetta á t.d. við þegar uppskeru nytjaplantna er lokið eða jarðefni hafa verið unnin úr jörðu og sala er tryggð með framvirkum samningi eða ríkisábyrgð eða þegar virkur markaður er fyrir hendi og óveruleg hættu er á að varan seljist ekki. Þessar birgðir eru einungis undanskildar kröfum sem gerðar eru um mat í þessum staðli.

5. Miðlarar eru þeir sem kaupa eða selja vörur fyrir aðra eða fyrir eigin reikning. Þær birgðir sem um getur í b-lið 3. liðar eru fyrst og fremst keyptar í þeim tilgangi að selja þær innan tíðar og skapa hagnað af sveiflum í verði eða framlegð miðlarans. Þegar slíkar birgðir eru metnar á gangvirði að frádregnum sölukostnaði eru þær einungis undanskildar kröfum sem gerðar eru um mat í þessum staðli.

SKILGREININGAR

6. Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Birgðir eru eignir:

a) sem haldið er til sölu í venjulegum rekstri,

b) í framleiðsluferlinu fyrir slíka sölu

eða

c) í formi hráefna eða rekstrarvara sem á að nota í framleiðsluferlinu eða þegar þjónusta er veitt.

Hreint söluvirði er áætlað söluverð í venjulegum rekstri, að frádregnum áætluðum kostnaði við fullvinnslu og áætluðum kostnaði sem nauðsynlegur er til þess að af sölu geti orðið.

Gangvirði er sú fjárhæð sem unnt er að selja eign fyrir eða gera upp skuld með í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.

7. Hreint söluvirði vísar til þeirra hreinu fjárhæðar sem eining væntir að innleysa með sölu birgða í venjulegum rekstri. Gangvirði endurspeglar þá fjárhæð sem unnt er að fá í skiptum fyrir sömu birgðir á markaði í viðskiptum kaupenda og seljenda sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna. Hið fyrra er virðið fyrir sérstaka einingu en ekki hið síðarnefnda. Hreint söluvirði birgða getur verið annað en gangvirði að frádregnum sölukostnaði.

IAS-STADALL 2

8. Til birgða teljast vörur sem eru keyptar og hafðar til endursölu, þ.m.t. vörur sem smásali kaupir í heim tilgangi að selja aftur og jarðeignir eða aðrar fasteignir sem ætlaðar eru til endursölu. Til birgða teljast einnig fullunnar framleiðsluvörur einingar eða verk í vinnslu hjá einingu, þ.m.t. efni og rekstrarvörur sem bíða þess að verða notuð í framleiðsluferlinu. Þegar um er að ræða þjónustuveitanda er kostnaður við þjónustuna innifalinn í birgðunum, eins og lýst er í 19. lið, en einingin hefur ekki enn fært viðkomandi tekjur (sjá IAS-staðal 18, *reglulegar tekjur*).

MAT BIRGÐA

9. ***Birgðir skal meta á kostnaðarverði eða hreinu söluvirði, hvort heldur er lægra.***

Kostnaðarverð birgða

10. ***Kostnaðarverð birgða skal taka til alls kostnaðarverðs keyptra vara, kostnaðar vegna meðhöndlunar og annars kostnaðar við að koma birgðunum í núverandi ástand og stað.***

Kostnaðarverð keyptra vara

11. Í kostnaðarverði birgða felst kaupverð, innflutningsgjöld og aðrir skattar (aðrir en þeir sem einingin getur endurkrafð skattayfirvöld um síðar) og flutningur, meðhöndlun og annar beinn kostnaður sem fellur til við kaup á fullunninni vöru, efnun og þjónustu. Viðskiptaafsláttur, endurgreiðslur og aðrir sambærilegir liðir eru dregnir frá við ákvörðun kostnaðarverðs keyptra vara.

Kostnaður við meðhöndlun

12. Í kostnaði við meðhöndlun birgða felst kostnaður sem tengist framleiðslueiningunum beint, s.s. beinn launakostnaður. Hann felur einnig í sér kerfisbundna skiptingu á föstum og breytilegum, óbeinum framleiðslukostnaði sem stofnað er til við umbreytingu hráefna í fullunna vöru. Fastur, óbeinn framleiðslukostnaður er sá óbeini hluti framleiðslukostnaðarins sem er tiltölulega jafn og óháður framleiðslumagni, s.s. afskriftir og viðhald verksmiðjubúnaðar og -bygginga, og kostnaður við stjórnun og umsjón með framleiðslunni. Breytilegur, óbeinn kostnaður er óbeinn framleiðslukostnaður sem breytist í beinu eða svo til beinu samhengi við framleiðslumagn, s.s. óbeinn efniskostnaður og óbeinn launakostnaður.
13. Skipting fasts, óbeins framleiðslukostnaðar á kostnað við meðhöndlun byggist á eðlilegri afkastagetu framleiðslutækjanna. Eðlileg afkastageta er það framleiðslumagn sem ætla má að náist að meðaltali á nokkrum tímabilum eða vertíðum við eðlilegar aðstæður, að teknu tilliti til taps á afkastagetu vegna áætlaðs viðhalds. Notast má við raunveruleg afköst ef þau fara nærri eðlilegri afkastagetu. Fastur, óbeinn kostnaður á einingu er ekki aukinn þó að framleiðsla í verksmiðju sé lítil eða engin. Óbeinn kostnaður, sem ekki hefur verið skipt, er færður sem kostnaður á það tímabil þegar stofnað er til hans. Á tímum óeðlilega mikillar framleiðslu er fjárhæð fasts, óbeins kostnaðar, sem er úthlutað á framleiðslueiningu, lækkuð svo að matsverð birgða verði ekki hærra en kostnaðarverð. Breytilegum, óbeinum framleiðslukostnaði er skipt á einstakar framleiðslueiningar á grundvelli raunverulegrar notkunar á framleiðslutækjum.
14. Fleiri afurðir en ein kunna að vera framleiddar samhliða í framleiðsluferli. Þetta á t.d. við þegar framleiddar eru tengdar afurðir eða þegar um er að ræða meginafurð og aukaafurð. Þegar kostnaður við vinnslu einstakra afurða er ekki aðgreinanlegur er honum skipt hlutfallslega á afurðirnar með skynsamlegum og samræmdum hætti. Skiptingin kann t.d. að byggjast á hlutfallslegu söluverði einstakra afurða, annaðhvort á einhverju stigi í framleiðsluferlinu þegar hægt er greina afurðirnar að eða þegar framleiðsla er lokið. Flestar aukaafurðir eru í eðli sínu óverulegar. Þegar þannig háttar til eru þær oft metnar á hreinu söluvirði og verðmæti þeirra dregið frá kostnaði við framleiðslu meginafurðarinnar. Afleiðingin er sú að bókfært verð meginafurðarinnar er ekki verulega fjarri kostnaðarverði hennar.

Annar kostnaður

15. Öðrum kostnaði er einungis bætt við kostnaðarverð birgða ef stofnað er til hans til að koma birgðum í núverandi ástand og á núverandi stað. Það gæti t.d. verið rétt að bæta óbeinum kostnaði, sem ekki er tengdur framleiðslunni beint, eða hönnunarkostnaði vöru fyrir einstaka viðskiptavinum við kostnaðarverð birgða.

IAS-STADALL 2

16. Sem dæmi um kostnað, sem ekki er tekinn inn í kostnaðarverð birgða og gjaldfærður á það tímabil þegar stofnað er til hans, má nefna:
 - a) óeðlilega lélega nýtingu á efni, vinnuafli eða öðrum framleiðslukostnaði,
 - b) geymslukostnað, nema slíkur kostnaður sé nauðsynlegur vegna vinnslustígs síðar í framleiðsluferlinu,
 - c) sameiginlegan stjórnunarkostnað, sem ekki tengist því að koma birgðunum í núverandi ástand eða á núverandi stað
og
 - d) sölukostnað.
17. Í IAS-staðli 23, *fjármagnskostnaður*, er lýst afmörkuðum aðstæðum þar sem fjármagnskostnaður er innifalinn í kostnaðarverði birgða.
18. Eining getur keypt birgðir með greiðslufresti. Þegar fyrirkomulagið felur í raun í sér fjármögnunarpátt er sá þáttur, t.d. mismunur á innkaupsverði á eðlilegum lánskjörum og upphæðinni sem er greidd, færður sem vaxtagjöld á fjármögnunartímabilinu.

Kostnaðarverð birgða þjónustuveitanda

19. Þjónustuveitendur skulu, þegar þeir halda birgðir, meta þær miðað við framleiðslukostnað. Þessi kostnaður felst einkum í launakostnaði og öðrum starfsmannakostnaði vegna þeirra sem veita þjónustuna beint, þ.m.t. starfsmenn sem gegna eftirlitsstörfum, og tilheyrandi óbeinn framleiðslukostnaður. Launakostnaður og annar kostnaður vegna solumanna og almennra stjórnenda er ekki talinn með heldur gjaldfærður á því tímabili sem stofnað er til hans. Hagnaðarhlutfall eða óskiptanlegur, óbeinn kostnaður, sem þjónustuveitendur reikningsfæra oft í verðinu sem þeir setja upp, er ekki innifalið í kostnaðarverði birgða þjónustusala.

Kostnaðarverð landbúnaðarafurða sem eru afrakstur lífrænna eigna

20. Í samræmi við IAS-staðal 41, *landbúnaður*, eru birgðir landbúnaðarafurða, sem eru afrakstur af lífrænum eignum einingar, metnar við upphaflega færslu þeirra á gangvirði að frádregnum áætluðum sölukostnaði á uppskerutíma. Þetta er kostnaðarverð birgða á þeim tíma þegar staðallinn er tekinn í notkun.

Aðferðir við mat á kostnaðarverði

21. Til hægðarauka má beita sérstökum aðferðum við mat á kostnaðarverði birgða, t.d. staðalkostnaðaraðferðinni eða söluverðsaðferðinni, ef niðurstöðurnar fara nærri kostnaðarverði. Til staðalkostnaðar teljast, í eðlilegu magni, efni og rekstrarvörur, vinnulaun, skilvirkni og nýting afkastagetu. Farið er reglulega yfir staðalkostnað og hann endurskoðaður miðað við aðstæður ef þörf krefur.
22. Smásöluaðferðinni er oft beitt í smásöluverslun við mat á birgðum þar sem veltuhraði birgða er mjög mikill samhliða miklu magni eininga sem hafa sambærilega álagningu og óhagkvæmt er að beita öðrum aðferðum við kostnaðarmat. Kostnaðarverð birgða er ákvarðað með því að draga fjárhæð frá söluvirði birgða miðað við viðeigandi álagningarhlutfall. Í hundradshlutanum, sem er notaður, er tekið tillit til birgða sem hafa verið lækkaðar niður fyrir upphaflegt söluverð. Oft er notað meðaltal hundradshluta fyrir einstakar smásöludeildir.

Aðferðir við útreikning kostnaðarverðs

23. *Kostnaðarverð birgða í einingum (e. items) sem geta yfirleitt ekki komið hver í stað annarrar, og vöru eða þjónustu, sem er framleidd eða látin í té og frátekin til sérstakrar ráðstöfunar, skal eignfæra á grundvelli sérgreinds kostnaðarverðs hverrar þeirra fyrir sig.*

IAS-STADALL 2

24. Með sérgreindu kostnaðarverði er átt við að sérstakir kostnaðarliðir eru eignaðir tilgreindum liðum í birgðum. Þetta er víðeigandi meðferð vara sem ætlaðar eru til sérstakrar ráðstöfunar, óháð því hvort þær hafa verið keyptar eða framleiddar. Þrátt fyrir það á sérgreint kostnaðarverð ekki við þegar um er að ræða mikinn fjölda eininga í birgðum sem yfirleitt geta komið hver í stað annarrar. Í slíkum tilvikum mætti nota þá aðferð, að velja þær einingar sem eftir eru í birgðum, til að hafa fyrirfram ákveðin áhrif á hagnað eða tap.
25. **Kostnaðarverð birgða, annarra en þeirra sem fjallað er um í 23. lið, skal grundvallast á notkun reglunnar sem nefnist: fyrst inn — fyrst út (FIFO-aðferðin) eða reglu um vegið meðaltalskostnaðarverð. Eining skal nota sömu kostnaðarverðsreglu fyrir allar birgðir sem eru sambærilegar að gerð og hvað notkun varðar í einingunni. Ef birgðir eru ólíkar að gerð og notkun kann að vera réttlætjanlegt að nota mismunandi kostnaðarverðsreglur.**
26. Til dæmis getur verið að birgðir, sem eru notaðar í einum rekstrarstarfsþætti, nýtist einingu með öðrum hætti en sams konar birgðir sem eru notaðar í öðrum rekstrarstarfsþætti hennar. Mismunur á landfræðilegri staðsetningu birgða (eða á víðeigandi skattareglum) nægir þó ekki, einn og sér, til að réttlæta notkun mismunandi kostnaðarverðsreglna.
27. Í FIFO-aðferðinni er gert ráð fyrir að þær birgðaeiningar, sem keyptar eru eða framleiddar fyrst, séu seldar fyrst og þar af leiðandi verði eftir í birgðum í lok tímabils þær einingar sem síðast voru keyptar eða framleiddar. Samkvæmt reglunni um vegið meðaltalskostnaðarverð er kostnaður einstakra eininga ákvarðaður á grundvelli vegins meðaltalskostnaðarverðs sambærilegra eininga í upphafi tímabils og kostnaði við kaup eða framleiðslu sambærilegra eininga á tímabilinu. Meðaltalið má reikna með reglulegu millibili eða við móttöku einstakra viðbótarsendinga, allt eftir því hverjar aðstæður einingarinnar eru.

Hreint söluvirði

28. Vera kann að ekki sé hægt að endurheimta kostnaðarverð birgða sem hafa orðið fyrir tjóni ef þær eru að hluta til eða að öllu leyti úreltar eða ef söluverð þeirra hefur lækkað. Einnig er óvíst að kostnaðarverð birgða verði endurheimt ef áætlaður fullvinnslukostnaður eða áætlaður kostnaður vegna væntanlegrar sölu hefur hækkað. Sú venja að lækka matsverð birgða úr kostnaðarverði í hreint söluvirði er í samræmi við það viðhorf að eignir skuli ekki færa við hærri fjárhæð en sem nemur ætluðu verðmæti þeirra við sölu eða notkun.
29. Venjulega er miðað við einstakar einingar við niðurfærslu birgða niður í hreint söluvirði. Samt sem áður getur í sumum tilvikum verið víðeigandi að flokka saman sambærilegar eða tengdar einingar. Þetta getur átt við þegar birgðaeiningar, sem tengjast sömu vörulínunni, hafa sambærilegan tilgang eða notagildi, eru framleiddar og markaðssettar á sama landssvæðinu og ekki er unnt við mat að aðgreina þær sérstaklega frá öðrum einingum í þeirri vörulínu. Ekki er rétt að færa niður birgðir á grundvelli birgðaflokkunar, t.d. fullunnar vörur, eða allar birgðir í tilteknum atvinnugreinum eða landsvæðisstarfsþætti. Þjónustuveitendur taka kostnað yfirleitt saman miðað við þá þjónustuþætti sem innheimt er sérstakt gjald fyrir. Þess vegna er farið með slíka þjónustuþætti sem sérstakar einingar.
30. Mat á hreinu söluvirði er byggt á áreiðanlegustu gögnum, sem tiltæk eru á þeim tíma þegar matið fer fram, um þá fjárhæð sem ætla má að birgðirnar skili. Inn í þetta mat er tekið tillit til sveiflna í verði eða kostnaði sem tengjast beint atburðum sem orðið hafa eftir að reikningstímabili lauk, að svo miklu leyti sem þeir atburðir staðfesta aðstæður sem eru fyrir hendi í lok tímabilsins.
31. Við mat á hreinu söluvirði er einnig tekið tillit til tilgangsisins sem birgðahaldið þjónar. Hreint söluvirði birgða, sem haldnar eru til að uppfylla bindandi sölu- eða þjónustusamninga, er t.d. byggt á samningsverðinu. Ef sölusamningarnir taka til minna magns en er fyrir hendi í birgðum er hreint söluvirði þess sem er umfram miðað við almennt söluverð. Reiknaðar skuldbindingar geta stafað af bindandi sölusamningum umfram birgðir eða bindandi innkaupasamningum. Fjallað er um reiknaðar skuldbindingar í IAS-staðli 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*.
32. Birgðir efna og annarra rekstrarvara, sem notuð eru við framleiðslu birgða, eru ekki færðar niður fyrir kostnaðarverð ef ætla má að fullunnu vörurnar, sem þær eru notaðar í, seljist á eða yfir kostnaðarverði. Gefi lækkan á hráefnisverði vísbendingu um að kostnaðarverð fullunninna vara sé hærra en hreint söluvirði er hráefnið þó fært niður í hreint söluvirði. Í slíkum tilvikum kann endurstofnverð hráefna að vera bestí, tiltæki mælikvarðinn á það hvert hreint söluvirði þeirra sé.

IAS-STADALL 2

33. Nýtt mat fer fram á hreinu söluvirði fyrir hvert tímabil. Þegar aðstæður, sem leiddu til þess að birgðir voru færðar niður fyrir kostnaðarverð, eru ekki lengur fyrir hendi eða þegar skýrar vísbendingar eru um hækkun á hreinu söluvirði vegna breyttra efnahagsaðstæðna er niðurfærð fjárhæð færð til baka (þ.e. bakfærslan takmarkast við fjárhæð upphaflegrar niðurfærslu) þannig að nýja, bókfærða verðið er það sem lægra er, kostnaðarverð eða endurskoðað hreint söluvirði. Þetta er t.d. gert þegar birgðaeining, sem bókfærð var á hreinu söluvirði vegna lækkunar á söluverði hennar, er ennþá í birgðum á síðara tímabili og söluverð hennar hefur hækkað.

GJALDFÆRSLA

34. *Þegar birgðir eru seldar skal gjaldfæra þá fjárhæð, sem færð var til birgða, á því tímabili sem tilheyrandi tekjur af sölnni eru tekjufærðar. Þær fjárhæðir, sem nema hugsanlegum niðurfærslum birgða niður í hreint söluvirði og öll töp birgða, skal gjaldfæra á tímabilið þegar niðurfærslan eða tapið varð. Þegar niðurfærsla birgða er bakfærð vegna hækkunar á hreinu söluvirði skal færa þá fjárhæð, sem þannig myndast, sem frádrátt frá gjaldfærslum birgða sem færðar eru á tímabilið þegar bakfærslan á sér stað.*
35. Vissum birgðum má skipta á aðra eignaliði, t.d. þegar birgðir eru notaðar sem íhlutir í eigin framkvæmdum tengdum varanlegum rekstrarfjárumunum. Þegar birgðum er skipt á aðrar eignir með þessum hætti er gjaldfærslu dreift á nýtingartíma viðkomandi eignar.

UPPLÝSINGAR

36. *Í reikningsskilum skal greina frá eftirfarandi:*

- a) *þeim reikningsskilaáferðum sem beitt er við verðmat birgða, þ.m.t. þær kostnaðarverðsreglur sem notaðar eru,*
 - b) *bókfærðu heildarverði birgða og bókfærðu verði einstakra flokka birgða eftir þeirri flokkun sem viðeigandi er fyrir eininguna,*
 - c) *bókfærðu verði birgða sem færðar eru á gangvirði að frádrögnum sölukostnaði,*
 - d) *fjárhæð birgða sem gjaldfærð er á tímabilinu,*
 - e) *fjárhæð niðurfærslu birgða sem er gjaldfærð á tímabilinu í samræmi við 34. lið,*
 - f) *fjárhæð bakfærðra niðurfærslna sem er færð til lækkunar á fjárhæð birgða sem er gjaldfærð á tímabilinu í samræmi við 34. lið,*
 - g) *aðstæðum eða atburðum, sem leiddu til þess að niðurfærsla birgða var bakfærð í samræmi við 34. lið*
- og*
- h) *bókfærðu verði birgða sem hafa verið settar sem trygging fyrir skuldum.*

37. Upplýsingar um bókfært verð birgða í einstökum birgðaflokkum og umfang breytinga á þessum eignum eru gagnlegar notendum reikningsskilanna. Venjuleg flokkun á birgðum eru verslunarvörur, rekstrarvörur, hráefni, vörur í vinnslu og fullunnar vörur. Birgðum þjónustuveitanda er hægt að lýsa sem verki í vinnslu.

38. Í fjárhæð birgða, sem færð er til gjalda á tímabilinu og oft er nefnd kostnaðarverð seldra vara, felst kostnaður sem áður hefur verið tekinn inn í mat á birgðum sem nú hafa verið seldar og óskiptur, óbæinn framleiðslukostnaður og óeðlilegar fjárhæðir framleiðslukostnaðar vegna birgðanna. Aðstæður einingarinnar kunna einnig að kalla á að teknir séu með aðrir kostnaðarliðir, s.s. dreifingarkostnaður.

IAS-STADALL 2

39. Sumar einingar nota uppsetningarform fyrir hagnað eða tap sem leiðir til þess að fram koma aðrar fjárhæðir en kostnaðarverð birgða sem gjaldfært er á tímabilinu. Samkvæmt þessari uppsetningu setur eining fram greiningu á útgjöldum og notar flokkun sem byggist á tegund útgjaldanna. Þegar þannig háttar til greinir einingin frá gjaldfærðum kostnaði vegna hráefna og rekstrarvara, launakostnaðar og annars kostnaðar ásamt fjárhæð hreinna birgðabreytinga á tímabilinu.

GILDISTÖKUDAGUR

40. *Eining skal beita þessum staðli fyrir árleg tímabil sem hefst 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr. Ef eining beitir þessum staðli vegna tímabils sem hefst fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.*

AFTURKÖLLUN ANNARRA YFIRLÝSINGA

41. Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 2, *birgðir* (endurskóðaður 1993).
42. Þessi staðall kemur í stað SIC-túlkunar 1, *samkvæmni — mismunandi kostnaðarverðsreglur fyrir birgðir*.
-

VIÐBÆTUR

Breytingar á öðrum yfirlýsingum

Breytingunum í þessum viðbæti skal beitt að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005. Ef eining beitir þessum staðli vegna fyrra tímabils taka þessar breytingar gildi fyrir það fyrra tímabil.

A1. Í IAS-staðli 14, *starfsþáttaskýrslur*, er 22. lið breytt og verður svohljóðandi:

22. Hægt er að finna leiðbeiningar um skiptingu kostnaðar í öðrum stöðlum. Í 11. til 20. lið IAS-staðals 2, *birgðir* (samkvæmt endurskoðun á honum 2003), er t.d. að finna leiðbeiningar um tengingu og skiptingu kostnaðar á birgðir og í 16. til 21. lið IAS-staðals 11, *verksamningar*, er að finna leiðbeiningar um tengingu og skiptingu kostnaðar á samninga. Þessar leiðbeiningar geta komið að notum við skiptingu eða ráðstöfun kostnaðar á starfsþætti.

A2. [Breyting á ekki við um staðlana eina og sér]

A3. [Breyting á ekki við um staðlana eina og sér]

IAS-STADALL 8

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 8

IAS-staðall 8, reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur

EFNISYFIRLIT	Liðir
Markmið	1–2
Gildissvið	3–4
Skilgreiningar	5–6
Reikningsskilaaðferðir	7–31
Val og beiting reikningsskilaaðferða	7–12
Samkvæmni í reikningsskilaaðferðum	13
Breytingar á reikningsskilaaðferðum	14–31
Beiting breytinga á reikningsskilaaðferðum	19–27
Afturvirk beiting	22
Takmarkanir á afturvirkri beitingu	23–27
Upplýsingar	28–31
Breytingar á reikningshaldslegu mati	32–40
Upplýsingar	39–40
Skekkjur	41–49
Takmarkanir á afturvirkri endurgerð	43–48
Upplýsingar um skekkjur á fyrri tímabilum	49
Óframkvæmanleiki afturvirkrar beitingar og afturvirkrar endurgerðar	50–53
Gildistökdagur	54
Afturköllun annarra yfirlýsinga	55–56

Þessi endurskoðaði staðall kemur í stað IAS-staðals 8, *hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum*, og gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr.

MARKMIÐ

1. Markmiðið með þessum staðli er að mæla fyrir um viðmiðanir fyrir vali og breytingum á reikningsskilaaðferðum og einnig um reikningshaldslega meðferð breytinga á reikningsskilaaðferðum, upplýsingar um breytingar á reikningshaldslegu mati og leiðréttingar á skekkjum. Staðlinum er ætlað að auka mikilvægi og áreiðanleika reikningsskila einingar og samanburðarhæfi reikningsskilanna til lengri tíma lítið og við reikningsskil annarra eininga.
2. Kröfur um upplýsingar um reikningsskilaaðferðir, að undanskildum upplýsingum um breytingar á reikningsskilaaðferðum, eru settar fram IAS-staðli 1. *Framsetning reikningsskila*

GILDISSVIÐ

3. *Beita skal þessum staðli við val og beitingu reikningsskilaaðferða og reikningsskilalega meðferð vegna breytinga á reikningsskilaaðferðum, breytinga á reikningshaldslegu mati og leiðréttinga vegna skekkja á fyrri tímabilum.*
4. Skattaleg áhrif leiðréttinga á skekkjum á fyrri tímabilum og afturvirkra leiðréttinga sem gerðar eru vegna breytinga á reikningsskilaaðferðum skal færa og gera grein fyrir í samræmi við IAS-staðal 12, *tekjuskattar*.

SKILGREININGAR

5. *Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:*

Reikningsskilaaðferðir eru þær sérstöku meginreglur, grundvöllur, hefðir, reglur og venjur sem eining beitir við gerð og framsetningu reikningsskila.

Breyting á reikningshaldslegu mati er leiðrétting á bókfærðu verði eignar eða skuldar eða fjárhæð vegna reglubundinnar nýtingar eignar sem leiðir af mati á núverandi stöðu eigna og skulda og áætluðum framtíðarávinningi og skuldbindingum sem tengjast þeim. Breytingar á reikningshaldslegu mati eru vegna nýrra upplýsinga eða nýrrar þróunar og eru þar af leiðandi ekki leiðréttingar á skekkjum.

Alþjóðlegir reikningsskilastaðlar (IFRS-staðlar) eru staðlar og túlkanir sem Alþjóðareikningsskilaráðið hefur samþykkt. Þau samanstanda af:

- a) *alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IFRS-stöðlum),*
- b) *alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IAS-stöðlum)*

og

- c) *túlkunum alþjóðlegu túlkunarnefndarinnar um reikningsskil (IFRIC), sem áður var fastanefndin um túlkanir (SIC).*

Mikilvægt: Úrfellingar eða rangfærslur liða eru mikilvægar ef þær gætu, hver og ein eða í heild, haft áhrif á efnahagslegar ákvarðanir notenda sem teknar eru á grundvelli reikningsskilanna. Mikilvægi er háð stærð og eðli úrfellingar eða rangfærslu og er metið út frá aðstæðum í hverju tilviki. Stærð eða eðli liðarins, eða hvort tveggja, getur ráðið úrslitum.

Skekkjur fyrri tímabila eru úrfellingar og rangfærslur í reikningsskilum einingar á einu eða fleiri fyrri tímabilum sem rekja má til þess að ekki voru notaðar eða misnotaðar voru áreiðanlegar upplýsingar sem:

- a) *voru fyrir hendi þegar reikningsskil fyrir þessi tímabil voru heimiluð til birtingar*

og

- b) *unnt var með sanngirni að ætla að hefði verið aflað og tekið mið af við gerð og framsetningu þessara reikningsskila.*

Slíkar skekkjur eru m.a. áhrif af villum í útreikningi, villur við beitingu reikningsskilaaðferða, yfirsjónir eða rangtúlkanir staðreynda og svik.

IAS-STADALL 8

Afturvirk beiting er beiting nýrrar reikningsskilaaðferðar á viðskipti, aðra atburði og aðstæður eins og þeirri reikningsskilaaðferð hafi alltaf verið beitt.

Afturvirk endurgerð er leiðrétting á færslu, mati og upplýsingum um fjárhæðir í aðaleiningum reikningsskila eins og skekkja á fyrra tímabili hefði aldrei átt sér stað.

Ógerlegt: Ógerlegt er að beita kröfu er þegar einingin getur ekki beitt henni þrátt fyrir að hafa gert allar tilraunir til þess sem sanngjarn má telja að gerðar séu. Fyrir tiltekið fyrra tímabil er ógerlegt að beita breytingu á reikningsskilaaðferð afturvirkta eða endurgera reikningsskil afturvirkta til að leiðrétta skekkju ef:

- a) ekki er unnt að ákvarða áhrif af afturvirkri beitingu eða afturvirkri endurgerð,
- b) afturvirka beitingin eða afturvirka endurgerðin krefst þess að sett sé fram tilgáta um hver hafi verið fyrirætlan stjórnenda á því tímabili

eða

- c) afturvirka beitingin eða afturvirka endurgerðin krefst verulegs mats á fjárhæðum og ómögulegt er að greina hlutlægt á milli upplýsinga um slíkt mat sem:

- i) gefa vísbendingar um aðstæður sem voru til staðar daginn/dagana sem á að færa þessar fjárhæðir, meta eða veita upplýsingar um

og

- ii) hefðu verið fúanlegar þegar reikningsskilin fyrir þetta fyrra tímabil voru heimiluð til birtingar

af öðrum upplýsingum.

Framvirk beiting breytingar á reikningsskilaaðferð og á færslu áhrifa breytingar á reikningshaldslegu mati er:

- a) beiting nýrrar reikningsskilaaðferðar að því er varðar viðskipti, aðra atburði og aðstæður sem gerast eftir þann dag sem aðferðinni er breytt

og

- b) færsla áhrifa af breytingunni á reikningshaldslegu mati á yfirstandandi tímabili og framtíðartímabilum sem breytingin hefur áhrif á.

6. Við mat á því hvort úrfelling eða rangfærsla getur haft áhrif á efnahagslegar ákvarðanir notenda og þar af leiðandi verið mikilvægar er nauðsynlegt að skoða einkenni þessara notenda. Í 25. lið „*Ramma alþjóðareikningsskilanevndarinnar um gerð og framsetningu reikningsskila*“ kemur fram að „gengið er út frá því að notendur hafi allnokkra þekkingu á viðskiptum og rekstrarumhverfi fyrirtækja og reikningsskilum og séu tilbúnir til að kynna sér upplýsingarnar af hæfilegri kostgæfni.“ Þess vegna þarf að taka tillit til þess í matinu hvernig ætla megi með skynsamlegum hætti að notendur reikningsskila með slík einkenni kunni að láta hafa áhrif á sig við töku efnahagslegra ákvarðana.

REIKNINGSSKILAAÐFERÐIR

Val og beiting reikningsskilaaðferða

7. Þegar staðall eða túlkun á sérstaklega við um viðskipti, annan atburð eða aðstæður skal ákvarða reikningsskilaaðferðina eða -aðferðirnar sem beitt er á þann lið með því að beita staðlinum eða túlkuninni og með hliðsjón af viðeigandi leiðbeiningum um framkvæmd sem Alþjóðareikningsskilaráðið hefur gefið út um staðalinn eða túlkunina.

IAS-STADALL 8

8. Í IFRS-stöðlum eru settar fram reikningsskilaaðferðir sem Alþjóðareikningsskilaráðið hefur komist að niðurstöðu um að leiði til reikningsskila með viðeigandi og áreiðanlegum upplýsingum um viðskipti, aðra atburði og aðstæður sem þær eiga við um. Ekki þarf að beita þessum aðferðum þegar áhrifin af beitingu þeirra eru ekki mikilvæg. Þó er ekki rétt að gera eða leiðrétta ekki frávik, sem eru ekki mikilvæg, frá IFRS-stöðlum til að ná fram sérstakri framsetningu á fjárhagsstöðu, rekstrarárangri eða sjóðstreymi einingar.
9. Leiðbeiningar um framkvæmd staðla, sem Alþjóðareikningsskilaráðið gefur út, eru ekki hluti staðlanna og þess vegna eru ekki gerðar kröfur um reikningsskil í þeim.
10. *Ef ekki er til staðall eða túlkun, sem gildir sérstaklega um tiltekin viðskipti, annan atburð eða aðstæður, skulu stjórnendur nota eigin dómgreind við þróun og beitingu reikningsskilaaðferðar sem leiðir til upplýsinga sem:*
- a) *skipta máli fyrir notendur við fjárhagslega ákvarðanatöku*
 - og*
 - b) *eru áreiðanlegar að því leyti að reikningsskilin:*
 - i) *gefa raunsanna mynd af fjárhagsstöðu, rekstrarárangri og sjóðstreymi einingarinnar,*
 - ii) *endurspeglar fjárhagslegan kjarna viðskipta, annarra atburða og aðstæðna en ekki aðeins lagalegt form,*
 - iii) *eru hlutlaus, þ.e. óhlutdræg,*
 - iv) *eru skynsamleg*
 - og*
 - v) *eru heildstæð í öllum mikilvægum atriðum.*
11. *Þegar stjórnendur meta með eigin dómgreind, sem lýst er í 10. lið, skulu þeir vísa til og hafa í huga viðeigandi notkun eftirfarandi heimilda sem er ráðað eftir mikilvægi:*
- a) *kröfur og leiðbeiningar í stöðlum og túlkunum sem fjalla um sambærileg og tengd viðfangsefni*
 - og*
 - b) *skilgreiningar, skilyrði fyrir færslum og matshugtök að því er varðar eignir, skuldir, tekjur og gjöld í Rammanum.*
12. *Þegar stjórnendur nota eigin dómgreind, sem lýst er í 10. lið, við mat geta þeir einnig haft í huga nýjustu yfirlýsingar annarra reglusetningaraðila, sem nota sambærilegan hugtakaramma til að þróa reikningsskilastaðla, önnur fagrit um reikningsskil og viðurkenndar venjur í atvinnugreinum, að því marki sem þær eru ekki í ósamræmi við heimildirnar í 11. lið.*
- Samkvæmni í reikningsskilaaðferðum**
13. *Eining skal velja og beita reikningsskilaaðferðum sínum með samkvæmni að því er varðar sambærileg viðskipti, aðra atburði og aðstæður nema staðall eða túlkun krefjist þess sérstaklega eða heimili að liðir séu flokkaðir og að rétt sé að nota aðrar aðferðir gagnvart þeim. Ef staðall eða túlkun krefst eða heimilar slíka flokkun skal velja og beita með samkvæmni viðeigandi reikningsskilaaðferð gagnvart hverjum flokki.*

IAS-STADALL 8

Breytingar á reikningsskilaaðferðum

14. *Eining skal því aðeins breyta reikningsskilaaðferð ef breytingin:*

a) *er krafa samkvæmt staðli eða túlkun*

eða

b) *hefur í för með sér að í reikningsskilunum eru áreiðanlegri og meira viðeigandi upplýsingar um áhrif af viðskiptum, öðrum atburðum eða aðstæðum á fjárhagsstöðu, rekstrarárangur eða sjóðstreymi einingarinnar.*

15. Notendur reikningsskila þurfa að geta borið saman reikningsskil einingar yfir tímabil til að geta greint þróun fjárhagsstöðu, rekstrarárangurs og sjóðstreymis hennar. Þess vegna er sömu reikningsskilaaðferðum beitt innan hvers tímabils og frá einu tímabili til annars nema breyting á reikningsskilaaðferðum fullnægi einni af viðmiðunum í 14. lið.

16. *Eftirfarandi tilvik eru ekki breytingar á reikningsskilaaðferðum:*

a) *beiting reikningsskilaaðferðar að því er varðar viðskipti, aðra atburði eða aðstæður, sem eru efnislega frábrugðin fyrri atburðum eða viðskiptum*

og

b) *beiting nýrrar reikningsskilaaðferðar að því er varðar viðskipti, aðra atburði eða aðstæður sem hafa ekki átt sér stað áður eða voru ekki mikilvæg.*

17. *Þegar aðferð er beitt í fyrsta sinn til að endurmeta eignir í samræmi við IAS-staðal 16, varanlegir rekstrarfjármunir, eða IAS-staðal 38, óefnislegar eignir, er breyting á reikningsskilaaðferð sem skal farið með sem endurmat í samræmi við IAS-staðal 16 eða IAS-staðal 38 fremur en í samræmi við þennan staðal.*

18. 19. til 31. liður gilda ekki um breytingar á reikningsskilaaðferð sem lýst er í 17. lið.

Beiting breytinga á reikningsskilaaðferðum

19. *Með fyrirvara um 23. lið:*

a) *skal eining greina frá breytingu á reikningsskilaaðferð, sem leiðir af beitingu staðals eða túlkunar í fyrsta sinn, í samræmi við sérstök bráðabirgðaákvæði þess staðals eða túlkunar, ef einhver eru*

og

b) *skal eining, þegar hún breytir reikningsskilaaðferð við beitingu staðals eða túlkunar í fyrsta sinn, og í honum ekki er að finna sérstök bráðabirgðaákvæði um þá breytingu, eða þegar hún breytir reikningsskilaaðferð að eigin vilja, beita breytingunni afturvirk.*

20. Í þessum staðli telst það ekki vera breyting á reikningsskilaaðferð að eigin vilja þegar staðli eða túlkun er beitt fyrr en ætlað var.

21. Ef ekki er til staðall eða túlkun sem gildir sérstaklega um viðskipti, annan atburð eða aðstæður geta stjórnendur, í samræmi við 12. lið, beitt reikningsskilaaðferð úr nýjustu yfirlýsingum annarra reglusetningaraðila sem nota sambærilegan hugtakaramma til að þróa reikningsskilastaðla. Ef einingin velur, í kjölfar breytingar á slíkri yfirlýsingu, að breyta reikningsskilaaðferð, skal færa og gera grein fyrir þeirri breytingu eins og hún væri breyting á reikningsskilaaðferð að eigin vilja.

Afturvirk beiting

22. Þegar breytingu á reikningsskilaaðferð er beitt afturvirkt í samræmi við a- eða b-lið 19.-liðar skal einingin, með fyrirvara um 23. lið, leiðréttu upphafsstöðu hvers eiginfjárluta, sem hún hefur áhrif á, í því fyrsta af fyrri tímabilum, sem sett eru fram, og hinna samanburðarfjárhæðanna, sem greint er frá fyrir hvert hinna fyrri tímabila sem sett eru fram, eins og nýju reikningsskilaaðferðinni hafi alltaf verið beitt.

Takmarkanir á afturvirkri beitingu

23. Þegar krafist er afturvirkrar beitingar skv. a- eða b-lið 19. liðar skal beita reikningsskilaaðferð afturvirkt nema þegar ógerlegt er að ákvarða annaðhvort áhrif á sérstakt tímabil eða uppsöfnuð áhrif breytinganna.
24. Þegar ógerlegt er, að því er varðar tiltekið tímabil, að ákvarða áhrif þess á samanburðarupplýsingar að breyta um reikningsskilaaðferð fyrir eitt eða fleiri af fyrri tímabilum, sem sett eru fram, skal einingin beita nýju reikningsskilaaðferðinni á bókfært verð eigna og skulda frá og með upphafi fyrsta tímabils þegar afturvirk beiting er framkvæmanleg, sem getur verið núverandi tímabil, og skal gera samsvarandi leiðréttingu á upphafsstöðu hvers eiginfjárluta sem verður fyrir áhrifum fyrir það tímabil.
25. Þegar ógerlegt er að ákvarða uppsöfnuð áhrif, í upphafi núverandi tímabils, af því að beita nýrri reikningsskilaaðferð á öll fyrri tímabil skal einingin leiðréttu samanburðarupplýsingarnar þannig að nýrri reikningsskilaaðferð sé beitt framvirkt frá fyrsta degi sem unnt er.
26. Þegar eining beitir nýrri reikningsskilaaðferð afturvirkt beitir hún nýrri reikningsskilaaðferð á samanburðarupplýsingar fyrir fyrri tímabil eins langt aftur og unnt er. Afturvirk beiting á fyrri tímabil er ekki gerleg nema unnt sé að ákvarða uppsöfnuð áhrif á fjárhæðir bæði í upphafs- og lokastöðu efnahagsreiknings á því tímabili. Fjárhæð leiðréttingarinnar, sem af því leiðir og tengist tímabilum á undan þeim sem sett eru fram í reikningsskilunum, er tekin með í upphafsstöðu hvers eiginfjárluta, sem verður fyrir áhrifum af henni, á fyrsta tímabilinu sem sýnt er. Alla jafna er leiðréttingin gerð á óráðstöfuðu eigin fé. Leiðréttingin getur þó verið gerð á öðrum eiginfjárluta (t.d. til að fylgja ákvæðum staðals eða túlkunar). Aðrar upplýsingar um fyrri tímabil, t.d. fjárhagslegar lykiltölur í samantektum, skulu einnig leiðréttar eins langt aftur og unnt er.
27. Þegar ógerlegt er fyrir einingu að beita nýrri reikningsskilaaðferð afturvirkt vegna þess að hún getur ekki ákvarðað uppsöfnuð áhrif af beitingu aðferðarinnar á öll fyrri tímabil beitir einingin, í samræmi við 25. lið, nýrri aðferð framvirkt frá upphafi þess tímabils sem það er fyrst framkvæmanlegt. Hún tekur því ekki tillit til þess hluta uppsafnaðra leiðréttinga á eignum, skuldum og eigin fé sem hefur orðið fyrir þann dag. Breyting á reikningsskilaaðferð er heimilud þrátt fyrir að ógerlegt sé að beita aðferðinni framvirkt fyrir fyrri tímabil. Í 50.–53. lið er að finna leiðbeiningar um það þegar ógerlegt er að beita nýrri reikningsskilaaðferð á eitt eða fleiri tímabil.

Upplýsingar

28. Þegar beiting staðals eða túlkunar í fyrsta sinn hefur áhrif á núverandi tímabil, eða eitthvert fyrri tímabil hefði slík áhrif nema ógerlegt sé að ákvarða fjárhæð leiðréttingarinnar eða gæti haft áhrif á síðari tímabil, skal eining veita upplýsingar um:

a) heiti staðalsins eða túlkunarinnar,

b) hvort breyting á reikningsskilaaðferð er gerð í samræmi við bráðabirgðaákvæði hennar, þegar við á,

c) eðli breytingar á reikningsskilaaðferð,

d) lýsingu á bráðabirgðaákvæðum, þegar við á,

IAS-STADALL 8

- e) *bráðabirgðaákvæði, sem gætu haft áhrif á síðari tímabil, þegar við á,*
- f) *fjárhæð leiðréttingarinnar, fyrir núverandi tímabil og hvert fyrra tímabil sem greint er frá, að svo miklu leyti sem unnt er:*
- i) *að því er varðar hverja sérlínu í reikningsskilum, sem þetta hefur áhrif á*
og
 - ii) *að því er varðar grunnhagnað á hlut og þynntan hagnað á hlut ef IAS-staðall 33, hagnaður á hlut, gildir fyrir eininguna,*
- g) *fjárhæð leiðréttingar, sem tengist tímabilum á undan þeim sem sett eru fram, að svo miklu leyti sem unnt er*
og
 - h) *kringumstæðurnar sem leiddu til þessa ástands og lýsa skal því hvernig og frá hvaða tíma breytingu á reikningsskilaaðferð hefur verið beitt ef afturvirk beiting, sem krafist er skv. a- eða b-lið 19. liðar, er ógerleg fyrir tiltekið fyrra tímabil eða fyrir tímabil á undan þeim sem eru sett fram.*

Ekki er þörf á að endurtaka þessar upplýsingar í reikningsskilum síðari tímabila.

29. *Þegar breyting á reikningsskilaaðferð að eigin vilja hefur áhrif á núverandi tímabil, eða eitthvert fyrra tímabil hefði áhrif á það tímabil nema ógerlegt sé að ákvarða fjárhæð leiðréttingarinnar eða gæti haft áhrif á síðari tímabil, skal eining veita upplýsingar um:*
- a) *eðli breytingar á reikningsskilaaðferð,*
 - b) *ástæður þess að beiting nýrrar reikningsskilaaðferðar veitir áreiðanlegar og meira viðeigandi upplýsingar,*
 - c) *fjárhæð leiðréttingar á núverandi tímabili og hverju því fyrra tímabili, sem greint er frá, að svo miklu leyti sem unnt er:*
 - i) *að því er varðar hverja sérlínu í reikningsskilum, sem þetta hefur áhrif á*
og
 - ii) *að því er varðar grunnhagnað á hlut og þynntan hagnað á hlut ef IAS-staðall 33 gildir fyrir eininguna,*
 - d) *fjárhæð leiðréttingar, sem tengist tímabilum á undan þeim sem sett eru fram, að svo miklu leyti sem unnt er*
og
 - e) *kringumstæðurnar sem leiddu til þessa ástands og lýsa skal því hvernig og frá hvaða tíma breytingu á reikningsskilaaðferð hefur verið beitt, ef afturvirk beiting er ógerleg fyrir tiltekið fyrra tímabil eða fyrir tímabil á undan þeim sem eru sett fram.*

Ekki er þörf á að endurtaka þessar upplýsingar í reikningsskilum síðari tímabila.

30. Þegar eining hefur ekki beitt nýjum staðli eða túlkun, sem hefur verið gefin út en hefur ekki enn tekið gildi, skal einingin veita upplýsingar um:

a) þessa staðreynd

og

b) þekktar upplýsingar eða upplýsingar sem unnt er að áætla allvel og varða mat á hugsanlegum áhrifum sem beiting nýs staðals eða túlkunar mun hafa á reikningsskil einingarinnar á því tímabili sem beiting fer fram í fyrsta sinn.

31. Í samræmi við 30. lið skal eining veita upplýsingar um:

a) heiti nýja staðalsins eða túlkunarinnar,

b) eðli væntanlegrar breytingar eða breytinga á reikningsskilaaðferð,

c) dagsetninguna, sem krafist er að beiting staðalsins eða túlkunarinnar hefjist,

d) dagsetninguna, þegar einingin ráðgerir að beita staðlinum eða túlkuninni í fyrsta sinn

og

e) annaðhvort:

i) umfjöllun um væntanleg áhrif þess á reikningsskil einingarinnar þegar staðlinum eða túlkuninni er beitt í fyrsta sinn

eða

ii) ef ekki er vitað hver þau áhrif verða eða ekki er unnt að áætla þau með skynsamlegum hætti, yfirlýsing þess efnis.

BREYTINGAR Á REIKNINGSHALDSLEGU MATI

32. Vegna þeirrar óvissu, sem fylgin er í viðskiptastarfsemi, er ómögulegt að meta marga liði í reikningsskilum af nákvæmni og því einungis hægt að beita mati. Við matið þarf að nota eigin dómgreind sem byggist á nýjustu tiltækum og áreiðanlegum upplýsingum. Til dæmis getur verið gerð krafa um mat á:

a) niðurfærslu viðskiptakrafna,

b) úreldingu birgða,

c) gangvirði fjáreigna eða fjárskulda,

d) nýtingartíma afskrifanlegra eigna eða væntanlegu notkunarmynstri þess efnahagslega framtíðarávinnings sem felst í þeim

og

e) ábyrgðarskuldbindingum.

33. Nauðsynlegt er að beita skynsamlegu mati við gerð reikningsskila og það dregur ekki úr áreiðanleika þeirra.

IAS-STADALL 8

34. Mat getur þurft að endurskoða ef þær aðstæður, sem matið byggðist á, breytast eða vegna nýrra upplýsinga eða aukinnar reynslu. Eðli sínu samkvæmt tengist endurskoðun á mati ekki fyrri tímabilum og er ekki leiðrétting á skekkju.
35. Breyting á matsgrunninum, sem er beitt, er breyting á reikningsskilaaðferð en ekki breyting á reikningshaldslegu mati: Þegar erfitt er að greina á milli breytingar á reikningsskilaaðferð og breytingar á reikningshaldslegu mati er farið með breytinguna sem breytingu á reikningshaldslegu mati.
36. *Áhrif breytingar á reikningshaldslegu mati, að undanskildum breytingum sem falla undir 37. lið, skal færa framvirkt með því að telja þau með í rekstrarreikningi:*
- a) *á því tímabili, þegar breytingin er gerð, ef breytingin hefur einungis áhrif á það tímabil*
- eða*
- b) *á því tímabili þegar breytingin er gerð og síðari tímabilum ef breytingin hefur áhrif á hvort tveggja.*
37. *Að því marki sem breyting á reikningshaldslegu mati leiðir til breytinga á eignum og skuldum eða tengist eiginfjárlíð skal færa hana með því að leiðrétta bókfært verð tengðrar eignar, skuldar eða eiginfjárliðar á því tímabili sem breytingin á sér stað.*
38. Framvirk færsla á áhrifum breytingar á reikningshaldslegu mati merkir að breytingunni er beitt að því er varðar viðskipti, aðra atburði og aðstæður frá þeim degi sem breytingin á mati er gerð. Breyting á reikningshaldslegu mati getur haft áhrif á hagnað eða tap á núverandi tímabili eingöngu eða hagnað eða tap á bæði núverandi og síðari tímabilum. Breyting á mati fjárhæðar vegna niðurfærslu viðskiptakrafna hefur t.d. einungis áhrif á hagnað eða tap núverandi tímabils og er því færð á núverandi tímabili. Hins vegar hefur breyting á mati á áætluðum nýtingartíma afskrifanlegrar eignar í framtíðinni eða á væntanlegu notkunarmynstri efnahagslegs ávinnings sem felst í eigninni áhrif á afskriftarkostnað á núverandi tímabili og síðari tímabilum miðað við það sem eftir er af nýtingartíma eignarinnar. Í báðum tilvikum eru áhrif breytingarinnar á yfirstandandi tímabil færð sem tekjur eða gjöld á núverandi tímabili. Ef einhver áhrif verða á síðari tímabilum eru þau færð sem tekjur eða gjöld á þeim tímabilum.

Upplýsingar

39. *Eining skal greina frá eðli og fjárhæð breytingar á reikningshaldslegu mati sem hefur áhrif á yfirstandandi tímabili eða er vænst að hafi áhrif á síðari tímabilum nema að því er varðar upplýsingar um áhrif á síðari tímabil þegar ekki er gerlegt að meta þau áhrif.*
40. *Ef ekki er tilgreind fjárhæð í upplýsingum um áhrif á síðari tímabilum vegna þess að mat er ekki gerlegt skal eining greina frá því að svo sé.*

Skekkjur

41. Skekkjur geta komið fram í færslu, mati, framsetningu eða upplýsingum um aðaleiningar reikningsskila. Reikningsskil eru ekki í samræmi við IFRS-staðla ef í þeim eru annaðhvort verulegar skekkjur eða óverulegar skekkjur sem gerðar eru af ásettu ráði til að fá fram tiltekna framsetningu á fjárhagsstöðu, rekstrarárangri eða sjóðstreymi einingar. Hugsanlegar villur á yfirstandandi tímabili, sem uppgötvast á því tímabili, eru leiðréttar áður en reikningsskilin eru heimiluð til birtingar. Verulegar skekkjur uppgötvast þó stundum ekki fyrr en á síðara tímabili og þessar skekkjur frá fyrra tímabili eru leiðréttar í samanburðarupplýsingunum sem eru settar fram í reikningsskilunum fyrir þetta síðara tímabil (sjá 42.–47. lið).

42. *Með fyrirvara um 43. lið skal eining leiðréttá verulegar villur frá fyrri tímabilum afturvirk í fyrstu reikningsskilum sem heimiluð eru til útgáfu eftir að þær uppgötvast, með því að:*

a) *endurákvæða samanburðarfjárhæðir fyrir fyrra eða fyrri tímabil, sem sett voru fram og skekkjur voru í*

eða

b) *endurákvæða upphafsstöðu eigna, skulda og eigin fjár fyrir fyrsta tímabilið sem sett var fram ef skekkjan átti sér stað fyrir fyrsta fyrra tímabil sem sett var fram.*

Takmarkanir á afturvirkri endurgerð

43. *Leiðréttá skal skekkju frá fyrra tímabili með afturvirkri endurgerð nema þegar ógerlegt er að ákvarða annaðhvort áhrif að því er varðar sérstakt tímabil eða uppsöfnuð áhrif skekkjunnar.*

44. *Þegar ógerlegt er að ákvarða áhrif skekkju á sérstök tímabil á samanburðarupplýsingar fyrir eitt eða fleiri af fyrri tímabilum, sem sett eru fram, skal einingin endurgera upphafsstöðu eigna, skulda og eigin fjár fyrir fyrsta tímabilið sem afturvirk endurgerð er gerleg (sem getur verið yfirstandandi tímabil).*

45. *Þegar ógerlegt er að ákvarða uppsöfnuð áhrif af skekkju á öll fyrri tímabil í upphafi yfirstandandi tímabils skal einingin endurgera samanburðarupplýsingarnar til að leiðréttá skekkjuna framvirk frá fyrsta mögulega degi.*

46. *Leiðrétting skekkju vegna fyrra tímabils er ekki talin með í hagnaði eða tapi á því tímabili sem skekkjan uppgötvast. Allar upplýsingar, sem settar eru fram um fyrri tímabil, þ.m.t. fjárhagslegar lykiltölur í samantektum, skulu endurgerðar eins langt aftur og gerlegt er.*

47. *Þegar ógerlegt er að ákvarða fjárhæð skekkju (t.d. mistök í beitingu reikningsskilaaðferðar) fyrir öll fyrri tímabil, endurgerir einingin, í samræmi við 45. lið, samanburðarupplýsingarnar framvirk frá fyrsta mögulega degi. Hún tekur því ekki tillit til þess hluta uppsafnaðrar endurgerðar á eignum, skuldum og eigin fé sem hefur orðið fyrir þann dag. Í 50.–53. lið er að finna leiðbeiningar um það þegar ógerlegt er leiðréttá skekkju fyrir eitt eða fleiri tímabil.*

48. *Leiðréttingar á skekkjum eru aðgreindar frá breytingum á reikningshaldslegu mati. Reikningshaldslegt mat er í eðli sínu nálgun sem vera má að þurfi að endurskoða eftir því sem frekari upplýsingar koma í ljós. Ágóði eða tap, sem er fært sem afleiðing af óvissuþætti, er t.d. ekki leiðrétting á skekkju.*

Upplýsingar um skekkjur á fyrri tímabilum

49. *Þegar ákvæðum 42. liðar er beitt skal eining greina frá eftirfarandi:*

a) *eðli skekkju frá fyrra tímabili,*

b) *fjárhæð leiðréttingarinnar fyrir hvert fyrra tímabil sem sett er fram, að svo miklu leyti sem unnt er:*

i) *að því er varðar hverja sérlínu í reikningsskilum, sem það hefur áhrif á*

og

ii) *að því er varðar grunnhagnað á hlut og þynntan hagnað á hlut, ef IAS-staðall 33 á við um eininguna,*

IAS-STADALL 8

c) *fjárhæð leiðréttingarinnar í upphafi þess fyrsta af fyrri tímabilum, sem eru sett fram*

og

d) *kringumstæðunum sem leiddu til þessa ástands aðstæðna og lýsa því hvernig og frá hvaða tíma skekkjan var leiðrétt ef afturvirk endurgerð er ógerleg fyrir tiltekið fyrri tímabil.*

Ekki er þörf á að endurtaka þessar upplýsingar í reikningsskilum síðari tímabila.

ÓFRAMKVÆMANLEIKI AFTURVIRKRAR BEITINGAR OG AFTURVIRKRAR ENDURGERÐAR

50. Í sumum tilvikum er ógerlegt að leiðrétta samanburðarupplýsingar um eitt eða fleiri af fyrri tímabilum til þess að þær verði samanburðarhæfar við yfirstandandi tímabil. Til dæmis getur verið að gögnum hafi ekki verið safnað á fyrra eða fyrri tímabilum þannig að annaðhvort sé unnt að beita nýrri reikningsskilaaðferð afturvírt (þ.m.t., að því er varðar 51.–53. lið, framvirk beiting á fyrri tímabil) eða afturvirkri endurgerð til að leiðrétta skekkju á fyrri tímabili og ógerlegt getur verið að endurskapa upplýsingarnar.

51. Oft er nauðsynlegt að beita mati við beitingu reikningsskilaaðferðar á aðaleiningar reikningsskila sem eru færðir eða gerð grein fyrir með tilliti til viðskipta, annarra atburða eða aðstæðna. Mat er í eðli sínu huglægt og tiltekið mat kann að vera unnið eftir dagsetningu efnahagsreiknings. Mat og vinna við það getur verið erfiðara þegar reikningsskilaaðferð er beitt afturvírt eða við afturvirka endurgerð til leiðréttingar á skekkju frá fyrri tímabili vegna þess að lengra kann að vera liðið frá þeim viðskiptum, öðrum atburði eða aðstæðum sem um ræðir og orðið hafa fyrir áhrifum. Markmiðið með mati, sem tengist fyrri tímabilum, er þó hið sama og með mati sem fer fram á yfirstandandi tímabili, þ.e. að matið endurspegli aðstæðurnar þegar viðskiptin, annar atburður eða aðstæður áttu sér stað.

52. Þess vegna þarf, þegar nýrri reikningsskilaaðferð er beitt eða skekkja frá fyrri tímabili er leiðrétt, að gera greinarmun á upplýsingum sem

a) gefa vísbendingar um aðstæður sem voru fyrir hendi á þeim degi (dögum) þegar viðskiptin, annar atburður eða aðstæður áttu sér stað

b) hefðu verið fyrir hendi þegar reikningsskilin fyrir þetta fyrri tímabil voru heimiluð til birtingar

frá öðrum upplýsingum. Við sumar gerðir mats (t.d. við mat á gangvirði sem byggist ekki á sannreynanlegu verði eða inntaki) er ógerlegt að aðgreina þessar gerðir upplýsinga. Þegar afturvirk beiting eða afturvirk endurgerð, útheimtir verulegt mat þar sem ómögulegt er að gera greinarmun á þessum tveimur gerðum upplýsinga, er ógerlegt að beita nýrri reikningsskilaaðferð eða leiðrétta fyrri tímabil afturvírt.

53. Ekki skal nota eftirhyggju þegar nýrri reikningsskilaaðferð er beitt eða þegar fjárhæðir fyrri tímabils eru leiðréttar, annaðhvort með því að álykta um það hverjar fyrirætlanir stjórnenda hefðu verið á fyrri tímabili eða með því að meta fjárhæðirnar sem voru færðar, metnar eða tilgreindar á fyrri tímabili. Þegar t.d. eining leiðréttrir skekkju frá fyrri tímabili á mati fjáreigna, sem áður höfðu verið flokkaðar sem fjárfestingar sem haldið er til gjalddaga í samræmi við IAS-staðal 39, *fjármálagerningur: færsla og mat*, breytir það ekki matsgrunninum fyrir það tímabil ef stjórnendur ákváðu síðar að halda ekki bréfunum til gjalddaga. Auk þess lítur eining, þegar hún leiðréttrir skekkju frá fyrri tímabili í útreikningi á skuldbindingum vegna uppsafnaðs veikindaleyfis starfsmanna í samræmi við IAS-staðal 19, *starfskjör*, fram hjá upplýsingum um óvenju skæðan influensufaraldur á næsta tímabili sem urðu tiltækar eftir að reikningsskilin fyrir fyrri tímabil voru heimiluð til birtingar. Það að verulegt mat er oft nauðsynlegt, þegar samanburðarupplýsingum sem settar voru fram á fyrri tímabilum er breytt, kemur ekki í veg fyrir áreiðanlegar lagfæringar eða leiðréttingar á samanburðarupplýsingunum.

GILDISTÖKUDAGUR

54. *Eining skal beita þessum staðli fyrir árleg tímabil sem hefst 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir. Ef eining beitir þessum staðli vegna tímabils sem hefst fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.*

AFTURKÖLLUN ANNARRA YFIRLÝSINGA

55. Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 8, *hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum*, sem var endurskoðaður 1993.
56. Þessi staðall kemur í stað eftirfarandi túlkana:
- a) SIC-túlkunar 2, *samkvæmni — eignfærsla fjármagnskostnaðar*
og
 - b) SIC-túlkunar 18, *samkvæmni — leyfilegar fráviksaðferðir*.
-

IAS-STADALL 8

VIÐBÆTIR

Breytingar á öðrum yfirlýsingum

Breytingunum í þessum viðbæti skal beitt að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Ef eining beitir þessum staðli vegna fyrra tímabils taka þessar breytingar gildi fyrir það fyrra tímabil.

A1. IAS-staðli 7, *sjóðstreymi*, er breytt sem hér segir:

29. og 30. liður, um óreglulega liði, falli brott.

A2. IAS-staðli 12, *tekjuskattar*, er breytt eins og lýst er hér á eftir.

b-lið 62. liðar er breytt og verður svohljóðandi:

b) leiðrétting á upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár, sem stafar annaðhvort af breytingu á reikningsskilaaðferð, sem beitt er afturvirk, eða leiðréttingu á skekkju (sjá IAS-staðal 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjum*).

h-lið 80. liðar er breytt og verður svohljóðandi:

h) fjárhæð skattkostnaðar (skatttekna) í tengslum við þær breytingar á reikningsskilaaðferðum og skekkjum sem eru taldar með í hagnaði eða tapi á tímabilinu í samræmi við IAS-staðal 8 vegna þess að ekki er hægt að færa þær afturvirk.

b-liður 81. liðar og 83. liður falli brott.

A3. IAS-staðli 14, *starfsþáttaskýrslur*, er breytt eins og lýst er hér á eftir.

Skilgreiningunni á reikningsskilaaðferðum í 8. lið er breytt og verður svohljóðandi:

Reikningsskilaaðferðir eru þær sérstöku meginreglur, forsendur, hefðir, reglur og venjur sem eining beitir við gerð og framsetningu reikningsskila.

60. lið er breytt og verður svohljóðandi:

60. Í IAS-staðli 1 er gerð krafa um það, þegar tekjulíðir og gjaldaliðir eru mikilvægir, að greint skuli frá eðli þeirra og fjárhæð aðgreint. Í IAS-staðli 1 eru sýnd nokkur dæmi, m.a. niðurfærsla birgða og varanlegra rekstrarfjármuna, skuldbindingar vegna endurskipulagningar, sala varanlegra rekstrarfjármuna og langtímafjárfestinga, starfsemi sem leggja skal af, lok málaferla með sátt og bakfærsla reiknaðra skuldbindinga. Ekki er ætlast til þess skv. 59. lið að breytt sé flokkun neinna slíkra liða eða að breytt sé mati á slíkum liðum. Þær upplýsingar, sem hvatt er til að séu birtar samkvæmt þessum lið, breyta þó því stigi, sem mikilvægi slíkra liða er metið á með tilliti til upplýsingagjafar, úr einingarstigi yfir í starfsþáttastig.

77. og 78. lið er breytt og verða svohljóðandi:

77. Í IAS-staðli 8 er fjallað um breytingar sem einingin gerir á reikningsskilaaðferðum sem hún beitir. Í IAS-staðli 8 er gerð krafa um að breytingar á reikningsskilaaðferð skuli einungis gerðar ef þess er krafist í staðli eða túlkun eða ef breytingin leiðir til áreiðanlegra upplýsinga sem eiga betur við um viðskipti, aðra atburði eða aðstæður í reikningsskilum einingarinnar.

78. Fjallað er um breytingar á reikningsskilaaðferðum einingar í heild sinni sem hafa áhrif á starfsþáttupplýsingar í samræmi við IAS-staðal 8. Ef nýr staðall eða túlkun kveður ekki á um annað er í IAS-staðli 8 gerð krafa um:

a) að breytingu á reikningsskilaaðferðum skuli beitt afturvirk og að upplýsingar fyrra tímabils skuli endurgerðar nema ógerlegt sé að ákvarða annaðhvort heildaráhrif breytingarinnar eða áhrif hennar á hvert og eitt tímabil,

IAS-STADALL 8

- b) ef afturvirk beiting er ekki gerleg fyrir öll tímabil, sem sett eru fram, skal beita nýrri reikningsskilaaðferð afturvirkt frá fyrsta degi sem það er gerlegt

og

- c) ef ógerlegt er að ákvarða uppsöfnuð áhrif þess að beita nýrri reikningsskilaaðferð í upphafi yfirstandandi tímabils skal beita aðferðinni framvirkt frá fyrsta degi sem það er gerlegt.

Eftirfarandi breytingar eru gerðar til að fjarlægja tilvísanir í óreglulega liði:

- a) í 16. lið, í skilgreiningunni á starfspáttatekjum, falli a-undirliður brott.
- b) í 16. lið, í skilgreiningunni á starfspáttagjöldum, falli a-undirliður brott.

A4. IAS-staðli 19, *starfskjör*, er breytt eins og lýst er hér á eftir.

131. lið er breytt og verður svohljóðandi:

131. Þó að í þessum staðli sé þess ekki krafist að veittar séu sérstakar upplýsingar um önnur langtímarstarfskjör getur verið að upplýsinga sé krafist í öðrum stöðlum, t.d. þegar gjöld, sem rekja má til slíkra kjara, eru veruleg og af þeim sökum sé nauðsynlegt að veita upplýsingar í samræmi við IAS-staðal 1, *framsetning reikningsskila*. Eining veitir upplýsingar um önnur langtímarstarfskjör lykilstarfsmanna í stjórnunarstöðum þegar þess er krafist í IAS-staðli 24, *upplýsingar um tengda aðila*.

142. lið er breytt og verður svohljóðandi:

142. Eining veitir upplýsingar um eðli og fjárhæð gjalda ef þau eru veruleg, eins og krafist er í IAS-staðli 1. Uppsagnarkjör geta leitt til gjalda sem veita verður upplýsingar um til að uppfylla þessa kröfu.

160. lið er breytt og verður svohljóðandi:

160. IAS-staðall 8 á við þegar eining breytir reikningsskilaaðferð sinni til að endurspeglar breytingarnar sem tilgreindar eru í 159. lið og 159. lið A. Þegar þessum breytingum er beitt afturvirkt, eins og krafist er í IAS-staðli 8, fer einingin með þessar breytingar eins og þeim hefði verið beitt á sama tíma og staðlinum í heild var beitt.

A5. Í IAS-staðli 20, *skráning færslna á opinberum styrkjum og upplýsingar um opinbera aðstoð*, er 20.-22. lið breytt og verða svohljóðandi:

20. ***Opinberan styrk, sem er innleysanlegur sem bætur vegna gjalda eða tapa sem þegar hefur verið stofnað til eða sem veittur er í því skyni að veita einingunni fjárhagsstuðning tafarlaust án nokkurs tengds kostnaðar í framtíðinni, skal færa sem tekjur á því tímabili sem hann er innheimtanlegur.***

21. Við tiltekna aðstæður kann opinber styrkur að vera veittur í þeim tilgangi að veita einingu fjárhagsstuðning tafarlaust fremur en að hann sé hvatning til að hún taki á sig tiltekin útgjöld. Slíkir styrkir geta einskorðast við eina einingu og ekki er víst að þeir bjóðist heilum flokki styrkþega. Við þær aðstæður getur verið réttlæt看legt að færa styrk sem tekjur á því tímabili, sem einingin öðlast rétt á að hljóta hann, ásamt upplýsingum til að tryggja að áhrif hans séu auðskilin.

22. Eining getur móttekið opinberan styrk sem bætur vegna gjalda eða tapa sem stofnað var til á fyrra reikningsskilatímabili. Slíkur styrkur er færður sem tekjur á því tímabili sem hann verður innleysanlegur ásamt upplýsingum til að tryggja að áhrif hans séu auðskilin.

A6. Í IAS-staðli 22, *sameining fyrirtækja*, falli 100. liður brott.

IAS-STADALL 8

- A7. Í IAS-staðli 23, *fjármagnskostnaður*, er 30. lið breytt og verður svohljóðandi:
30. *Ef innleiðing þessa staðals hefur í för með sér breytingu á reikningsskilaaðferð er eining hvött til að leiðrétta reikningsskil sín í samræmi við IAS-staðal 8, reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur. Einingar skulu annars aðeins eignfæra þann fjármagnskostnað sem stofnað er til eftir gildistökudag staðalsins og uppfyllir skilyrði um eignfærslu.*
- A8. IAS-staðli 34, *árshlutareikningsskil*, er breytt eins og lýst er hér á eftir.
17. lið er breytt og verður svohljóðandi:
17. Dæmi um upplýsingagjöf, sem gerð er krafa um skv. 16. lið, eru sett fram hér á eftir. Í einstökum stöðlum og túlkunum eru leiðbeiningar um upplýsingagjöf vegna margra þessara liða:
- a) niðurfærsla birgða í hreint söluvirði og bakfærslu slíkrar niðurfærslu,
 - b) færsla taps vegna virðisrýrnunar varanlegra rekstrarfjármuna, óefnislegra eigna eða annarra eigna og bakfærslu slíkrar virðisrýrnunar,
 - c) bakfærsla reiknaðra skuldbindinga vegna kostnaðar við endurskipulagningu,
 - d) kaup og sala á varanlegum rekstrarfjármunum,
 - e) skuldbindingar vegna kaupa á varanlegum rekstrarfjármunum,
 - f) lok málaferla með sátt,
 - g) leiðréttingar á skekkjum frá fyrri tímabilum,
 - h) [fellur brott]
 - i) vanskil á láni eða rofs á lánsamningi, sem hefur ekki verið bætt úr þegar efnahagsreikningur er dagsettur eða fyrr
- og
- j) viðskipti tengdra aðila
- 24., 25. og 27. lið er breytt og verða svohljóðandi:
24. Í IAS-staðli 1, *framsetning reikningsskila*, og IAS-8, *reikningsskilaaðferðir*, *breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*, er liður skilgreindur sem mikilvægur ef úrfelling hans eða rangfærsla gæti haft áhrif á efnahagslegar ákvarðanir notenda reikningsskilanna. Í IAS-staðli 1 er gerð krafa um sérstakar upplýsingar um mikilvæga liði, þ.m.t. (til dæmis) starfsemi sem leggja skal af, og í IAS-staðli 8 er krafist upplýsinga um breytingar á reikningshaldslegu mati, skekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum. Í stöðlunum tveimur eru ekki tölulegar leiðbeiningar um mikilvægi.
25. Þó að alltaf sé nauðsynlegt að nota eigin dómgreind þegar lagt er mat á hvað er mikilvægt byggist ákvörðun um færslu og upplýsingagjöf samkvæmt þessum staðli á gögnum um árshlutann einan og sér svo að árshlutatölurnar verði skiljanlegar. Þannig eru t.d. óvenjulegir liðir, breytingar á reikningsskilaaðferðum eða matsreglum og skekkjur færðar og birtar eftir því hversu mikilvægar þær eru í tengslum við árshlutagögn til að forðast að dregnar séu villandi ályktanir vegna þess að upplýsingar hafa ekki verið veittar. Höfuðmarkmiðið er að tryggja að í árshlutareikningsskilum séu allar upplýsingar sem eru nauðsynlegar til að skilja efnahag einingar og árangur á árshlutanum.

IAS-STADALL 8

27. Í IAS-staðli 8 er gerð krafa um að greint sé frá eðli og (ef unnt er) fjárhæð matsbreytingar sem hefur annaðhvort veruleg áhrif á núverandi tímabili eða vænst er að hafi veruleg áhrif á síðari tímabilum. Í d-lið 16. liðar þessa staðals er gerð krafa um sambærilega upplýsingagjöf í árshlutareikningsskilum. Dæmi eru m.a. breytingar á mati á síðasta árshluta sem tengjast niðurfærslu birgða, endurskipulagningu eða virðisrýrnunartapi sem gerð var grein fyrir á fyrri árshluta fjárhagsársins. Upplýsingaskyldan, sem gerð er krafa um í liðnum að framan, er í samræmi við kröfur í IAS-staðli 8 og er ætlað að hafa þröngt gildissvið — varða aðeins breytingu á mati. Einnig er ekki krafín um frekari fjárhagsupplýsingar um árshluta í árlegum reikningsskilum sínum.

43. og 44. lið er breytt og verða svohljóðandi:

43. *Breyting á reikningsskilaaðferð, þegar breytingin er ekki tilgreind með nýjum staðli eða túlkun, skal sýnd með því að:*

a) *endurgera reikningsskil fyrri árshluta yfirstandandi fjárhagsárs og sambærilega árshluta allra fyrri fjárhagsára, sem verða endurgerðir í árlegum reikningsskilum í samræmi við IAS-staðli 8*

eða

b) *þegar ógerlegt er að ákvarða uppsöfnuð áhrif af því að beita nýrri reikningsskilaaðferð á öll fyrri tímabil í upphafi fjárhagsársins, að leiðrétta reikningsskil fyrri árshlutareikningsskila yfirstandandi fjárhagsárs og sambærileg árshlutareikningsskil fyrri fjárhags ára til þess að beita nýrri reikningsskilaaðferð framvirkt frá fyrsta degi sem það er gerlegt.*

44. Eitt markmið reglunnar hér að framan er að tryggja að einni reikningsskilaaðferð sé beitt á tiltekinn flokk viðskipta á fjárhagsárinu í heild. Samkvæmt IAS-staðli 8 er breyting á reikningsskilaaðferð gefin til kynna með afturvirkri beitingu og því að fjárhagsupplýsingar fyrri tímabila eru endurgerðar eins langt aftur og gerlegt er. Ef ekki er gerlegt að ákvarða uppsafnaða fjárhæð leiðréttingar sem tengist fyrri fjárhagsárum er nýju aðferðinni hins vegar beitt framvirkt samkvæmt IAS-staðli 8 frá fyrsta degi sem það er gerlegt. Áhrif reglunnar í 43. lið eru að gerð er krafa um að á yfirstandandi fjárhagsári sé öllum breytingum á reikningsskilaaðferðum beitt annaðhvort afturvirkt eða, ef það er ekki gerlegt, framvirkt frá upphafi fjárhagsársins í það minnsta.

A9. Í IAS-staðli 35, *starfsemi sem leggja skal af*, falli 41., 42. og 50. liður brott.

A10. Í IAS-staðli 36, *virðisrýrnun eigna*, falli 13. liður í innganginum brott, svo og 120. og 121. liður.

A11. Í IAS-staðli 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*, falli 94. liður brott.

A12. Í IAS-staðli 38, *óefnislegar eignir*, falli 120. liður brott.

A13. Í SIC-túlkun 12, *samstæðureikningsskil — einingar um sérverkefni*, er gildistöku-liðnum breytt og verður svohljóðandi:

Gildistöku dagur: Þessi túlkun tekur gildi fyrir árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. júlí 1999 eða síðar. Hvatt er til þess að túlkunin sé tekin upp fyrir. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt IAS-staðli 8.

A14. Í SIC-túlkun 13, *rekstrareiningar sem lúta sameiginlegri stjórn — ópeningaleg framlög frá samrekstraraðilum*, er gildistöku-liðnum breytt og verður svohljóðandi:

Gildistöku dagur: Þessi túlkun tekur gildi fyrir árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1999 eða síðar. Hvatt er til þess að túlkunin sé tekin upp fyrir. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt IAS-staðli 8.

IAS-STADALL 8

- A15. Í SIC-túlkun 21, *tekjuskattar — endurheimt endurmetinna, óafskrifanlegra eigna*, er gildistökuliðnum breytt og verður svohljóðandi:

Gildistökudagur: Þetta samkomulag tekur gildi hinn 15. júlí 2000. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt IAS-staðli 8.

- A16. [Breyting á ekki við um staðlana eina og sér]

- A17. Í SIC-túlkun 25, *tekjuskattar — breytingar á skattalegri stöðu fyrirtækis eða hluthafa þess*, er gildistökuliðnum breytt og verður svohljóðandi:

Gildistökudagur: Þetta samkomulag tekur gildi hinn 15. júlí 2000. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt IAS-staðli 8.

- A18. Í SIC-túlkun 27, *mat á meginatriðum viðskipta þegar um er að ræða leigusamning í lagalegum skilningi*, er gildistökuliðnum breytt og verður svohljóðandi:

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 31. desember 2001.

Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt IAS-staðli 8.

- A19. Í SIC-túlkun 31, *reglulegar tekjur— vöruskipti í tengslum við auglýsingaþjónustu*, er gildistökuliðnum breytt og verður svohljóðandi:

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 31. desember 2001. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt IAS-staðli 8.

- A20. Í IFRS-staðli 1, *innleiðing alþjóðlegra reikningsskilastaðla*, er skilgreiningunni á alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IFRS-stöðlum) í viðbæti A breytt og verður svohljóðandi:

Alþjóðlegir reikningsskilastaðlar (IFRS-staðlar)

Staðlar og túlkanir sem Alþjóðareikningsskilaráðið hefur samþykkt. Þau samanstanda af:

- a) alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IFRS-stöðlum),
- b) alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IAS-stöðlum)

og

- c) túlkunum alþjóðlegru túlkunarnefndarinnar um reikningsskil (IFRIC-túlkunum), sem áður var fastanefndin um túlkanir (SIC).

- A21. Fyrirsögn IFRS-staðals 1, *innleiðing alþjóðlegra reikningsskilastaðla*, er breytt og verður svohljóðandi:

Alþjóðlegur reikningsskilastaðall 1, *innleiðing alþjóðlegra reikningsskilastaðla* (IFRS-staðall 1), er settur fram í 1.–47. lið og viðbættum A-C. Allir liðirnir eru jafngildir. Meginreglurnar eru tilgreindar í **feitlettruðum** liðum. Hugtök, sem eru skilgreind í viðbæti A, eru *skálettruð* í fyrsta skipti sem þau koma fyrir í staðlinum. Skilgreiningar á öðrum hugtökum eru tilgreindar í orðskýringum alþjóðlegra reikningsskilastaðla. IFRS-staðal 1 skal lesa í samhengi við markmið hans og grundvöll niðurstaðna, *formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum* (IFRS-stöðlum) og Rammann um gerð og framsetningu reikningsskila. IAS-staðall 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*, myndar grundvöll fyrir vali á reikningsskilaaðferðum og beitingu þeirra þegar nákvæmar leiðbeiningar eru ekki fyrir hendi.

IAS-STADALL 8

A22. Í stað fyrirsagna allra annarra IAS-staðla kemur ný fyrirsögn á eftirfarandi formi:

Alþjóðlegur reikningsskilastaðall X, *heiti í orðum* (IAS-X), er settur fram í liðum 1-000 [og viðbætum A-C](*). Allir liðirnir eru jafngildir en halda sniði alþjóðareikningsskilanevndarinnar sem staðallinn hafði þegar Alþjóðareikningsskilaráðið samþykkti hann. IAS-staðal X skal lesa í samhengi við [markmið hans og grundvöll niðurstaðna,](**) *formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum* og *Rammann um gerð og framsetningu reikningsskila*. IAS-8, *reikningsskilaáðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*, myndar grundvöll fyrir vali á reikningsskilaáðferðum og beitingu þeirra þegar nákvæmar leiðbeiningar eru ekki fyrir hendi.

(*) er aðeins notuð í þeim viðbætum sem eru hluti staðals.

(**) er aðeins notað þegar í staðlinum er markmið eða honum fylgir grundvöllur niðurstaðna.

A23. Tilvísunum í IFRS-stöðlum, þ.m.t. IAS-staðlar og túlkanir, sem voru í gildi í desember 2003, þar sem vísað er í gildandi útgáfu af IAS-staðli 8, *hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaáðferðum*, er breytt í IAS-8, *reikningsskilaáðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*.

IAS-STADALL 10

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 10

Atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings

EFNISYFIRLIT

Liðir

Markmið	1
Gildissvið	2
Skilgreiningar	3–7
Færsla og mat	8–13
Atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla á leiðréttingu	8–9
Atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla ekki á leiðréttingu	10–11
Arður	12–13
Áframhaldandi rekstrarhæfi	14–16
Upplýsingar	17–22
Dagsetning heimildar til birtingar	17–18
Uppfærsla á upplýsingum um aðstæður við dagsetningu efnahagsreiknings	19–20
Atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla ekki á leiðréttingu	21–22
Gildistöku dagur	23
Afturköllun IAS-staðals 10 (endurskoðaður 1999)	24

Þessi endurskoðaði staðall kemur í stað IAS-staðals 10 (endurskoðaður 1999), *atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings*, og gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir.

MARKMIÐ

1. Markmið staðalsins er að mæla fyrir um:

- a) hvenær eining skuli leiðrétta reikningsskil sín vegna atburða eftir dagsetningu efnahagsreiknings

og

- b) hvaða upplýsingar eining skuli veita varðandi dagsetningu heimildar til birtingar reikningsskila og varðandi atburði eftir dagsetningu efnahagsreiknings.

Í staðlinum er einnig gerð krafa um að eining geri ekki reikningsskil sín á þeim grundvelli að einingin sé áframhaldandi rekstrarhæf ef atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings gefa til kynna að forsendan um áframhaldandi rekstrarhæfi eigi ekki við.

GILDISSVIÐ

2. *Staðlinum skal beita við reikningsskilalega meðferð atburða og þegar greint er frá atburðum sem eiga sér stað eftir dagsetningu efnahagsreiknings.*

SKILGREININGAR

3. Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings eru atburðir, hagstæðir og óhagstæðir, sem eiga sér stað eftir dagsetningu efnahagsreiknings og fyrir þá dagsetningu er birting reikningsskilanna er heimiluð. Hægt er að tilgreina tvönn konar atburði:

a) þá sem færa sönnur á aðstæður sem voru til staðar við dagsetningu efnahagsreiknings (atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla á leiðréttingu)

og

b) þá sem gefa til kynna aðstæður sem komu upp eftir dagsetningu efnahagsreiknings (atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla ekki á leiðréttingu).

4. Ferlið, sem tengist heimild til birtingar reikningsskilanna, getur verið breytilegt eftir stjórnunarháttum, lagafyrirmælum og verklagi við gerð og frágang reikningsskilanna.

5. Í sumum tilvikum er gerð krafa um að eining leggi reikningsskil sín fyrir hluthafa til samþykktar eftir að reikningsskilin hafa verið birt. Í slíkum tilvikum er birting reikningsskilanna heimiluð á birtingardegi en ekki á þeim degi þegar hluthafar samþykktu reikningsskilin.

Dæmi

Hinn 28. febrúar 20X2 ljúka stjórnendur einingar við drög að reikningsskilum ársins sem lýkur 31. desember 20X1. Hinn 18. mars 20X2 fer stjórn einingarinnar yfir reikningsskilin og heimilar birtingu þeirra. Einingin gefur út tilkynningu um hagnað sinn og aðrar valdar fjárhagsupplýsingar hinn 19. mars 20X2. Hluthafar og aðrir geta nálgast reikningsskilin 1. apríl 20X2. Hluthafar samþykkja reikningsskilin á aðalfundi hinn 15. maí 20X2 og eru samþykktu reikningsskilin síðan skráð hjá eftirlitsstofnun 17. maí 20X2.

Birting reikningsskilanna var heimiluð hinn 18. mars 20X2 (þann dag sem stjórnin heimilaði birtingu þeirra).

6. Í sumum tilvikum er gerð krafa um að stjórnendur einingar afhendi sérstakri eftirlitsnefnd (sem stjórnendur eiga ekki sæti í) reikningsskilin til samþykktar. Í slíkum tilvikum er birting reikningsskilanna heimiluð þegar stjórnendur heimila að þau verði afhent eftirlitsnefndinni.

Dæmi

Stjórnendur eininga heimila hinn 18. mars 20X2 að reikningsskil verði afhent eftirlitsnefnd þess. Í eftirlitsnefndinni eiga eingöngu sæti aðilar, sem eru ekki stjórnendur, eins og fulltrúar starfsmanna og annarra hagsmunaaðila. Eftirlitsnefndin samþykkir reikningsskilin 26. mars 20X2. Hluthafar og aðrir geta nálgast reikningsskilin 1. apríl 20X2. Reikningsskilin eru afhent á aðalfundi 15. maí 20X2 og eru reikningsskilin síðan skráð hjá eftirlitsaðila 17. maí 20X2.

Birting reikningsskilanna er heimiluð hinn 18. mars 20X2 (þann dag sem stjórnendur heimila að þau verði birt eftirlitsnefndinni).

7. Atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings fela í sér alla atburði sem eiga sér stað fram til þess dags sem birting reikningsskilanna er heimiluð, jafnvel þótt atburðirnir eigi sér stað eftir birtingu opinberrar afkomutilkynningar eða annarra valdra fjárhagsupplýsinga.

FÆRSLA OG MAT

Atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla á leiðréttingu

8. *Eining skal leiðrétta fjárhæðir sem færðar eru í reikningsskilum hennar þannig að þær endurspegli þá atburði eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla á leiðréttingu.*

IAS-STADALL 10

9. Eftirfarandi eru dæmi um atburði eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla á leiðréttingu, þar sem einingu er skylt að leiðrétta fjárhæðir sem færðar eru í reikningsskilum hennar eða að færa liði sem ekki höfðu verið færðir áður:
- a) sátt í dómsmáli eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem staðfestir að einingin hafi verið bundin skuldbindingu við dagsetningu efnahagsreiknings. Einingin leiðréttr áður færða, reiknaða skuldbindingu, sem tengist þessu dómsmáli, ef hún er fyrir hendi, í samræmi við IAS-staðal 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*, eða færir nýja, reiknaða skuldbindingu. Einingin veitir ekki einungis upplýsingar um óvissa skuld vegna þess að með sáttinni fást viðbótargögn sem skal fara með í samræmi við 16. lið IAS-staðals 37,
 - b) upplýsingar sem berast eftir dagsetningu efnahagsreiknings og gefa til kynna að virði eignar hafi rýrnað við dagsetningu efnahagsreiknings eða að leiðrétta verði fjárhæð virðisrýrnunartaps, sem áður hefur verið fært, á þessari eign. Dæmi:
 - i) gjaldþrot viðskiptavinar, sem á sér stað eftir dagsetningu efnahagsreiknings, staðfestir venjulega að tap hafi verið til staðar á viðskiptakröfu við dagsetningu efnahagsreiknings og að einingin þurfi að leiðrétta bókfærð verð viðskiptakröfu

og

 - ii) sala á birgðum eftir dagsetningu efnahagsreiknings getur gefið til kynna hreint söluvirði þeirra við dagsetningu efnahagsreiknings.
 - c) ákvörðun eftir dagsetningu efnahagsreiknings á kostnaðarverði eigna sem keyptar voru fyrir dagsetningu efnahagsreiknings eða söluverð eigna sem seldar voru fyrir dagsetningu efnahagsreiknings,
 - d) ákvörðun eftir dagsetningu efnahagsreiknings á fjárhæð hagnaðar á hlut eða bónusgreiðslna ef einingin hafði gildandi, lagalega eða ætlaða skuldbindingu, við dagsetningu efnahagsreiknings, til að greiða slíkar greiðslur vegna atburða sem áttu sér stað fyrir þann dag (sbr. IAS-staðal 19, *starfskjör*).
 - e) uppgötvun svika eða skekkja sem sýna að reikningsskilin voru röng.

Atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla ekki á leiðréttingu

- 10 ***Eining skal ekki leiðrétta fjárhæðir sem færðar eru í reikningsskilum hennar þannig að til endurspeglar atburði eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem ekki kalla á leiðréttingu.***
11. Dæmi um atburð eftir dagsetningu efnahagsreiknings, sem ekki kallar á leiðréttingu, er lækkan á markaðsvirði fjárfestinga eftir dagsetningu efnahagsreiknings og fyrir þann dag sem birting reikningsskilanna er heimiluð. Lækkun á markaðsvirði tengist yfirleitt ekki ástandi fjárfestinganna, við dagsetningu efnahagsreiknings, heldur endurspeglar hún aðstæður sem hafa komið upp síðar. Af þessum sökum leiðréttr eining ekki fjárhæðir sem færðar eru í reikningsskilum hennar vegna fjárfestinganna. Að sama skapi breytir einingin ekki fjárhæðum sem birtar eru í skýringum vegna fjárfestinganna, við dagsetningu efnahagsreiknings þó að þörf geti verið á viðbótarupplýsingum skv. 21. lið.

Arður

12. ***Ef eining tilkynnir um arðgreiðslur til hluthafa (eins og skilgreint er í IAS-staðli 32, fjármálagerningar: upplýsingar og framsetning) eftir dagsetningu efnahagsreiknings skal einingin ekki færa þær arðgreiðslur sem skuld við dagsetningu efnahagsreiknings.***
13. Ef tilkynnt er um arðgreiðslur (þ.e. arðgreiðslur eru heimilaðar með viðeigandi hætti og ekki lengur ákveðnar af einingunni) eftir dagsetningu efnahagsreiknings en áður en reikningsskilin eru heimiluð til birtingar eru arðgreiðslur ekki skuldfærðar á efnahagsreikningi vegna þess að þær uppfylla ekki skilyrði um núverandi skuldbindingu í IAS-staðli 37. Greint er frá slíkum arðgreiðslum í skýringum með reikningsskilunum í samræmi við IAS-staðal 1, *framsetning reikningsskila*.

ÁFRAMHALDANDI REKSTRARHÆFI

14. *Eining skal ekki gera reikningsskil sín á þeim grundvelli að hún verði áfram rekstrarhæf ef stjórnendur taka ákvörðun um, eftir dagsetningu efnahagsreiknings, að þeir áformi annaðhvort að slíta einingunni eða stöðva rekstur eða að ekki sé annarra kosta vól en að slíta félaginu eða stöðva rekstur.*
15. Versnandi rekstrarafkoma og fjárhagsstaða eftir dagsetningu efnahagsreiknings getur gefið til kynna að þörf sé á því að athuga hvort forsendan um áframhaldandi rekstrarhæfi eigi enn við. Ef forsendan um áframhaldandi rekstrarhæfi á ekki lengur við eru áhrif þess það stórvægileg að í þessum staðli er gerð krafa um að grundvallarbreyting sé gerð á grunni reikningsskilanna fremur en að leiðrétting sé gerð á fjárhæðum sem færðar voru í upphaflegan grunn reikningsskilanna.
16. Í IAS-staðli 1 er tekið fram hvaða upplýsinga er krafist ef:
- reikningsskilin eru ekki gerð á grundvelli áframhaldandi rekstrarhæfis
- eða
- stjórnendum er ljóst að veruleg óvissa ríkir um atburði eða aðstæður sem vakið geta miklar efasemdir um getu einingarinnar til að viðhalda áframhaldandi rekstrarhæfi. Atburðirnir eða aðstæðurnar, sem krefjast upplýsingagjafar, kunna að koma fyrir eftir dagsetningu efnahagsreiknings.

UPPLÝSINGAR*Dagsetning heimildar til birtingar*

17. *Eining skal tilgreina dagsetninguna þegar birting reikningsskilanna var heimiluð og hver veitti heimildina. Ef eigendur einingarinnar eða aðrir hafa ákvörðunarrétt til þess að breyta reikningsskilunum eftir birtingu þeirra skal einingin veita upplýsingar um að svo sé.*
18. Mikilvægt er fyrir notendur að vita hvenær birting reikningsskilanna var heimiluð vegna þess að reikningsskilin endurspeglar ekki atburði sem eiga sér stað eftir þann dag.

Uppfærsla á upplýsingum um aðstæður við dagsetningu efnahagsreiknings

19. *Ef einingu berast upplýsingar eftir dagsetningu efnahagsreiknings um aðstæður sem voru til staðar við dagsetningu efnahagsreiknings skal einingin uppfæra upplýsingar sem varða þessar aðstæður í ljósi þessara nýju upplýsinga.*
20. Í sumum tilvikum þarf eining að breyta upplýsingum í reikningsskilum sínum þannig að þær endurspeglar upplýsingar sem berast eftir dagsetningu efnahagsreiknings, jafnvel þótt þessar upplýsingar hafi ekki áhrif á þær fjárhæðir sem einingin færir í reikningsskil sín. Dæmi um að nauðsynlegt sé að breyta upplýsingum er þegar gögn koma fram eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem um að óviss skuld hafi verið til staðar við dagsetningu efnahagsreiknings. Til viðbótar því að skoða hvort þörf sé á að færa reiknaða skuldbindingu eða breyta henni samkvæmt IAS-staðli 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir, skal eining uppfæra upplýsingar um hina óvissu skuld í ljósi þessara gagna.

Atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla ekki á leiðréttingu

21. *Ef atburðir, sem gerast eftir dagsetningu efnahagsreiknings og kalla ekki á leiðréttingu, eru mikilvægir getur það haft áhrif á fjárhagslegar ákvarðanir notenda á grundvelli reikningsskilanna sé ekki greint frá þeim. Þar af leiðandi skal eining veita upplýsingar um eftirfarandi fyrir hvern mikilvægan flokk atburða sem eiga sér stað eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla ekki á leiðréttingu:*

- eðli atburðarins

og

IAS-STADALL 10

b) mat á fjárhagslegum áhrifum hans eða yfirlýsing um að ekki sé hægt að vinna slíkt mat.

22. Eftirfarandi eru dæmi um atburði eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla ekki á leiðréttingu en er yfirleitt nauðsynlegt að greina frá:
- a) við meiri háttar sameiningu fyrirtækja eftir dagsetningu efnahagsreiknings (samkvæmt IAS-staðli 22, *sameining fyrirtækja*, er gerð krafa um birtingu ákveðinna upplýsinga í slíkum tilvikum) eða við sölu á þýðingarmiklu dótturfélagi,
 - b) tilkynning um áform um að leggja af starfsemi, selja eignir eða gera upp skuldir sem rekja má til þess að starfsemi sé lögð af eða gerðir séu bindandi samningar um sölu slíkra eigna eða uppgjör slíkra skulda (sjá IAS-staðal 35, *starfsemi sem leggja skal af*),
 - c) meiri háttar kaup og sala á eignum eða eignarnám af hálfu hins opinbera á helstu eignum,
 - d) eyðilegging á mikilvægri framleiðslueiningu af völdum eldsvoða eftir dagsetningu efnahagsreiknings,
 - e) tilkynnt er um eða hafist er handa við framkvæmd meiri háttar endurskipulagningar (sjá IAS-staðal 37),
 - f) meiri háttar viðskipti með almenna hluti og viðskipti með vænta, almenna hluti eftir dagsetningu efnahagsreiknings (í IAS-staðli 33, *hagnaður á hlut*, er þess krafist að eining birti lýsingu á slíkum viðskiptum, að undanskildum þeim viðskiptum sem snerta útgáfu hlutafjár eða jöfnunarhlutafjár, skiptingu hluta eða sameiningu hluta í stærri hlut, sem í öllum tilvikum skal leiðrétta samkvæmt IAS-staðli 33),
 - g) óeðlilega miklar breytingar eftir dagsetningu efnahagsreiknings á verði eigna eða á gengi erlendra gjaldmiðla,
 - h) breytingar á skatthlutföllum eða skattalögum sem sett hafa verið eða tilkynnt eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem hafa veruleg áhrif á núverandi og frestaðar skattinveignir og skattskuldbindingar (sjá IAS-staðal 12, *tekjuskattar*),
 - i) verulegar skuldbindingar eða óvissar skuldir sem stofnað er til t.d. með útgáfu verulegra ábyrgða
og
 - j) meiri háttar málaferli hefjast sem eiga sér einungis stað vegna atburða sem urðu eftir dagsetningu efnahagsreiknings.

GILDISTÖKUDAGUR

23. *Eining skal beita þessum staðli fyrir árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr. Ef eining beitir þessum staðli vegna tímabils sem hefst fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.*

AFTURKÖLLUN IAS-STADALS 10 (ENDURSKOÐAÐUR 1999)

24. Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 10, *atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings* (endurskoðaður 1999).
-

VIÐBÆTUR

Breytingar á öðrum yfirlýsingum

Breytingunum í þessum viðbæti skal beitt að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005. Ef eining beitir þessum staðli vegna fyrra tímabils skal beita breytingunum að því er varðar það fyrra tímabil.

A1. Í IAS-staðli 22, *sameining fyrirtækja*, er 97. lið breytt og verður svohljóðandi:

97. Greina skal frá sameiningu eininga sem verður eftir dagsetningu efnahagsreiknings og fyrir þann dag sem reikningsskil einnar einingarinnar sem eru hluti af sameiningunni eru heimiluð til birtingar ef hún skiptir svo miklu máli að það hefði áhrif fjárhagslegar ákvarðanir notenda sem þeir taka á grundvelli reikningsskila að ekki væri greint frá þeim (sjá IAS-staðal 10, *atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings*).

A2. Í IAS-staðli 35, *starfsemi sem leggja skal af*, er 32. lið breytt og verður svohljóðandi:

32. Ráðstöfun eigna, uppgjör skulda og bindandi sölusamningar, sem vísað er til í undanfarandi lið, getur farið fram samhliða atburðinum, sem kallar á fyrstu upplýsingar, eða á tímabilinu þegar atburðurinn, sem kallar á fyrstu upplýsingar, á sér stað eða á síðara tímabili. Ef sumar eignir í starfsemi sem leggja skal af hafa í raun verið seldar eða um þær gerður einn eða fleiri bindandi sölusamningur eftir dagsetningu efnahagsreiknings en áður en stjórnin samþykkir birtingu reikningsskila skal, í samræmi við IAS-staðal 10, *atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings*, veita upplýsingarnar, sem krafist er skv. 31. lið, í reikningsskilunum ef áhrifin eru veruleg og það, að veita ekki upplýsingarnar, gæti haft áhrif á fjárhagslegar ákvarðanir notenda reikningsskila sem þeir taka á grundvelli reikningsskila.

A3. Í IAS-staðli 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*, er 18. lið í innganginum og 75. lið breytt og verði svohljóðandi og 96. liður falli brott:

18. Í staðlinum er óviss skuld skilgreind sem:

a) ...

75. Ákvörðun stjórnenda eða stjórnar um endurskipulagningu, sem er tekin fyrir dagsetningu efnahagsreiknings leiðir ekki til ætlaðrar skuldbindingar við dagsetningu efnahagsreiknings nema einingin hafi, fyrir þá dagsetningu:

a) hafist handa að framkvæmd áætlunar um endurskipulagningu

eða

b) veitt þeim sem áætlunin um endurskipulagningu hefur áhrif á nægilega ítarlegar upplýsingar um hana til að vekja hjá þeim réttmætar væntingar um að einingin muni framkvæma endurskipulagninguna.

Ef eining hefst handa um framkvæmd endurskipulagningaráætlunar eða tilkynnir þeim sem verða fyrir áhrifum af henni um meginatriði hennar ekki fyrr en eftir dagsetningu efnahagsreiknings er krafist upplýsinga samkvæmt IAS-staðli 10, *atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings*, ef endurskipulagningin er veruleg og það getur haft áhrif á efnahagslega ákvarðanatöku notenda á grundvelli reikningsskila að ekki sé greint frá henni.

96. [Fellur brott]

A4. Tilvísunum í IFRS-stöðlum, þ.m.t. IAS-staðlar og túlkanir, sem voru í gildi í desember 2003, sem gerðar eru í gildandi útgáfu af IAS-staðli 10, *atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings*, er breytt í IAS-staðal 10, *atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings*.

IAS-STADALL 16

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 16

Varanlegir rekstrarfjármunir

EFNISYFIRLIT	
Liðir	
Markmið	1
Gildissvið	2–5
Skilgreiningar	6
Færsla	7–14
Upphafskostnaður	11
Útgjöld sem falla til síðar	12–14
Mat við færslu	15–28
Kostnaðarverðspættir	16–22
Kostnaðarverðsmat	23–28
Mat eftir færslu	29–66
Kostnaðarverðslíkan	30
Endurmatslíkan	31–42
Afskriftir varanlegra rekstrarfjármuna	43–62
Afskrifanleg fjárhæð og afskriftatímabil	50–59
Afskriftaraðferð	60–62
Virðisrýmun	63–64
Bætur fyrir virðisrýmun	65–66
Afskráning	67–72
Upplýsingar	73–79
Bráðabirgðaákvæði	80
Gildistöku dagur	81
Afturköllun annarra yfirlýsinga	82–83

Þessi endurskoðaði staðall kemur í stað IAS-staðals 16 (endurskoðaður 1998), *varanlegir rekstrarfjármunir*, og gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir.

MARKMIÐ

1. Markmiðið með þessum staðli er að mæla fyrir um reikningshaldslega meðferð á varanlegum rekstrarfjármunum svo að notendur reikningsskilanna geti greint upplýsingar um fjárfestingu einingarinnar í eigin varanlegum rekstrarfjármunum og breytingar á þeirri fjárfestingu. Meginatriðin við færslu varanlegra rekstrarfjármuna eru færsla eignanna, ákvörðun á bókfærðu verði þeirra og gjaldfærsla afskrifta og virðisrýmunartap sem á að færa í tengslum við þær.

GILDISSVIÐ

2. *Staðlinum skal beitt við færslu varanlegra rekstrarfjármuna nema gerð sé krafa um eða heimilað samkvæmt öðrum staðli að notuð sé önnur reikningshaldsleg meðferð.*
3. Þessi staðall gildir ekki um:
 - a) lífrænar eignir sem tengjast landbúnaðarstarfsemi (sjá IAS-staðal 41, *landbúnaður*)

eða
 - b) jarðefnaréttindi og jarðefnaauðlindir, s.s. olíu, jarðgas og sambærilegar, óendurnýjanlegar náttúruauðlindir.

Þessi staðall gildir hins vegar um varanlega rekstrarfjármuni sem eru notaðir við þróun eða viðhald á eignunum sem er fjallað um í a- og b-lið.
4. Í öðrum stöðlum getur verið krafist færslu varanlegs rekstrarfjármunar með öðrum hætti en mælt er fyrir um í þessum staðli. Í IAS-staðli 17, *leigusamningar*, er t.d. gerð krafa um að eining meti færslu á varanlegum rekstrarfjármun, sem hún hefur á leigu, á grundvelli yfirfærslu á áhættu og ávinningi. Í slíkum tilvikum er þó í þessum staðli mælt fyrir um aðra þætti reikningshaldslegrar meðferðar þeirra eigna, þ.m.t. afskriftir.
5. Eining skal beita þessum staðli að því er varðar eignir sem verið er að byggja eða breyta og nota skal í framtíðinni sem fjárfestingareignir en samræmast ekki ennþá skilgreiningunni á „fjárfestingareign“ í IAS-staðli 40, *fjárfestingareignir*. Þegar byggingunni eða breytingunni er lokið verður fasteignin fjárfestingareign og þess er krafist að einingin beiti IAS-staðli 40. IAS-staðall 40 gildir einnig um fjárfestingareignir sem verið er að endurgera til áframhaldandi framtíðarnotkunar sem fjárfestingareignir. Eining, sem notar kostnaðarverðslíkanið fyrir fjárfestingareignir í samræmi við IAS-staðal 40, skal nota kostnaðarverðslíkanið í þessum staðli.

SKILGREININGAR

6. *Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:*

Bókfært verð er sú fjárhæð sem færð er til eignar eftir frádrátt á öllum uppsöfnuðum afskriftum og uppsöfnuðum virðisrýrnunartöpum.

Kostnaðarverð er sú fjárhæð handbærs fjár, eða ígildis þess, og gangvirði annars endurgjalds sem innt er af hendi fyrir eign þegar hún er keypt eða byggð.

Afskrifanleg fjárhæð er kostnaðarverð eignar eða önnur fjárhæð, sem kemur í stað kostnaðarverðs, að frádrögnum hrakvirði hennar.

Afskriftir eru kerfisbundin skipting á afskrifanlegri fjárhæð eignar á nýtingartíma hennar.

Virðið fyrir eininguna er núvirði þess sjóðstreymis sem hún væntir að myndist við áframhaldandi notkun eignar og af ráðstöfun hennar í lok nýtingartíma eða væntir að myndist við uppgjör skuldar.

Gangvirði er sú fjárhæð sem unnt er að skipta eign á í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.

Virðisrýrnunartap er sú fjárhæð sem bókfært verð eignar er umfram endurheimtanlega fjárhæð hennar.

IAS-STADALL 16

Varanlegir rekstrarfjármunir eru efnislegir liðir sem:

a) eru í eigu einingar til nota í framleiðslu eða til afhendingar á vörum eða þjónustu, til útleigu eða í stjórnunartilgangi

og

b) eru ætlaðir til nota lengur en í eitt tímabil.

Endurheimtanleg fjárhæð er það sem hærra er: hreint söluverð eða nýtingarvirði.

Hrakvirði eignar er áætluð fjárhæð sem eining fengi nú fyrir ráðstöfun á eigninni að frádregnum áætluðum ráðstöfunarkostnaði ef eignin væri þegar orðin jafn gömul og væri í sama ástandi og vænst er í lok nýtingartíma hennar.

Nýtingartími er:

a) tímabilið, sem vænst er að eign sé nýtanleg fyrir einingu, eða

b) fjöldi framleiðslueininga eða sambærilegra eininga sem vænta má að eining afli með eigninni.

FÆRSLA

7. *Kostnaðarverð varanlegs rekstrarfjármunar skal eignfæra þá og því aðeins:*

a) að líklegt sé að efnahagslegur ávinningur í framtíðinni, sem tengist liðnum, renni til einingarinnar

og

b) að unnt sé að meta kostnaðarverð rekstrarfjármunarins með áreiðanlegum hætti.

8. Varahlutir og viðhaldsbúnaður eru yfirleitt bókfærðir sem birgðir og færðir í rekstrarreikning þegar þeir eru notaðir. Helstu varahlutir og viðbragðsbúnaður uppfylla þó skilyrði um varanlega rekstrarfjármuni þegar einingin getur vænst þess að nota þá lengur en í eitt tímabil. Hið sama á við ef aðeins er hægt að nota varahluti og viðhaldsbúnað í tengslum við varanlega rekstrarfjármuni og eru þeir þá færðir sem varanlegir rekstrarfjármunir.

9. Í þessum staðli er ekki mælt fyrir um mælieiningu fyrir færslu, þ.e. hvað telst vera varanlegir rekstrarfjármunir. Af þeim sökum er nauðsynlegt að nota eigin dómgreind þegar skilyrðum um færslu er beitt við sérstakar aðstæður einingar. Það kann að vera við hæfi að leggja saman liði sem hver um sig skiptir litlu máli, s.s. mót, verkfæri og laðir, og beita skilyrðunum á heildarverðmæti þeirra.

10. Eining metur samkvæmt þessari færslureglu allan kostnað við varanlega rekstrarfjármuni um leið og til hans er stofnað. Þess háttar kostnaður er m.a. kostnaður sem stofnað er til í upphafi við kaup eða byggingu varanlegs rekstrarfjármunar og kostnaður sem stofnað er til síðar til að auka við hann, endurnýja hluta hans eða til viðhalds.

Upphaflegur kostnaður

11. Varanlegir rekstrarfjármunir kunna að vera keyptir af öryggis- eða umhverfisástæðum. Þó að kaup þessara varanlegru rekstrarfjármuna auki ekki beint efnahagslegan framtíðarávinning af einhverjum tilteknum, varanlegum rekstrarfjármunum sem til staðar er kunna þau að vera nauðsynleg fyrir eininguna til að hún hafi efnahagslegan framtíðarávinning af öðrum eignum sínum. Þessir varanlegu rekstrarfjármunir uppfylla skilyrði fyrir eignfærslu vegna þess að þeir gera einingunni fært að hafa efnahagslegan framtíðarávinning af tengdum eignum umfram það sem hefði verið unnt að fá ef þeir hefðu ekki verið keyptir. Framleiðandi kemískra efna getur t.d. sett upp nýja ferla í meðferð kemískra efna til að uppfylla umhverfiskröfur sem eru gerðar um framleiðslu og geymslu hættulegra efna. Viðeigandi endurbætur á verksmiðjunni eru eignfærðar vegna þess að án þeirra getur einingin ekki framleitt og selt kemisk efni. Bókfært verð slíkrar eignar og tengdra eigna, sem af því leiðir, er þó endurskoðað með tilliti til virðisrýmunartaps í samræmi við IAS-staðal 36, *virðisrýrnun eigna*.

Útgjöld sem falla til síðar

12. Samkvæmt færslureglunni í 7. lið færir eining ekki kostnað við daglegt viðhald varanlegra rekstrarfjármunarins meðal bókfærðs verðs varanlegra rekstrarfjármuna. Þessi kostnaður er þess í stað færður í rekstrarreikning þegar stofnað er til hans. Kostnaður við daglegt viðhald er einkum kostnaður við laun og rekstrarvörur en getur innifalið kostnaðarverð smáhluta. Tilgangurinn með þessum útgjöldum er oft sagður vera „viðgerðir og viðhald“ varanlegs rekstrarfjármunar.
13. Hlutar sumra varanlegra rekstrarfjármuna geta þurft endurnýjunar við með reglulegu millibili. Til dæmis getur þurft að endurfóðra bræðsluofn eftir tiltekinn fjölda klukkustunda í notkun eða skipta um innréttingar í flugvél, s.s. sæti og eldhús, nokkrum sinnum á líftíma bolgrindarinnar. Einnig kunna varanlegir rekstrarfjármunir að vera keyptir til endurnýjunar sem þarf sjaldnar við, s.s. endurnýjunar á innveggjum byggingar eða endurnýjunar sem aðeins er gerð einu sinni. Samkvæmt færslureglunni í 7. lið færir eining kostnaðarverð vegna endurnýjunar á hluta varanlegs rekstrarfjármunar meðal bókfærðs verðs slíks liðar þegar til þess er stofnað, ef skilyrði fyrir færslu eru uppfyllt. Bókfært verð þeirra hluta, sem eru endurnýjaðir, er afskráð í samræmi við afskráningarákvæði þessa staðals (sjá 67.–72. lið) og
14. Skilyrði fyrir áframhaldandi rekstri varanlegs rekstrarfjármunar (t.d. flugvélar) getur verið það að liðurinn sé skoðaður reglulega með tilliti til galla án tillits til þess hvort hlutar hans eru endurnýjaðir. Við hvert meiri háttar eftirlit er kostnaður vegna þess færður meðal bókfærðs verðs varanlegra rekstrarfjármunaliðarins sem endurnýjun, að uppfylltum skilyrðum fyrir færslu. Það sem eftir er af kostnaðarverði fyrri skoðunar (sem er aðgreint frá hinum áþreifanlega hluta) er afskráð. Þetta er gert án tillits til þess hvort kostnaðarverð fyrri skoðunar var tilgreint í viðskiptunum þegar varanlegi rekstrarfjármunurinn var keyptur eða smíðaður. Ef þörf krefur má nota áætlað kostnaðarverð sambærilegrar skoðunar í framtíðinni sem vísbendingu um hvað kostnaðarverð skoðunar íhlutarins var þegar varanlegi rekstrarfjármunurinn var keyptur eða smíðaður.

MAT VIÐ FÆRSLU

15. *Varanlegur rekstrarfjármunur, sem uppfyllir skilyrði um eignfærslu, skal metinn á kostnaðarverði.*

Kostnaðarverðspættir

16. Til kostnaðarverðs varanlegs rekstrarfjármunar telst:
 - a) kaupverð, þ.m.t. innflutningsgjöld og óafturkræfir skattar vegna kaupanna, að frádragnum viðskiptaafslætti og endurgreiðslum,
 - b) kostnaður sem rekja má beint til flutnings eignarinnar á staðinn og þess ástands sem nauðsynlegt er til að hún sé starfhæf með þeim hætti sem stjórnendur áforma,
 - c) upphaflega áætlaður kostnaður við sundurhlutun og flutning eignarinnar af svæðinu sem hún er á og við að koma því í fyrra horf og skuldbinding, sem eining tekur á sig, annaðhvort þegar eignin er keypt eða sem afleiðing af því að hafa notað eignina á tilteknu tímabili til annars en að framleiða birgðir.

IAS-STADALL 16

17. Dæmi um beinan, rekjanlegan kostnað eru:
- a) útgjöld vegna starfsmannakjara (eins og þau eru skilgreind í IAS-staðli 19, *starfskjör*) sem eru bein afleiðing smíða eða kaupa á varanlegum rekstrarfjármun,
 - b) kostnaður við undirbúning svæðis,
 - c) upphaflegur afhendingar- og afgreiðslukostnaður,
 - d) uppsetningar- og samsetningarkostnaður,
 - e) kostnaður við prófun á því hvort eignin starfar rétt, að frádregnu hreinu söluandvirði eininga sem framleiddar eru meðan verið er að koma eigninni á þann stað og í það ástand (t.d. sýnishorn sem framleidd eru við prófanir á tækjum)
- og
- f) sérfræðiþóknun.
18. Eining beitir IAS-staðli 2, *birgðir*, að því er varðar kostnað vegna skuldbindinga um sundurhlutun, flutning af svæðinu þar sem eignin er og við að koma því í fyrra horf, sem stofnað er til á tilteknu tímabili sem leiðir af því að hafa notað eignina á tilteknu tímabili til að framleiða í birgðir. Skuldbindingar vegna kostnaðar, sem er færður í samræmi við IAS-staðal 2 eða IAS-staðal 16, eru færðar og metnar í samræmi við IAS-staðal 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*.
19. Dæmi um kostnað sem er ekki kostnaður vegna varanlegs rekstrarfjármunar eru:
- a) kostnaður við að opna nýja starfsstöð,
 - b) kostnaður við að kynna nýja vöru eða þjónustu (þ.m.t. kostnaður við auglýsingar og kynningarstarfsemi),
 - c) kostnaður við að stjórna rekstri á nýjum stað eða með nýjum hópi viðskiptavina (þ.m.t. kostnaður við þjálfun starfsfólks)
- og
- d) stjórnunarkostnaður og annar almennur, óbeinn kostnaður.
20. Hætt er að færa kostnað meðal bókfærðs verðs varanlegs rekstrarfjármunar þegar eignin er komin á þann stað og í það ástand sem nauðsynlegt er til að hún sé starfhæf með þeim hætti sem stjórnendur áforma. Þess vegna er kostnaður, sem stofnað er til með notkun eða flutning eignar, ekki talinn með í bókfærðu verði þeirrar eignar. Sem dæmi eru eftirfarandi kostnaðarlíðir ekki taldir með í bókfærðu verði varanlegs rekstrarfjármunar:
- a) kostnaður sem stofnað er til meðan eign, sem er í starfhæfu ástandi miðað við áform stjórnenda, hefur enn ekki verið tekin í notkun eða er ekki starfrækt með fullum afköstum,
 - b) tap í upphafi rekstrar, t.d. tap sem verður meðan eftirspurn eftir framleiðslu eignarinnar eykst
- og
- c) kostnaður vegna flutnings eða endurskipulagningar einingar að hluta til eða í heild.
21. Sum starfsemi fer fram í tengslum við byggingu eða breytingu varanlegs rekstrarfjármunar en er ekki nauðsynleg til að koma honum á þann stað og í það ástand sem er nauðsynlegt til að hann sé starfhæfur með þeim hætti sem stjórnendur áforma, þessi hliðarstarfsemi getur átt sér stað áður eða á meðan framkvæmdir við byggingu eða breytingu standa yfir. Tekna getur t.d. verið aflað með því að nota byggingarsvæði undir bifreiðastæði þar til bygging hefst. Vegna þess að ekki er þörf á þessari hliðarstarfsemi til að koma eigninni á þann stað og í það ástand, sem nauðsynlegt er til að hún sé starfhæf með þeim hætti sem stjórnendur ætlast til, eru tekjur og kostnaður í tengslum við hliðarstarfsemi færð í rekstrarreikningi í viðeigandi tekju- eða gjaldaflokkum.

IAS-STADALL 16

22. Kostnaður vegna eignar sem einingin framleiðir sjálf er ákvarðaður samkvæmt sömu grundvallarreglum og eign sem er keypt. Ef eining framleiðir sambærilegar eignir til sölu í venjulegum rekstri sínum er kostnaðarverð eignarinnar venjulega sama fjárhæð og kostnaðurinn við að framleiða eignina til sölu (sjá IAS-staðal 2). Þess vegna er öllum innri hagnaði eytt þegar þessi kostnaður er reiknaður. Á sama hátt er kostnaður vegna óeðlilegrar eyðslu hráefnis, vinnu eða annarra aðfanga við eigin framleiðslu á eign ekki innifalinn í kostnaðarverði eignarinnar. Í IAS-staðli 23, *fjármagnskostnaður*, eru sett skilyrði fyrir færslu vaxta sem þáttar í bókfærðu verði eigin framleiðslu á varanlegum rekstrarfjármunalið.

Kostnaðarverðsmat

23. Kostnaðarverð varanlegs rekstrarfjármunar er ígildi staðgreiðsluverðs á færsludegi. Ef greiðslu er frestað umfram eðlileg lánskjör er mismunurinn á ígildi staðgreiðsluverðs og heildargreiðslu færður sem vextir á lántímanum nema vextirnir séu færðir meðal bókfærðs verðs liðarins í samræmi við leyfilega fráviksaðferð í IAS-staðli 23.

24. Eins eða fleiri varanlegra rekstrarfjármuna kann að vera aflað í skiptum fyrir ópeningalega eign eða eignir, eða sambland peningalegra og ópeningalegra eigna. Í eftirfarandi umfjöllun er einfaldlega fjallað um skipti á einni ópeningalegri eign fyrir aðra en hún á jafnframt við um öll skipti sem lýst er í næstu málsgrein hér að framan. Kostnaðarverð slíks varanlegs rekstrarfjármunar er metið á gangvirði nema a) skiptin séu ekki viðskiptalegs eðlis eða b) hvorki gangvirði þeirrar eignar, sem tekið er við, né þeirrar eignar, sem látin er af hendi, er metið með áreiðanlegum hætti. Eignin, sem er aflað, er metin með þessum hætti jafnvel þótt einingin geti ekki þegar í stað fært út þá eign sem látin er af hendi. Ef sú eign, sem er aflað, er ekki metin á gangvirði er kostnaðarverð hennar metið á bókfærðu verði þeirrar eignar sem er látin af hendi.

25. Eining ákvarðar hvort skipti séu viðskiptalegs eðlis með því að skoða í hve miklum mæli er vænst að breytingar verði á framtíðarsjóðstreymi hennar af völdum viðskiptanna. Skipti eru viðskiptalegs eðlis ef:

- a) samskipan (áhætta, tímasetning og fjárhæð) sjóðstreymis, sem stafar af eigninni sem tekið er við, er önnur en samskipan sjóðstreymis eignarinnar sem látin er af hendi

eða

- b) virðið sem á sérstaklega við um þann hluta rekstrar einingarinnar, sem viðskiptin hafa áhrif á, breytist af völdum skiptanna

og

- c) mismunurinn á a- og b-lið er verulegur miðað við gangvirði eignanna sem skipt er á.

Við ákvörðun á því hvort skipti séu viðskiptalegs eðlis skal virðið sem á sérstaklega við um þann hluta rekstrar einingarinnar, sem skiptin hafa áhrif á, endurspeglja sjóðstreymi eftir skatta. Niðurstaða þessara greininga getur verið skýr án þess að eining þurfi að gera ítarlega útreikninga.

26. Þegar ekki liggja fyrir sambærileg viðskipti á markaði er unnt að meta gangvirði eignar með áreiðanlegum hætti ef a) breytileiki á bilinu, þar sem er að finna skynsamlegt gangvirðismat fyrir þessa eign, er óverulegur eða b) unnt er að meta með skynsamlegum hætti líkindi mats á því bili og nota til að meta gangvirði.

Ef eining getur ákvarðað með áreiðanlegum hætti gangvirði annaðhvort eignarinnar, sem tekið er við, eða eignarinnar, sem látin er af hendi, er gangvirði eignarinnar, sem látin er af hendi, notað til að meta kostnaðarverð eignarinnar, sem tekið er við, nema gangvirði eignarinnar, sem tekið er við, liggi skýrar fyrir.

27. Kostnaðarverð varanlegs rekstrarfjármunar, sem leigutaki hefur til umráða í fjármögnunarleigusamningi, er ákvarðað í samræmi við IAS-staðal 17, *leigusamningar*.

28. Bókfært verð varanlegs rekstrarfjármunar getur lækkað vegna opinberra styrkja í samræmi við IAS-staðal 20, *skráning færslna á opinberum styrkjum og upplýsingar um opinbera aðstoð*.

IAS-STADALL 16

MAT EFTIR FÆRSLU

29. *Eining skal velja annaðhvort kostnaðarverðslíkanið í 30. lið eða endurmatslíkanið í 31. lið sem reikningsskilaaðferð og skal beita þeirri aðferð á heilan flokk varanlegra rekstrarfjármuna.*

Kostnaðarverðslíkan

30. *Eftir að varanlegur rekstrarfjármunur hefur verið eignfærður skal færa hann á kostnaðarverði, að frádregnum öllum uppsöfnuðum afskriftum og öllu uppsöfnuðu virðisrýrnunartapi.*

Endurmatslíkan

31. *Eftir að varanlegur rekstrarfjármunur, sem unnt er að meta gangvirðið á með áreiðanlegum hætti, hefur verið eignfærður skal færa hann við endurmetna fjárhæð, sem er gangvirði á endurmatsdeginum, að frádregnum öllum síðari, uppsöfnuðum afskriftum og öllu síðara, uppsöfnuðu virðisrýrnunartapi. Endurmat skal fara fram nógu reglulega til að tryggja að bókfært verð sé ekki verulega fjarri því sem hefði verið ákvarðað með því að nota gangvirðið eins og það var miðað við dagsetningu efnahagsreiknings.*

32. Gangvirði lands og bygginga er yfirleitt byggt á gögnum um markaðinn sem sérfróðir og hæfir matsmenn hafa gert úttekt á. Gangvirði varanlegra rekstrarfjármuna er yfirleitt markaðsvirði þeirra og er ákvarðað með úttekt.

33. Ef engin vísbending er um gangverð á markaði vegna þess hve sérhæfður varanlegi rekstrarfjármunurinn er og hann sjaldan seldur nema sem hluti af áframhaldandi rekstri getur eining þurft að meta gangvirðið með því að nota tekjuaðferðina eða endurstofnverðsaðferðina með tilliti til afskrifta.

34. Tíðni endurmats fer eftir breytingum á gangvirði þeirra varanlegra rekstrarfjármuna sem verið er að endurmeta. Þegar gangvirði endurmetinnar eignar er verulega fjarri bókfærðu verði hennar er frekara endurmat nauðsynlegt. Gangvirði sumra varanlegra rekstrarfjármuna tekur umtalsverðum og sveiflukennendum breytingum sem gerir nauðsynlegt að endurmeta þá árlega. Ekki er nauðsyn á svo tíðu endurmati ef gangvirði varanlegra rekstrarfjármuna hefur aðeins tekið óverulegum breytingum. Þess í stað getur verið nauðsynlegt að endurmeta eignina á þriggja eða fimm ára fresti.

35. Þegar varanlegur rekstrarfjármunur er endurmetinn er farið með allar uppsafnaðar afskriftir á endurmatsdegi á einhvern eftirfarandi hátt:

- a) endurgerðar hlutfallslega með breytingunum á bókfærðu, vergu verði eignarinnar þannig að bókfært verð eignarinnar eftir endurákvörðun er jafnt endurmetinni fjárhæð hennar. Þessi aðferð er oft notuð þegar eign er endurmetin með því að nota vísitölu á afskrifað endurstofnverð hennar eða
- b) felldar út á móti bókfærðu, vergu verði eignarinnar og hreina fjárhæðin endurgerð yfir í endurmetna fjárhæð eignarinnar. Þessi aðferð er oft notuð á byggingar.

Fjárhæð leiðréttingarinnar, sem verður til við endurgerð eða niðurfellingu uppsafnaðra afskrifta, myndar hluta hækkunar eða lækkunar á bókfærðu verði sem er fært í samræmi við 39. og 40. lið.

36. *Ef varanlegur rekstrarfjármunur er endurmetinn skal endurmeta í heild þann flokk varanlegra rekstrarfjármuna sem sú eign tilheyrir.*

37. Flokkur varanlegra rekstrarfjármuna eru eignir sem eru flokkaðar saman vegna þess að gerð þeirra og notkun í rekstri eining er sambærileg. Eftirfarandi eru dæmi um sérstaka flokka:

- a) land,
- b) land og byggingar,

- c) vélar,
- d) skip,
- e) flugvélar,
- f) vélknúin ökutæki,
- g) húsgögn og innréttingar
- og
- h) skrifstofubúnaður.
38. Eignir innan sama flokks varanlegra rekstrarfjármuna eru endurmetnar samtímis til að komast hjá valkvæðu endurmati eigna og framsetningu fjárhæða í reikningsskilum þar sem er blandað saman kostnaði og verðmati frá mismunandi tímum. Eignir innan eignaflokks má þó endurmeta hverja á eftir annari að því tilskildu að endurmat eignaflokksins taki skamman tíma og að því tilskildu að endurmatinu sé haldið dagréttu.
39. *Ef bókfært verð eignar er hækkað vegna endurmats skal færa hækkunina beint sem hækkun á eigin fé undir fyrirsögninni endurmatsreikningur. Þessa hækkun endurmats skal þó færa í rekstrarreikning að því marki sem hún snýr við endurmatlækkun sömu eignar sem áður var færð í rekstrarreikning.*
40. *Ef bókfært verð eignar er lækkað í kjölfar endurmats skal færa lækkunina í rekstrarreikning. Þó skal færa lækkunina beint á eigið fé undir fyrirsögninni endurmatsreikningur, að því marki sem kreditstaða (e. credit balance) er fyrir hendi á endurmatsreikningi vegna þeirrar eignar.*
41. Endurmatsreikning meðal eigin fjár má, að því er varðar varanlegan rekstrarfjármun, yfirfæra beint á óráðstafað eigið fé þegar eignin er færð úr bókhaldi. Þetta getur falið í sér yfirfærslu alls endurmatsreikningsins þegar eign er úrelt eða henni ráðstafað. Nokkurn hluta endurmatsreiknings má þó yfirfæra eftir því sem einingin notar eignina. Í slíkum tilvikum er fjárhæð yfirfærða reikningsins mismunurinn á afskriftum, sem byggjast á endurmetnu, bókfærðu verði eignarinnar, og afskriftum sem byggjast á upphaflegu kostnaðarverði eignarinnar. Yfirfærslur af endurmatsreikningi á óráðstafað eigið fé fara ekki í gegnum rekstrarreikninginn.
42. Áhrif skatta á tekjur, ef einhver eru, sem stafa af endurmati á varanlegum rekstrarfjármunum, eru færð og upplýsingar veittar um þau í samræmi við IAS-staðli 12, *tekjuskattar*.
- Afskriftir varanlegra rekstrarfjármuna*
43. *Afskrifa skal sérstaklega hvern hluta varanlegs rekstrarfjármunar ef kostnaðarverð hans er verulegt í hlutfalli við heildarkostnaðarverð liðarins.*
44. Eining skiptir fjárhæðinni sem upphaflega var færð vegna varanlegs rekstrarfjármunaliðar á verulega hluta hans og afskrifar sérstaklega hvern slíkan hluta. Það getur t.d. átt við að afskrifa sérstaklega bolgrind og hreyfla flugvélar hvort sem hún er eign eða í fjármögnunarleigu.
45. Verulegur hluti varanlegs rekstrarfjármuna getur haft nýtingartíma og afskriftaraðferð sem eru þau sömu og nýtingartími og afskriftartími annars verulegs hluta sama varanlega rekstrarfjármunar. Slíka hluti má flokka saman þegar gjaldfærsla afskrifta er ákvörðuð.
46. Ef eining afskrifar sérstaklega einhverja hluta varanlegs rekstrarfjármunar afskrifar hún jafnframt sérstaklega það sem eftir verður af eigninni. Það sem eftir verður eru hlutar eignarinnar sem hver um sig er ekki verulegur. Ef eining hefur mismunandi væntingar til þessara hluta kann að vera nauðsynlegt að beita nálgunaraðferðum við afskriftir á því sem eftir verður með þeim hætti sem gefur raunsanna mynd af notkunarmynstri og/eða nýtingartíma hluta hennar.
47. Eining getur valið að afskrifa sérstaklega hluta varanlegs rekstrarfjármunar þó að kostnaðarverð hans sé ekki verulegt í hlutfalli við heildarkostnaðarverð hans.
48. *Afskriftir hvers tímabils skal færa í rekstrarreikning nema þær séu taldar með í bókfærðu verði annarrar eignar.*

IAS-STADALL 16

49. Afskriftir tímabils eru yfirleitt færðar í rekstrarreikning. Stundum fer þó efnahagslegur framtíðarávinningur af eign í að framleiða aðrar eignir. Í því tilviki eru afskriftirnar hluti af kostnaðarverði hinnar eignarinnar og eru innifaldar í bókfærðu verði hennar. Afskriftir af verksmiðju og framleiðslutækjum eru t.d. innifaldar í kostnaðinum við meðhöndlun birgða (sjá IAS-staðal 2). Eins geta afskriftir af varanlegum rekstrarfjármunum, sem er varið til þróunarstarfsemi, verið innifaldar í kostnaði við óefnislega eign sem er færð í samræmi IAS-staðal 38, *óefnislegar eignir*.

Afskrifanleg fjárhæð og afskriftatímabil

50. *Afskrifanlegri fjárhæð eignar skal skipta kerfisbundið niður á nýtingartíma hennar.*
51. *Endurskoða skal hrakvirði og nýtingartíma eignar a.m.k. í lok hvers fjárhagsár og ef væntingar eru frábrugðnar fyrra mati skal færa breytinguna eða breytingarnar sem breytingar á reikningshaldslegu mati í samræmi við IAS-staðal 8, reikningsstillaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur.*
52. Afskriftir eru færðar jafnvel þótt gangvirði eignarinnar sé hærra en bókfært verð hennar, svo framarlega sem hrakvirði eignarinnar sé ekki hærra en bókfært verð hennar. Viðgerðir og viðhald eignar kemur ekki í veg fyrir þörf á að afskrifa hana.
53. Afskrifanleg fjárhæð eignar er ákvörðuð eftir að hrakvirði hennar hefur verið dregið frá. Í framkvæmd er hrakvirði eignar oft óverulegt og skiptir því litlu máli á útreikningi á afskrifanlegri fjárhæð eignar.
54. Hrakvirði eignar getur hækkað upp í fjárhæð sem er jöfn bókfærðu verði eignarinnar eða hærri. Ef það gerir það eru afskriftir eignarinnar núll nema hrakvirði hennar lækki niður í fjárhæð sem er lægri en bókfært verð eignarinnar.
55. Afskriftir eignar hefjast þegar hún er tiltæk til notkunar, þ.e. þegar hún er á staðnum og í því ástandi sem nauðsynlegt er til að hún sé starfhæf með þeim hætti sem stjórnendur ætlast til. Afskriftir eignar hætta þegar eignin hefur verið færð út úr bókhaldi. Þess vegna er ekki hætt að afskrifa eignina þegar hún er ekki nýtt eða þegar hún er tekin úr virkri notkun og er til ráðstöfunar nema eignin sé að fullu afskrifuð. Samkvæmt notkunaraðferð afskrifta geta afskriftirnar þó verið núll þegar ekki er um neina framleiðslu að ræða.
56. Eining nýtir efnahagslegan framtíðarávinning, sem felst í eign, fyrst og fremst með því að nota hana. Aðrir þættir, s.s. tæknileg eða viðskiptaleg úrelding og slit meðan eign er ekki í notkun, leiða þó oft til lækkunar á þeim efnahagslega ávinningi sem hefði getað fengist af eigninni. Af þeim sökum er tekið tillit til allra eftirfarandi þátta við ákvörðun á nýtingartíma eignar:
- væntanlegrar notkunar eignarinnar. Notkun er metin með hliðsjón af væntanlegri afkastagetu eignarinnar eða áþreifanlegri framleiðslu,
 - væntanlegs, áþreifanlegs slits, sem fer eftir rekstrarlegum þáttum, s.s. fjölda vakta sem eignin verður notuð á og viðgerða- og viðhaldsáætlun einingarinnar, og umsjónar og viðhalds eignarinnar þegar hún er ekki í notkun,
 - tæknilegrar og viðskiptalegrar úreldingar, sem leiðir af breytingum eða framförum í framleiðslu eða af breytingum að því er varðar eftirspurn markaðarins eftir þeirri afurð eða þjónustu sem eignin gefur af sér,
 - lagalegra eða sambærilegra takmarkana á notkun eignarinnar, t.d. lok gildistíma tengdra leigusamninga.
57. Nýtingartími eignar er skilgreindur með tilliti til væntanlegs notagildis hennar fyrir eininguna. Eignastýringarstefna einingarinnar kann að fela í sér ráðstöfun eigna eftir tilgreindan tíma eða eftir að hún hefur notað sérstakan hluta þess efnahagslega framtíðarávinnings sem felst í eigninni. Þess vegna getur nýtingartími eignar verið styttri en hagrænn endingartími hennar. Mat á nýtingartíma eignarinnar er spurning um mat byggt á eigin dómgreind og byggist á reynslu einingarinnar af sambærilegum eignum.

IAS-STADALL 16

58. Land og byggingar eru eignir sem unnt er að aðgreina og eru þær færðar hvorar í sínu lagi, jafnvel þegar þær eru keyptar saman. Með nokkrum undantekningum, s.s. grjótnámur og urðunarstaðir, er nýtingartími lands yfirleitt ótakmarkaður og er það því ekki afskrifað. Nýtingartími bygginga er takmarkaður og þess vegna eru þær afskrifanlegar eignir. Hækkun á verðmæti lands, sem bygging stendur á, hefur ekki áhrif á ákvörðun á afskrifanlegri fjárhæð byggingarinnar.
59. Ef í kostnaðarverði lands felst kostnaður við sundurhlutun á svæðinu, brottflutning og enduruppbyggingu er sá hluti kostnaðarverðs landeignarinnar afskrifaður á þeim tíma sem ávinningur er af því að stofna til kostnaðarins. Í sumum tilvikum kann nýtingartími sjálfs landsins að vera takmarkaður en þá er það afskrifað þannig að það endurspeglir þann ávinning sem mun verða af því.

Afskriftaraðferð

60. *Afskriftaraðferðin, sem er notuð, skal endurspeglar mynstrið sem einingin væntir að verði á notkun hennar á efnahagslegum framtíðarávinningsi af eigninni.*
61. *Endurskoða skal afskriftaraðferðina, sem er notuð á eign, a.m.k. í lok hvers fjárhagsárs og ef verulegar breytingar hafa orðið á væntanlegu notkunarmynstri efnahagslegs framtíðarávinnings, sem felst í eigninni, skal breyta aðferðinni þannig að hún endurspeglir breytta mynstrið. Gera skal grein fyrir slíkri breytingu sem breytingu á reikningshaldslegu mati í samræmi við IAS-staðal 8.*
62. Unnt er að nota ýmsar afskriftaraðferðir til að skipta afskrifanlegri fjárhæð eignar kerfisbundið niður á nýtingartíma hennar. Meðal þessara aðferða er línulega aðferðin, stigminnkandi aðferðin og framleiðslueiningaaðferðin. Línulegar afskriftir leiða til fastra afskrifta á nýtingartímanum ef hrakvirði eignarinnar breytist ekki. Stigminnkandi aðferðin leiðir til lækkandi afskrifta á nýtingartímanum. Framleiðslueiningaaðferðin leiðir til afskrifta sem byggjast á væntanlegri notkun eða framleiðslu. Einingin velur þá aðferð sem helst endurspeglar væntanlegt notkunarmynstur efnahagslegs framtíðarávinnings sem felst í eigninni. Sú aðferð er notuð með samræmdum hætti frá einu tímabili til annars nema breyting verði á væntanlegu notkunarmynstri þessa efnahagslega framtíðarávinnings.

Virðisrýrnun

63. Þegar eining ákvarðar hvort virði varanlegs rekstrarfjármunar hefur rýrnað beitir hún IAS-staðli 36, *virðisrýrnun eigna*. Í þeim staðli er útskýrt hvernig eining endurskoðar bókfært verð eigna sinna, hvernig hún ákvarðar endurheimtanlega fjárhæð eignar og hvenær hún færir virðisrýrnunartap eða bakfærir færslu á því.
64. Í IAS-staðli 22, *sameining fyrirtækja*, er útskýrt hvernig færa skal virðisrýrnunartap sem var fært fyrir lok fyrsta árlaga reikningskilatímabilsins eftir sameiningu fyrirtækja, sem felur í sér yfirtöku.

Bætur fyrir virðisrýrnun

65. *Bætur frá þriðja aðila vegna varanlegra rekstrarfjármuna, sem hafa rýrnað í verði, tapast eða verið látnir af hendi, skal telja með í hagnaði eða tapi þegar bæturnar verða innleysanlegar.*
66. Virðisrýrnun eða tap á varanlegum rekstrarfjármunum, tengdar bótakröfur eða greiðslur á bótum frá þriðja aðila og kaup eða bygging eigna síðar, sem koma í stað annarra eigna, eru aðskildir, efnahagslegir atburðir og skal færa þá hvern í sínu lagi á eftirfarandi hátt:
- virðisrýrnun varanlegra rekstrarfjármuna er færð í samræmi við IAS-staðal 36,
 - færsla varanlegra rekstrarfjármuna, sem eru teknir úr notkun eða ráðstafað, úr bókhaldi er ákvörðuð í samræmi við þennan staðal,
 - bætur frá þriðja aðila vegna varanlegra rekstrarfjármuna, sem hafa rýrnað í verði, tapast eða verið látnir af hendi, skal taka með við ákvörðun á hagnaði eða tapi þegar bæturnar verða innleysanlegar
- og
- kostnaðarverð varanlegra rekstrarfjármuna, sem eru lagfærðir, keyptir eða byggðir til endurnýjunar, er ákvarðað í samræmi við þennan staðal.

IAS-STADALL 16

FÆRSLA ÚT ÚR BÓKHALDI

67. *Ekki skal færa út bókfært verð varanlegs rekstrarfjármunar:*
- a) *við ráðstöfun*
- eða*
- b) *þegar ekki er vænst efnahagslegs framtíðarávinnings af notkun hans eða ráðstöfun.*
68. *Ágóðinn eða tapið, sem rekja má til þess að varanlegur rekstrarfjármunur er færður út úr bókhaldi, skal talið með í hagnaði eða tapi þegar liðurinn er færður út (nema gerð sé krafa um annað varðandi sölu og endurleigu í IAS-staðli 17). Ágóði skal ekki flokkast sem reglulegar tekjur.*
69. Ráðstöfun varanlegs rekstrarfjármunar getur verið með ýmsum hætti (t.d. með sölu, með fjármögnunarleigusamningi eða með gjöf). Við ákvörðun á dagsetningu ráðstöfunar varanlegs rekstrarfjármunaliðar beitir eining viðmiðunum í IAS-staðli 18, *reglulegar tekjur*, við færslu tekna af vörusölu. IAS-staðall 17 gildir um ráðstöfun með sölu og endurleigu.
70. Ef eining færir endurkaupaverð hluta varanlegs rekstrarfjármunar meðal bókfærðs verðs hluta liðarins, samkvæmt færslureglunni í 7. lið, færir hún út bókfært verð endurnýjaða hlutans án tillits til þess hvort endurnýjaði hlutinn hafi verið afskrifaður sérstaklega. Ef ekki er gerlegt fyrir einingu að ákvarða bókfært verð endurnýjaða hlutans getur hún notað endurkaupaverðið sem vísbendingu um það hvert kostnaðarverð endurnýjaða hlutans hafi verið þegar hann var keyptur eða byggður.
71. *Ágóði eða tap, sem leiðir af færslu varanlegs rekstrarfjármunar út úr bókhaldi, skal ákvarðast sem mismunurinn á hreinu söluandvirði, ef um það er að ræða, og bókfærðu verði eignarinnar*
72. Endurgjaldskrafan, sem myndast við ráðstöfun varanlegs rekstrarfjármunar, er í upphafi færð á gangvirði. Ef greiðslunni fyrir liðinn er frestað er móttekna greiðslan upphaflega skráð sem jafnvirði staðgreiðsluverðs.
- Mismunurinn á nafnverði greiðslunnar og jafnvirði staðgreiðsluverðs er, í samræmi við IAS-staðal 18, færður sem vaxtatekjur og endurspeglar virka vexti af viðskiptakröfunni.

UPPLÝSINGAR

73. *Í reikningsskilum skal greint frá fyrir hvern flokk varanlegra rekstrarfjármuna:*
- a) *þeim matsgrunnum sem eru notaðir til að ákvarða vergt, bókfært verð,*
 - b) *þeim afskriftaraðferðum, sem eru notaðar,*
 - c) *nýtingartíma eða afskriftahlutföllum, sem eru notuð,*
 - d) *vergu, bókfærðu verði og uppsöfnuðum afskriftum (lögðum við uppsöfnuð virðisrýrnunartöp) við upphaf og lok tímabilsins*
- og*
- e) *afstemmingu á bókfærðu verði við upphaf og lok tímabilsins sem sýnir:*
- i) *viðbætur,*
 - ii) *ráðstafanir,*
 - iii) *yfirtökur við sameiningu fyrirtækja,*
 - iv) *hækkanir eða lækkanir, sem má rekja til endurmats skv. 31., 39. og 40. lið og til virðisrýrnunartaps sem er fært eða bakfært beint á eigið fé í samræmi við IAS-staðal 36,*
 - v) *virðisrýrnunartap sem fært er í rekstrarreikning í samræmi við IAS-staðal 36,*

vi) virðisrýrnunartap sem er bakfært í rekstrarreikningi í samræmi við IAS-staðal 36,

vii) afskriftir,

viii) hreinan gengismun, sem stafar af umreikningi á reikningsskilum úr starfrækslugjaldmiðlinum yfir í annan framsetningargjaldmiðil, þ.m.t. umreikningur á erlendum rekstri yfir í framsetningargjaldmiðil einingarinnar sem reikningsskilin taka til

og

ix) aðrar breytingar.

74. Í reikningsskilunum skal einnig greint frá:

a) hvort um er að ræða takmarkanir á eignarrétti og veðsetningu á varanlegum rekstrarfjármunum og fjárhæð þeirra,

b) fjárhæð útgjalda sem eru færð meðal bókfærðs verðs varanlegs rekstrarfjármunar á meðan hann er í smíðum,

c) fjárhæð sammingsbundinna skuldbindinga vegna kaupa á varanlegum rekstrarfjármunum

og

d) fjárhæð bóta frá þriðja aðila vegna varanlegra rekstrarfjármuna sem hafa rýrnað í verði, tapast eða verið látnir af hendi, sem eru taldir með í hagnaði eða tapi ef ekki er greint sérstaklega frá því í hagnaði eða tapi.

75. Val á afskriftaraðferð og mat á nýtingartíma eignanna eru atriði sem varða mat sem er byggt á eigin dómgreind. Þegar greint er frá þeim aðferðum sem notaðar eru við mat á áætluðum nýtingartíma eða afskriftahlutföllum veitir það notendum reikningsskila því upplýsingar sem gerir þeim fært að fara yfir þær aðferðir sem stjórnendur velja og að gera samanburð við aðrar einingar. Af sams konar ástæðum er nauðsynlegt að veita upplýsingar um:

a) afskriftir, hvort sem þær eru færðar í rekstrarreikningi eða færðar sem hluti kostnaðarverðs annarra eigna á tilteknu tímabili

og

b) uppsafnaðar afskriftir í lok tímabilsins.

76. Samkvæmt IAS-staðli 8 skal eining greina frá eðli og áhrifum breytingar á reikningshaldslegu mati sem hefur áhrif á yfirstandandi tímabili eða vænst er að hafi áhrif á síðari tímabilum. Að því er varðar varanlega rekstrarfjármuni geta slíkar upplýsingar átt rætur að rekja til breytinga á mati vegna:

a) hrakvirðis,

b) áætlaðs kostnaðar við sundurhlutun, brottflutning eða endursmiði varanlegra rekstrarfjármuna,

c) nýtingartíma

og

d) afskriftaraðferða.

77. Ef varanlegir rekstrarfjármunir eru tilgreindir í endurmetnum fjárhæðum skal greina frá eftirfarandi:

a) gildistökuendur matsins,

b) hvort óháður matsmaður kom að matinu,

c) þeim aðferðum og mikilvægum forsendum, sem notaðar eru við mat á gangvirði fjármunanna,

IAS-STADALL 16

- d) *að hve miklu leyti gangvirði fjármunanna var ákvarðað beint með tilvísun í sannreynanlegt verð á virkum markaði eða nýleg markaðsviðskipti ótengdra aðila eða metið með öðrum matsaðferðum,*
- e) *fyrir hvern endurmetinn flokk varanlegra rekstrarfjármuna, bókfært verð sem hefði verið fært ef eignirnar hefðu verið bókfærðar samkvæmt kostnaðarverðslíkaninu*

og

- f) *endurmatsreikningi, sem sýnir breytinguna á tímabilinu, og hvers konar takmarkanir á greiðslu fjárhæðar af endurmatsreikningi til hluthafa.*

78. Eining skal birta upplýsingar um virðisrýrnun á varanlegum rekstrarfjármunum í samræmi við IAS-staðal 36, auk upplýsinga sem gerð er krafa um skv. iv. til vi.-lið e-liðar 73. liðar.

79. Notendum reikningsskila kann einnig að þykja eftirfarandi upplýsingar skipta máli fyrir sig:

- a) bókfært verð varanlegra rekstrarfjármuna, sem eru ekki í notkun tímabundið,
 - b) vergt, bókfært verð allra varanlegra rekstrarfjármuna, sem hafa verið afskrifaðir til fulls og eru enn í notkun,
 - c) bókfært verð varanlegra rekstrarfjármuna, sem hafa verið teknir úr virkri notkun og eru til ráðstöfunar
- og
- d) þegar kostnaðarverðslíkanið er notað, gangvirði varanlegra rekstrarfjármuna þegar það er verulega frábrugðið bókfærðu verði.

Þess vegna eru einingar hvattar til að greina frá þessum fjárhæðum.

BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

80. *Kröfunum í 24.–26. lið varðandi upphaflegt mat á varanlegum rekstrarfjármun, sem er fenginn í eignaskiptum, skal aðeins beitt framvirkt á framtíðarviðskipti.*

GILDISTÖKUDAGUR

81. *Eining skal beita þessum staðli á árleg tímabil sem hefst 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr. Ef eining beitir þessum staðli vegna tímabils sem hefst fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.*

AFTURKÖLLUN ANNARRA YFIRLÝSINGA

82. Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*, (endurskoðaður 1998).

83. Þessi staðall kemur í stað eftirfarandi túlkana:

- a) SIC-túlkunar 6: *kostnaður við breytingar á hugbúnaði sem er þegar fyrir hendi,*
 - b) SIC-túlkunar 14: *varanlegir rekstrarfjármunir — bætur vegna virðisrýrnunar eða eignatjóns*
- og
- c) SIC-túlkunar 23: *varanlegir rekstrarfjármunir — kostnaður vegna meiri háttar eftirlits eða þjónustuskoðana.*

VIÐBÆTUR

Breytingar á öðrum yfirlýsingum

Breytingunum í þessum viðbæti skal beitt að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Efeining beittir þessum staðli vegna fyrra tímabils taka þessar breytingar gildi fyrir það fyrra tímabil.

- A1. Fyrirsögn IFRS-staðals 1, *innleiðing alþjóðlegra reikningsskilastaðla*, og fylgiskjala hans er breytt eins og lýst er hér á eftir:

Í IFRS-staðlinum er 24. lið breytt og verður svohljóðandi:

- 24 Ef dótturfélag beittir stöðlumum í fyrsta sinn síðar en móðurfélag þess skal dótturfélagið meta eignir og skuldir í eigin reikningsskilum annaðhvort á:

...

- b) bókfærðu verði sem gerð er krafa um í því sem eftir er af þessum IFRS-staðli, miðað við þann dag sem dótturfélagið skipti yfir í IFRS-staðla. Þetta bókfærða verð getur verið annað en það sem lýst er í a-lið:

...

- ii) þegar reikningsskilaáferðirnar, sem eru notaðar í reikningsskilum dótturfélagsins, eru frábrugðnar þeim sem eru notaðar í samstæðureikningsskilunum. Dótturfélagið getur t.d. notað kostnaðarverðslíkanið í IAS-staðli 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*, sem reikningsskilaáferð, þegar samstæðan notar endurmatslíkanið.

- A2. Í IAS-staðli 14, *starfsþáttaskýrslur*, er 21. lið breytt og verður svohljóðandi:

21. Mat á starfsþáttaeignum og -skuldum felur í sér leiðréttingar á eldra, bókfærðu verði sérgreindra starfsþáttaeigna og -skulda einingar sem hefur verið yfirtekin við sameiningu fyrirtækja og er fært samkvæmt kaupáferð, jafnvel þótt leiðréttingin sé gerð einungis vegna gerðar samstæðureikningsskila og sé hvorki færð í aðgreindum reikningsskilum móðurfélagsins né í eigin reikningsskilum dótturfélagsins. Með sama hætti skal mat á starfsþáttaeignum sýna endurmat í samræmi við endurmatslíkanið í IAS-staðli 16 ef varanlegir rekstrarfjármunir hafa verið endurmetnir eftir að þeir voru keyptir.

- A3. [Breyting á ekki við um staðlana eina og sér]

- A4. IAS-staðall 36, *virðisrýrnun eigna*, breytist eins og lýst er hér á eftir:

Í staðlinum er 4., 9., 37., 38., 41., 42., 59., 96. og 104. lið er breytt og verða svohljóðandi:

4. Þessi staðall gildir um eignir sem eru bókfærðar á endurmetinni fjárhæð (gangvirði) samkvæmt öðrum stöðlum, s.s. endurmatslíkanið í IAS-staðli 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*. Skilgreiningin á því, hvort virði endurmetinnar eignar kunni að hafa rýrnað, veltur þó á því hvaða grunnur er notaður til að ákvarða gangvirði:

...

9. *Við mat á því hvort vísbendingar séu um að eign kunni að hafa rýrnað að virði skal eining a.m.k. taka tillit til eftirfarandi vísbendinga:*

...

Innri upplýsingar

...

IAS-STADALL 16

- f) *verulegar breytingar, sem hafa neikvæð áhrif á eininguna, hafa átt sér stað á tímabilinu eða þess er vænst að þær muni eiga sér stað í náinni framtíð að því er varðar hversu mikið eða á hvaða hátt eign er notuð eða búist er við að hún verði notuð. Til þessara breytinga teljast tilvik þegar hætt er að nota eign, áætlanir um stöðvun eða endurskipulagningu rekstrar, sem eign tilheyrir, og áætlanir um ráðstöfun eignar fyrir áður áætlaða dagsetningu*

og

...

37. *meta skal framtíðarsjóðstreymi fyrir eignina í núverandi ástandi. Mat á framtíðarsjóðstreymi skal ekki fela í sér mat á inn- og útstreymi handbærs fjár sem búist er við að myndist vegna:*

...

- b) *framtíðarkostnaðar til að auka við eignina, til að endurnýja hluta hennar eða til að viðhalda henni.*

38. Vegna þess að framtíðarsjóðstreymi er metið fyrir eignina í núverandi ástandi endurspeglar nýtingarvirði ekki:

...

- b) *framtíðarkostnað til að auka við eignina, til að endurnýja hluta hennar eða til að viðhalda henni eða tengdan framtíðarávinning af þessum framtíðarkostnaði.*

41. Þar til eining stofnar til kostnaðar til að auka við eignina, til að endurnýja hluta hennar eða til að viðhalda henni felur mat á framtíðarsjóðstreymi ekki í sér áætlað framtíðarinnstreymi handbærs fjár sem vænst er að verði vegna þessa kostnaðar (sjá 6. dæmi í viðbæti A).

42. Mat á framtíðarsjóðstreymi nær til framtíðarkostnaðar sem er nauðsynlegur til daglegs viðhalds á eigninni.

59. *Virðisrýrnunartap skal strax gjaldfært í rekstrarreikningi nema eignin sé bókfærð á endurmetinni fjárhæð samkvæmt öðrum staðli (t.d. í samræmi við endurmatslíkanið í IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir). Virðisrýrnunartap á endurmetinni eign skal meðhöndlað sem endurmatslækkun samkvæmt hinum staðlinum.*

96. *Við mat á því hvort einhverjar vísbendingar séu um að virðisrýrnunartap, sem fært var á eign á fyrri árum, sé e.t.v. ekki lengur til staðar eða hafi minnkað skal eining a.m.k. taka tillit til eftirfarandi vísbendinga:*

...

Innri upplýsingar

- d) *verulegar breytingar, sem hafa haft jákvæð áhrif á eininguna, hafa átt sér stað á tímabilinu eða vænst er að eigi sér stað í náinni framtíð að því marki eða eftir því á hvaða hátt eign er notuð eða vænst er að hún verði notuð. Þessar breytingar taka til kostnaðar, sem stofnað hefur verið til á tímabilinu til að auka við, endurnýja eða viðhalda eign, eða til skuldbindingar um að stöðva eða endurskipuleggja reksturinn, sem eignin tilheyrir*

og

...

IAS-STADALL 16

104. *Bakfærslu virðisrýrnunartaps á eign skal tekjuþæra strax í rekstrarreikningi nema eignin sé bókfærð á endurmetinni fjárhæð samkvæmt öðrum staðli (t.d. í samræmi við endurmatlíkanið í IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir). Bakfærsla alls virðisrýrnunartaps á endurmetinni eign skal meðhöndluð sem endurmatshækkun samkvæmt þeim staðli.*

- A5. Í IAS-staðli 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*, falli neðanmálgrein í a-lið 14. liðar brott.
- A6. IAS-staðli 38, *óefnislegar eignir*, er breytt eins og lýst er hér á eftir:

Inngangur

Ákvæði 7. liðar falli brott.

Staðall

Í 7. lið er eftirfarandi skilgreiningu bætt við:

Virðið sem á sérstaklega við um þann hluta rekstrar einingarinnar er núvirði þess sjóðstreymis sem hún væntir að myndist við áframhaldandi notkun eignar og af ráðstöfun hennar í lok nýtingartíma eða væntir að myndist við uppgjör skuldar.

Í 7. lið er eftirfarandi skilgreiningum breytt:

Afskrifanleg fjárhæð er kostnaðarverð eignar eða önnur fjárhæð, sem kemur í stað kostnaðarverðs, að frádregnu hrakvirði hennar.

Kostnaðarverð er sú fjárhæð handbærs fjár, eða ígildis þess, og gangvirði annars endurgjalds sem innt er af hendi fyrir eign þegar hún er keypt eða framleidd.

Hrakvirði óefnislegrar eignar er áætluð fjárhæð sem eining fengi nú við ráðstöfun á eigninni að frádregnum áætluðum ráðstöfunarkostnaði ef eignin væri þegar orðin jafn gömul og væri í sama ástandi og vænst er í lok nýtingartíma.

Nýtingartími er:

- a) *tímabilið, sem vænta má að eign sé nýtanleg einum eða fleiri notendum, eða*
- b) *fföldi framleiðslueininga eða sambærilegra eininga sem vænta má að einingin afli með eigninni.*

18. lið og undanfarandi fyrirsögn er breytt og verður svohljóðandi:

Færsla og mat

18. Færsla eignar sem óefnislegrar eignar gerir kröfu um að eining sýni fram á að eignin samræmist:

- a) skilgreiningunni á óefnislegri eign (sjá 7.–17. lið)

og

- b) skilyrðum fyrir færslu sem eru sett fram í þessum staðli (sjá 19.–55. lið).

Þetta á við um kostnað sem er stofnað til í upphafi til að kaupa eða mynda óefnislega eign innan einingar og þann kostnað sem stofnað er til síðar til að auka við hann, endurnýja hluta hans eða til viðhalds.

IAS-STADALL 16

Bætt er við 18. lið A:

- 18A. Eðli óefnislegra eigna er á þann veg að í mörgum tilvikum er ekki um neinar viðbætur við eign eða endurnýjun á hluta hennar að ræða. Af þeim sökum er líklegt að flest síðari útgjöld séu til viðhalds á efnahagslegum framtíðarávinningi, sem felst í óefnislegri eign sem er til fyrir, fremur en að þau samræmist skilgreiningu á óefnislegri eign og skilyrðunum um færslu sem sett eru fram í þessum staðli. Auk þess er oft erfitt að rekja síðari útgjöld beint til tiltekinnar, óefnislegrar eignar fremur en starfseminnar í heild. Þess vegna er það sjaldgæft að síðari útgjöld — útgjöld, sem stofnað er til eftir upphaflega færslu keyptrar, óefnislegrar eignar eða eftir að óefnisleg eign, sem myndast innan einingar, er fullbúin — séu færð meðal bókfærðs verðs eignar. Í samræmi við 51. lið eru síðari útgjöld vegna vörumerkja, dagblaðshausa, útgáfutitla, viðskiptamannaskráa og liða, sem eru efnislega sambærilegir (hvort sem þeir eru aðkeyptir eða myndast innan einingar), alltaf færð í rekstrarreikning þegar til þeirra er stofnað til að koma í veg fyrir að þau séu færð sem viðskiptavild sem myndast innan einingar.

24. lið er breytt og verður svohljóðandi:

24. Til kostnaðarverðs óefnislegrar eignar telst:

- a) kaupverð, þ.m.t. innflutningsgjöld og óafturkræfir skattar vegna kaupanna, að fráðregnum viðskiptaafslætti og endurgreiðslum

og

- b) allur beinn, rekjanlegur kostnaður við undirbúning eignarinnar fyrir fyrirhugaða notkun.

Bætt er við 24. lið A–D:

24A. Dæmi um beinan, rekjanlegan kostnað eru:

- a) útgjöld vegna starfsmannakjara (eins og þau eru skilgreind í IAS-staðli 19, *starfskjör*) sem rekja má beint til vinnu við að gera eignina starfhæfa

og

- b) sérfræðiþóknanir.

24B. Dæmi um kostnað sem er ekki hluti kostnaðarverðs óefnislegrar eignar eru:

- a) kostnaður við að kynna nýja vöru eða þjónustu (þ.m.t. kostnaður við auglýsingar og kynningarstarfsemi),

- b) kostnaður við að stjórna rekstri á nýjum stað eða með nýjum hópi viðskiptavina (þ.m.t. kostnaður við þjálfun starfsfólks)

og

- c) stjórnunarkostnaður og annar almennur, óbeinn kostnaður.

24C. Hætt er að færa kostnað meðal bókfærðs verðs óefnislegrar eignar þegar hún er komin í það ástand sem nauðsynlegt er til að hún sé starfhæf með þeim hætti sem stjórnendur áforma. Þess vegna er kostnaður, sem stofnað er til með notkun eða tilfærslu óefnislegrar eignar, ekki talinn með í bókfærðu verði þeirrar eignar. Sem dæmi eru eftirfarandi kostnaðarliðir ekki taldir með í bókfærðu verði óefnislegrar eignar:

- a) kostnaður sem stofnað er til meðan eign, sem er í hæfu ástandi til að starfa með þeim hætti sem stjórnendur áforma, hefur ekki verið tekin í notkun

og

- b) rekstrartap í upphafi eykst, t.d. tap sem verður meðan eftirspurn eftir framleiðslu eignarinnar.

- 24D. Sum starfsemi fer fram í tengslum við þróun óefnislegrar eignar en er ekki nauðsynleg til að koma eigninni í það ástand sem nauðsynlegt er til að hún sé starfhæf með þeim hætti sem stjórnendur áforma. Þessi hliðarstarfsemi getur átt sér stað áður eða á meðan þróunarstarfsemi stendur yfir. Vegna þess að ekki er þörf á þessari hliðarstarfsemi til að koma eigninni í það ástand, sem nauðsynlegt er til að hún sé starfhæf með þeim hætti sem stjórnendur áforma, eru tekjur og kostnaður í tengslum við hliðarstarfsemi færð í rekstrarreikningi og talin með í viðeigandi tekju- eða gjaldaflokkum.

34. lið er breytt og verður svohljóðandi:

34. Ein eða fleiri óefnislegar eignir kunna að vera fengnar í skiptum fyrir ópeningalega eign, eða eignir, eða sambland peningalegra og ópeningalegraigna. Í eftirfarandi umfjöllun er einfaldlega fjallað um skipti á einni ópeningalegri eign fyrir aðra en hún á jafnframt við um öll skipti sem lýst er í næstu málsgrein hér á undan. Kostnaðarverð þess háttar óefnislegrar eignar er metið á gangvirði nema a) skiptin séu ekki viðskiptalegs eðlis eða b) hvorki gangvirði eignarinnar, sem tekið er við, né eignarinnar, sem látin er af hendi, er metið með áreiðanlegum hætti. Eignin, sem keypt er, er metin með þessum hætti jafnvel þótt einingin geti ekki þegar í stað skráð eignina, sem látin er af hendi, út úr bókhaldi. Ef eignin, keypt er, er ekki metin á gangvirði er kostnaðarverð hennar metið á bókfærðu verði eignarinnar, sem látin er af hendi.

Bætt er við 34. lið A og 34. lið B:

- 34A. Eining ákvarðar hvort skipti séu viðskiptalegs eðlis með því að kanna umfang breytinga sem vænst er að verði á framtíðarsjóðstreymi hennar af völdum skiptanna. Skipti eru viðskiptalegs eðlis ef:

- a) samskiptan (áhætta, tímasetning og fjárhæð) sjóðstreymis, sem stafar af eigninni sem tekið er við, er önnur en samskiptan sjóðstreymis eignarinnar sem látin er af hendi

eða

- b) virði sem á sérstaklega við um þann hluta rekstrar einingarinnar, sem skiptin hafa áhrif á, breytist af völdum skiptanna

og

- c) mismunurinn á a- og b-lið er verulegur miðað við gangvirði eignanna sem skipt er á.

Við ákvörðun á því hvort skipti séu viðskiptalegs eðlis skal virðið fyrir eininguna á þeim hluta rekstrar einingarinnar, sem skiptin hafa áhrif á, endurspeglar sjóðstreymi eftir skatta. Niðurstaða þessara greininga getur verið skýr án þess að eining þurfi að gera ítarlega útreikninga.

- 34B. Í b-lið 19. liðar er tilgreint að skilyrðið fyrir færslu óefnislegrar eignar sé að unnt sé að meta kostnaðarverð eignarinnar með áreiðanlegum hætti. Þegar ekki liggja fyrir viðskipti með sambærilega eign á markaði er unnt að meta gangvirði óefnislegrar eignar með áreiðanlegum hætti ef a) breytileiki á bilinu, þar sem er að finna skynsamlegt mat á gangvirði fyrir viðkomandi eign, er ekki verulegur eða b) unnt er að meta með skynsamlegum hætti líkindi mats á því bili og nota til að meta gangvirði. Ef eining getur ákvarðað með áreiðanlegum hætti gangvirði annaðhvort eignarinnar, sem tekið er við, eða eignarinnar, sem látin er af hendi, er gangvirði eignarinnar, sem látin er af hendi, notað til að meta kostnaðarverðið nema gangvirði eignarinnar, sem tekið er við, liggja skýrar fyrir.

35. liður falli brott.

IAS-STADALL 16

54. lið er breytt og verður svohljóðandi:

54. Í kostnaðarverði óefnislegrar eignar, sem myndast innan einingar, felst allur beinn, rekjanlegur kostnaður sem nauðsynlegur er til að mynda, framleiða og undirbúa eignina svo að hún verði starfhæf með þeim hætti sem stjórnendur áforma. Dæmi um beinan, rekjanlegan kostnað eru:

- a) kostnaður vegna efnisnotkunar og þjónustu, sem er nýtt við myndun óefnislegrar eignarinnar,
- b) kostnaður vegna starfsmannakjara (eins og hann er skilgreindur í IAS-staðli 19, *starfskjör*) sem rekja má beint til myndunar óefnislegrar eignarinnar,
- c) gjöld vegna skrásetningar á lagalegum rétti

og

- d) afskriftir af einkaleyfum og leyfum sem eru notuð til að mynda óefnislega eign.

Í IAS-staðli 23, *fjármagnskostnaður*, eru tilgreind skilyrði fyrir færslu vaxta sem þáttar í kostnaðarverði óefnislegrar eignar sem er mynduð innan einingar.

Fyrirsögnin á undan 60.–62. lið falli brott.

60. og 61. liður falli brott.

62. liður falli brott þar sem efni hans var flutt í 18. lið A.

Fyrirsögninni á undan 63. lið er breytt og verður svohljóðandi:

Mat eftir færslu

76. og 77. lið er breytt og verða svohljóðandi:

76. *Ef bókfært verð óefnislegrar eignar er hækkað í kjölfar endurmats skal færa hækkunina beint sem hækkun á eigin fé undir fyrirsögninni endurmatsreikningur. Þessa hækkun endurmats skal þó færa í rekstrarreikning að því marki sem hún snýr við endurmatlækkun sömu eignar sem áður var færð í rekstrarreikning.*

77. *Ef bókfært verð óefnislegrar eignar er lækkað í kjölfar endurmats skal færa lækkunina í rekstrarreikning. Þó skal færa lækkunina beint á eigið fé undir fyrirsögninni endurmatsreikningur, að því marki sem kreditstada er fyrir hendi á endurmatsreikningi vegna þeirrar eignar.*

79. og 80. lið er breytt og verða svohljóðandi:

79. *Afskrifanlegri fjárhæð óefnislegrar eignar skal skipta kerfisbundið niður á nýtingartíma hennar. Fyrir hendi er sú hrekjanlega forsenda að nýtingartími óefnislegrar eignar verði ekki lengri en tuttugu ár frá því að hún er tiltæk til notkunar. Afskriftir skulu hefjast þegar eignin er tiltæk til notkunar. Afskriftir skulu hætta þegar eignin er afskráð.*

80. Afskriftir óefnislegrar eignar eru færðar jafnvel þótt hækkun hafi orðið t.d. á gangvirði eða endurheimtanlegri fjárhæð eignarinnar. Athugaðir eru margir þættir þegar nýtingartími óefnislegrar eignar er ákvarðaður, þ.m.t.:

- a) væntanleg notkun einingarinnar á eigninni og hvort annað stjórnendateymi gæti með skilvirkum hætti séð um rekstur hennar,

IAS-STADALL 16

- b) dæmigerður lífsferill eignarinnar og opinberar upplýsingar um mat á nýtingartíma sambærilegra eigna sem eru notaðar á sambærilegan hátt,
- c) tæknileg, tæknifræðileg, viðskiptaleg eða annars konar úrelding,
- d) stöðugleiki atvinnugreinarinnar, sem eignin er rekin í, og breytingar á eftirspurn markaðarins á framleiðsluvörum eða þjónustu, sem eignin gefur af sér,
- e) aðgerðir, sem vænta má af samkeppnisaðilum eða hugsanlegum samkeppnisaðilum,
- f) útgjaldastig vegna viðhaldskostnaðar, sem þarf til að ná þeim efnahagslega framtíðarávinningi sem vænst er af eigninni, og geta og áform einingarinnar til að ná slíku stigi,
- g) tímabilið, sem eining hefur yfirráð yfir eigninni, og lagalegar eða sambærilegar takmarkanir á notkun eignarinnar, s.s. lokadagsetningar tengdra leigusamninga

og

- h) hvort nýtingartími eignarinnar er háður nýtingartíma annarra eigna einingarinnar.

88.–90. lið er breytt og verða svohljóðandi:

88. *Afskriftaraðferðin, sem er notuð, skal endurspegla mynstrið sem einingin væntir að verði á notkun hennar á efnahagslegum framtíðarávinningi af eigninni. Ef ekki er unnt að ákvarða mynstrið með áreiðanlegum hætti skal nota línulegu aðferðina. Afskrifta fjárhæð fyrir hvert tímabil skal færð í rekstrarreikning nema heimilað sé eða gerð krafa um það í öðrum staðli að hún sé talin með í bókfærðu verði annarrar eignar.*
89. Unnt er að nota fjölda afskrifta aðferða til að skipta afskrifanlegri fjárhæð eignar á kerfisbundinn hátt á nýtingartíma hennar. Meðal þessara aðferða eru línulega aðferðin, stigminnkandi aðferðin og framleiðslueiningaaðferðin. Aðferðin, sem er notuð, er valin með hliðsjón af væntanlegu notkunarmynstri efnahagslegs framtíðarávinnings sem felst í eigninni og er beitt með samræmdum hætti frá einu tímabili til annars nema breyting verði á væntanlegu notkunarmynstri þessa efnahagslega framtíðarávinnings. Sjaldan eða aldrei styðja sannfærandi rök afskrifta aðferð fyrir óefnislegar eignir sem hefur í för með sér lægri fjárhæð uppsafnaðra afskrifta en fást samkvæmt línulegu aðferðinni.
90. Afskriftir óefnislegra eigna eru yfirleitt færðar í rekstrarreikning. Stundum fer þó efnahagslegur framtíðarávinningur sem felst í eign í að framleiða aðrar eignir. Í því tilviki eru afskriftir hluti af kostnaðarverði hinnar eignarinnar og eru innifaldar í bókfærðu verði hennar. Sem dæmi eru afskriftir óefnislegra eigna, sem eru notaðar í framleiðsluferli, eru taldar með í bókfærðu verði birgða (sjá IAS-staðal 2, *birgðir*).

93. lið er breytt og verður svohljóðandi:

93. Mat á hrakvirði eignar byggist á endurheimtanlegri fjárhæð við ráðstöfun með hliðsjón af ríkjandi verði á matsdegi eignarinnar við sölu á sambærilegri eign sem komin er að lokum áætlaðs nýtingartíma og hefur verið starfrækt við sambærilegar aðstæður og þær sem eignin verður notuð við. Hrakvirðið er endurskodað a.m.k. við lok hvers fjárhagsárs. Breyting á hrakvirði eignar er færð sem breyting á reikningshaldslegu mati í samræmi við IAS-staðal 8, *reikningsstillaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*.

Bætt er við 93. lið A:

- 93A. Hrakvirði óefnislegrar eignar getur hækkað upp í fjárhæð sem er jöfn bókfærðu verði eignarinnar eða hærri. Ef það gerist eru afskriftir eignarinnar núll nema hrakvirði hennar lækki niður í fjárhæð sem er lægri en bókfært verð eignarinnar.

IAS-STADALL 16

94. og 95. lið er breytt og verða svohljóðandi:

94. *Endurskoða skal afskriftatímabilið og afskriftaaðferðina a.m.k. við lok hvers fjárhagsárs. Ef væntanlegur nýtingartími eignarinnar er frábrugðinn fyrra mati skal breyta afskriftatímabilinu í samræmi við það. Ef breytingar hafa orðið á væntanlegu notkunarmynstri efnahagslegs framtíðarávinnings, sem felst í eigninni, skal breyta afskriftaaðferðinni þannig að hún endurspegli breytt mynstur. Gera skal grein fyrir slíkum breytingum sem breytingum á reikningshaldslegu mati í samræmi við IAS-staðal 8.*
95. *Komið getur í ljós á líftíma óefnislegrar eignar að mat á nýtingartíma hennar sé ekki rétt. Færsla á virðisrýrnunartapi getur t.d. bent til þess að breyta þurfi afskriftatímabilinu.*

103. og 104. lið er breytt og verða svohljóðandi:

103. **Óefnislega eign skal færa út:**
- a) *við ráðstöfun*
- eða*
- b) *þegar ekki er vænst efnahagslegs framtíðarávinnings af notkun hennar eða ráðstöfun.*
104. *Ágóðinn eða tapið, sem verður þegar óefnisleg eign er færð út úr bókhaldi, skal ákvarðast sem mismunurinn á hreinu söluandvirði, ef um það er að ræða, og bókfærðu verði eignarinnar. Ágóðann eða tapið skal telja með í hagnaði eða tapi þegar eignin er færð út (nema gerð sé krafa um annað vegna sölu og endurleigu í IAS-staðli 17). Ágóði skal ekki flokkast sem reglulegar tekjur.*

Bætt er við 104. lið A-C:

- 104A. *Ráðstöfun óefnislegrar getur verið með ýmsum hætti (t.d. með sölu, fjármögnunarleigusamningi eða með gjöf). Við ákvörðun á dagsetningu ráðstöfunar slíkrar eignar beitir eining skilyrðunum í IAS-staðli 18, reglulegar tekjur, við færslu tekna af vörusölu. IAS-staðall 17 gildir um ráðstöfun með sölu og endurleigu.*
- 104B. *Ef eining færir endurkaupaverð hluta óefnislegrar eignar með í bókfærðu verði eignar, samkvæmt færslureglunni í 19. lið, færir hún út bókfært verð hlutans sem var endurnýjaður. Ef ekki er gerlegt fyrir einingu að ákvarða bókfært verð endurnýjaða hlutans getur hún notað endurkaupaverð sem vísbendingu um það hvert kostnaðarverð endurnýjaða hlutans hafi verið þegar hann var keyptur eða þegar hann myndaðist í einingunni.*
- 104C. *Endurgjaldsfjárhæðin, sem fæst við ráðstöfun óefnislegrar eignar, er í upphafi færð á gangvirði. Ef greiðslunni fyrir óefnislegu eignina er frestað er móttekna greiðslan í upphafi skráð sem jafnvirði staðgreiðsluverðs. Mismunurinn á nafnvirði greiðslunnar og jafnvirði staðgreiðsluverðs er, í samræmi við IAS-staðal 18, færður sem vaxtatekjur og endurspeglar virka vexti af kröfunni.*

105. liður falli brott.

106. lið er breytt og verður svohljóðandi:

106. *Afskriftum er ekki hætt þegar óefnisleg eign er ekki lengur notuð eða hún er til ráðstöfunar nema eignin sé að fullu afskrifuð.*

Í 107. lið falli brott setningin „*Ekki er gerð krafa um samanburðarupplýsingar.*“

e-lið 111. liðar er breytt og verður svohljóðandi:

- e) *fjárhæð sammingsbundinna skuldbindinga vegna kaupa á óefnislegum eignum.*

iii-lið a-liðar 113. liðar er breytt og verður svohljóðandi:

iii) bókfærðu verði, sem hefði verið fært ef endurmetinn flokkur óefnislegra eigna hefði verið færður samkvæmt aðalreglunni í 63. lið

og

b-lið 113. liðar er breytt og verði svohljóðandi og c-lið 113. liðar er bætt við:

b) fjárhæð endurmatsreikningsins, sem tengist óefnislegu eignunum við upphaf og lok tímabilsins sem sýnir breytingarnar á tímabilinu, og allar takmarkanir á greiðslu þess sem er fram yfir til hluthafa

og

c) þeim aðferðum og mikilvægum forsendum sem notaðar eru við áætlun á gangvirði eignarinnar.

Bætt er við 121. lið A:

121A. Kröfunum í 34.–34. lið B varðandi upphaflegt mat á óefnislegri eign, sem er fengin í eignaskiptum, skal aðeins beitt framvirkt á viðskipti í framtíð.

A7. SIC-túlkun 13: *rekstrareiningar sem lúta sameiginlegri stjórn — ópeningaleg framlög frá samrekstraraðilum*, er breytt eins og lýst er hér á eftir:

5. og 6. lið er breytt og verða svohljóðandi:

5. Þegar ákvæðum 48. liðar í IAS-staðli 31 er beitt á ópeningaleg framlög til sameiginlegrar rekstrareiningar í skiptum fyrir eignarhlutdeild í sameiginlegu rekstrareiningunni skal samrekstraraðili færa í rekstrarreikning fyrir það tímabil þann hluta hagnaðar eða taps sem rekja má til eignarhlutdeilda hinna samrekstraraðilanna nema þegar:

a) veruleg áhætta og ávinningur, sem fylgir eignarhaldi þeirra ópeningalegu eigna sem lagðar eru fram, hefur ekki verið yfirfærð á sameiginlegu rekstrareininguna

eða

b) ekki er unnt að mæla með áreiðanlegum hætti hagnaðinn eða tapið af ópeningalegum framlögum

eða

c) framlagsviðskiptin séu ekki viðskiptalegs eðlis eins og því hugtaki er lýst í IAS-staðli 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*,

Ef einhver undantekninganna í a-, b- eða c-lið á við skal hagnaðurinn eða tapið teljast óinnleyst og er því ekki fært í rekstrarreikning nema ákvæði 6. liðar eigi einnig við.

6. Ef samrekstraraðili fær peningalegar eða ópeningalegar eignir auk eignarhlutdeilda í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn, skal samrekstraraðili færa í rekstrarreikning viðeigandi hluta þess hagnaðar eða taps sem verður af viðskiptunum.

Eftir **gildistöku**liðinn er 14. og 15. lið bætt við, svohljóðandi:

14. Breytingum í færslu ópeningalegra framlagsviðskipta, sem tilgreind eru í 5. lið, skal beitt framvirkt á viðskipti í framtíðinni.

IAS-STADALL 16

15. Eining skal beita breytingum á þessari túlkun, sem gerðar eru með IAS-16, *varanlegir rekstrarfjármunir*, á árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Ef eining beitir þeim staðli að því er varðar fyrra tímabil skal hún einnig beita þessum breytingum á það fyrra tímabil.
- A8. Í 21. SIC-túlkun 21, *tekjuskattar — endurheimt endurmetinna, óafskrifanlegra eigna*, er 3.–5. lið breytt og verður svohljóðandi:
3. Viðfangsefnið er hvernig túlka skal hugtakið „endurheimt“ í tengslum við eign sem er ekki afskrifuð (óafskrifanleg eign) og er endurmetin í samræmi við 31. lið í IAS-staðli 16.
 4. Þessi túlkun gildir einnig um fjárfestingareignir sem eru bókfærðar miðað við endurmetnar fjárhæðir skv. 33. lið í IAS-staðli 40 en væru taldar óafskrifanlegar ef IAS-staðli 16 væri beitt.
 5. Frestuð skattskuldbinding eða skattinneign, sem verður til vegna endurmats á óafskrifanlegri eign í samræmi við 31. lið í IAS-staðli 16, skal metin á grundvelli þeirra skattalegu afleiðinga sem myndu fylgja endurheimt bókfærðs verðs þeirrar eignar með sölu, óháð því á hvaða grundvelli mat á bókfærðu verði eignarinnar var unnið. Þess vegna skal beita fyrra skatthlutfallinu við mat á frestaðri skattskuldbindingu eða skattinneign í tengslum við óafskrifanlega eign ef skatthlutfall af skattskyldri fjárhæð, sem myndast við sölu eignar, er samkvæmt skattalögum annað en skatthlutfall af skattskyldri fjárhæð sem verður til við notkun eignarinnar.
- A9. [Breyting á ekki við um staðlana eina og sér]
- A10. Í SIC-túlkun 32, *óefnislegar eignir — kostnaður við vefsetur*, er d-lið 9. liðar breytt og verður svohljóðandi:
- d) rekstrarstigð hefst þegar þróun vefsetursins lýkur. Útgjöld, sem stofnað er til á þessu stigi, eru gjaldfærð þegar stofnað er til þeirra nema þau uppfylli skilyrðin um færslu í 19. lið í IAS-staðli 38.
- A11. Í desember 2002 birti Ráðið birtingardrög um breytingartillögur á IAS-staðli 36, *virðisrýrnun eigna*, og IAS-staðli 38, *óefnislegar eignir*. Breytingartillögur ráðsins á IAS-staðli 36 og IAS-staðli 38 endurspeglar breytingar í tengslum við ákvarðanir þess í verkefninu varðandi sameiningu fyrirtækja. Þar sem að verkefninu er ekki lokið koma tillögur um breytingar ekki fram í breytingunum á IAS-staðli 36 og IAS-staðli 38 sem er að finna í þessum viðbæti.
- A12. Í júlí 2003 birti Ráðið Birtingardrög 4, *rádstöfun fastafjármuna og framsetning á aflagðri starfsemi*, þar sem það lagði til breytingar á IAS-staðli 38 og IAS-staðli 40, *fjárfestingareignir*. Þessar breytingartillögur koma ekki fram í breytingunum á IAS-staðli 38 og IAS-staðli 40 sem er að finna í þessum viðbæti.

IAS-STADALL 17

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 17

Leigusamningar

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	1
Gildissvið	2-3
Skilgreiningar	4-6
Flokkun leigusamninga	7-19
Leigusamningar í reikningsskilum leigutaka	20-35
Fjármögnunarleiga	20-32
Upphafleg færsla	20-24
Síðara mat	25-32
Rekstrarleiga	33-35
Leigusamningar í reikningsskilum leigusala	36-57
Fjármögnunarleiga	36-48
Upphafleg færsla	36-38
Síðara mat	39-48
Rekstrarleiga	49-57
Sölu- og endurleiguviðskipti	58-66
Bráðabirgðaákvæði	67-68
Gildistökudagur	69
Afturköllun IAS-staðals 17 (endurskoðaður 1997)	70

Þessi endurskoðaði staðall kemur í stað IAS-staðals 17 (endurskoðaður 1997), *leigusamningar*, og gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr.

MARKMIÐ

1. Markmiðið með þessum staðli er að mæla fyrir um viðeigandi reikningsskilaaðferðir sem skal beita og upplýsingagjöf í reikningsskilum leigutaka og leigusala vegna leigusamninga.

GILDISSVIÐ

2. *Beita skal þessum staðli við færslu á öllum leigusamningum, öðrum en:*

a) leigusamningum um leit eða notkun á jarðefnum, olíu, jarðgasi og sambærilegum óendurnýjanlegum auðlindum

og

b) leyfissamningum vegna t.d. kvikmynda, myndbanda, leikrita, handrita, einkaleyfa og höfundarréttar.

IAS-STADALL 17

Þennan staðal skal þó ekki nota sem grundvöll fyrir mati á:

- a) eignum í vörslu leigutaka sem færðar eru sem fjárfestingareignir (sjá IAS-staðal 40, fjárfestingareignir),*
 - b) fjárfestingareignum, sem leigusalar leigja út samkvæmt rekstrarleigusamningi (sjá IAS-staðal 40),*
 - c) lífrænum eignum, sem eru í vörslu leigutaka samkvæmt fjármögnunarleigusamningi (sjá IAS-staðal 41, landbúnaður),*

eða
 - d) lífrænum eignum, sem leigusalar leigja út samkvæmt rekstrarleigusamningi (sjá IAS-staðal 41),*
3. Þessi staðall gildir um samninga um yfirfærslu á afnotarétti eigna, jafnvel þótt þörf sé á umtalsverðri þjónustu leigusala í tengslum við rekstur eða viðhald slíkra eigna. Þessi staðall gildir ekki um þjónustusamninga sem fela í sér að einn samningsaðili yfirfærir ekki afnotarétt eigna til annars samningsaðila.

SKILGREININGAR

4. *Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:*

Leigusamningur er samningur þar sem leigusali lætur af hendi til leigutaka afnotarétt af eign í umsaminn tíma í skiptum fyrir greiðslu eða raðgreiðslur.

Fjármögnunarleiga er leigusamningur þar sem svo til öll áhætta og ávinningur sem fylgir eignarhaldi á eign er yfirfærð. Eignarréttur ýmist færir eða færir ekki á milli aðila að lokum.

Rekstrarleiga er leigusamningur sem ekki er fjármögnunarleiga.

Óuppsegjanlegur leigusamningur er leigusamningur sem aðeins er hægt að segja upp:

- a) þegar atburður verður sem hverfandi líkur eru á að verði,*
- b) með heimild leigusala,*
- c) ef leigutaki gerir nýjan leigusamning vegna sömu eða sams konar eignar við sama leigusala*

eða

- d) við greiðslu leigutaka á viðbótarfjárhæð þannig að nokkuð víst sé að framhald verði á leigusamningnum þegar leigusamningurinn er gerður.*

Dagsetningin þegar leigusamningurinn er gerður er sú eftirfarandi dagsetninga sem fyrr er: dagsetning leigusamningsins eða dagsetning skuldbindingar samningsaðila um grundvallarákvæði leigusamningsins. Frá og með þessum degi:

- a) er leigusamningur annaðhvort flokkaður sem rekstrarleigusamningur eða fjármögnunarleigusamningur*

og

- b) eru fjárhæðirnar, sem færa skal í upphafi leigusamningstímans ákvarðaðar, þegar um er að ræða fjármögnunarleigusamning.*

Upphaf leigutímans miðast við dagsetninguna þegar leigutaki á rétt á að nýta hina leigðu eign. Þetta er dagsetning upphaflegrar færslu leigunnar (þ.e. færsla þeirra eigna, skulda, tekna eða gjalda sem verða til vegna leigusamningsins, eftir því sem við á).

Leigutími er óuppsegjanlegt tímabil, sem leigutakinn hefur samið um að leigja eignina á, ásamt öðrum skilmálum um að leigutaki eigi kost á að framlengja leigu, með eða án frekari greiðslna, þegar nokkuð víst er þegar leigusamningurinn er gerður að leigutakinn muni nýta sér þann kost.

Lágmarksleigugreiðslur eru greiðslurnar á leigutímanum sem leigutaka er skylt að greiða eða hann kann að verða krafinn um, að undanskilinni skilyrtri leigu, þjónustukostnaði og sköttum sem leigusali greiðir og fá endurgreitt, ásamt:

a) að því er varðar leigutaka, öllum fjárhæðum sem leigutaki, eða aðili, tengdur honum, ábyrgist

eða

b) að því er varðar leigusala, öllu hrakvirði sem leigusalanum er tryggt af:

i) leigutaka,

ii) aðila, sem tengist leigutakanum

eða

iii) þriðja aðila, ótengdum leigusalanum, sem hefur fjárhagslegt bolmagn til að standa við skuldbindingarnar sem tryggðar eru.

Eigi leigutaki á hinn bóginn kauprétt á eigninni á verði, sem vænta má að sé nægilega mikið undir gangvirði daginn sem kauprétturinn verður nýtanlegur að það sé nokkuð víst þegar leigusamningurinn er gerður að kauprétturinn verði nýttur, eru lágmarksgreiðslurnar, sem greiða skal á leigutímanum til áætlaðs nýtingardags þessa kaupréttar, og greiðslan, sem þarf til að nýta þennan kauprétt, innifaldar í lágmarksleigunni.

Gangvirði er sú fjárhæð sem unnt er að selja eign fyrir eða gera upp skuld með í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.

Hagrænn endingartími er annaðhvort:

a) tímabilið, sem vænta má að eign hafi hagrænt notagildi fyrir einn eða fleiri notendur

eða

b) fjöldi framleiðslueininga eða sambærilegra eininga sem einn eða fleiri notendur geta vænst að fáist af eigninni.

Nýtingartími er áætlaðar eftirstöðvar tímabilsins frá upphafi leigutímans, án þess að hann takmarkist af leigutímanum, sem vænta má að einingin geti nýtt sér efnahagslegan ávinning af eigninni.

Tryggt hrakvirði er:

a) að því er varðar leigutaka, sá hluti hrakvirðis sem leigutaki eða aðili honum tengdur ábyrgist (fjárhæð tryggingarinnar er sú hámarksfjárhæð sem gæti komið til greiðslu í öllum tilvikum)

og

b) að því er varðar leigusala, sá hluti hrakvirðisins sem leigutaki eða þriðji aðili, sem er ótengdur leigusala og hefur fjárhagslegt bolmagn til að standa við skuldbindingar sem tryggðar eru, ábyrgist.

IAS-STADALL 17

Ótryggt hrakvirði er sá hluti hrakvirðis leigðrar eignar sem leigusala er ekki tryggð innlausn á eða er einungis tryggð af aðila, tengdum leigusala.

Beinn upphafskostnaður er viðbótarkostnaður, sem rekja má beint til samninga um og undirbúnings leigu, nema þegar leigusalar, sem framleiða eða selja eignir, stofna til slíks kostnaðar.

Verg fjárfesting í leigusamningnum er samtala:

a) lágmarksleigugreiðslna, sem leigutaki á kröfu í samkvæmt fjármögnunarleigusamningi,

og

b) ótryggs hrakvirðis sem safnast saman hjá leigusala.

Hrein fjárfesting í leigusamningnum er verg fjárfesting í leigusamningnum, afvöxtuð með þeim vöxtum sem eru innreiknaðir í leigusamninginn.

Óinnleystar fjármagnstekjur eru mismunurinn á:

a) vergri fjárfestingu í leigusamningnum

og

b) hreinni fjárfestingu í leigusamningnum.

Vextirnin, sem eru innreiknaðir í leigusamninginn, eru afvöxtunarstuðullinn sem, þegar leigusamningurinn er gerður, leiðir til þess að samtala núvirðis a) lágmarksleigugreiðslna og b) ótryggs hrakvirðis er jöfn samtölu i) gangvirðis hinnar leigðu eignar og ii) beins upphafskostnaðar leigusalans.

Vaxtakjör á nýju lánsfé leigutaka er vaxtaþrósentan, sem leigutakinn þyrfti að greiða af sambærilegum leigusamningi, eða, ef ekki er hægt að ákvarða hana, vaxtaþrósentan, þegar leigusamningurinn er gerður, sem leigutakinn þyrfti að greiða ef hann tæki að láni nægilegt fjármagn til að kaupa eignina á sambærilegu tímabili og með sambærilegu veði.

Skilyrt leiga er sá hluti leigunnar sem ekki er föst fjárhæð, heldur miðast við framtíðarfjárhæð þáttar sem ekki breytist einungis með tímanum (t.d. hundraðshluti framtíðarsölu, fjárhæð notkunar í framtíðinni, verðvísitölur í framtíðinni, markaðsvextir í framtíðinni).

5. Í leigusamningi eða -skuldbindingu getur falist ákvæði um leiðréttingu á leigugreiðslum í samræmi við breytingar á byggingarkostnaði eða kaupverði leigðu eignarinnar eða vegna breytinga á einhverri annarri kostnaðar- eða verðviðmiðun, s.s. almennu verðlagi, eða kostnaði leigusala við fjármögnun leigusamningsins á tímabilinu frá því að leigusamningurinn er gerður þar til leigutímabilið hefst. Ef sú er raunin eru áhrifin af slíkum breytingum í þessum staðli talin hafa orðið þegar leigusamningurinn var gerður.
6. Skilgreiningin á leigusamningi tekur til samninga um leigu á eign sem fela í sér ákvæði sem gefa leigutaka kost á að öðlast eignarrétt á eigninni þegar umsamin skilyrði eru uppfyllt. Slíkir samningar eru stundum nefndir kaupleigusamningar.

FLOKKUN LEIGUSAMNINGA

7. Sú flokkun leigusamninga, sem er notuð í þessum staðli, byggist á því í hve miklum mæli áhætta og ávinningur, sem fylgir eignarhaldi á leigðri eign, hvíla á leigusala eða leigutaka. Meðal áhættuþátta eru líkindi á tapi vegna ónýttar afkastagetu eða tæknilegrar úreldingar og sveiflna í afkomu vegna breytinga á efnahagslegum aðstæðum. Ávinningur getur komið fram sem væntingar um arðsaman rekstur á hagrænum endingartíma eignarinnar og ágóða af hækkan í verði eða innlausn á hrakvirði.

IAS-STADALL 17

8. *Leigusamningur er flokkaður sem fjármögnunarleiga ef með honum er að verulegu leyti yfirfærð öll áhætta og ávinningur sem fylgir eignarhaldi. Leigusamningur er flokkaður sem rekstrarleiga ef með honum er ekki efnislega yfirfærð öll áhætta og ávinningur sem fylgir eignarhaldi.*
9. Vegna þess að viðskipti leigusala og leigutaka byggjast á leigusamningi þeirra í milli er við hæfi að nota samræmdar skilgreiningar. Notkun þessara skilgreininga við mismunandi aðstæður leigusala og leigutaka getur leitt til þess að þeir flokki sama leigusamning á mismunandi hátt. Það getur t.d. átt við ef leigusali hefur hag af hrakvirðistryggingu aðila sem er óviðkomandi leigutaka.
10. Það fer eftir efni viðskiptanna fremur en formi samningsins hvort leigusamningur felur í sér fjármögnunarleigu eða rekstrarleigu. (*) Dæmi um aðstæður, sem einar sér eða saman gætu við eðlilegar aðstæður leitt til þess að leigusamningur væri flokkaður sem fjármögnunarleiga, eru:
- a) *með leigusamningnum er eignarhald á eigninni yfirfært til leigutaka við lok leigutímans,*
 - b) *leigutaki á þess kost að kaupa eignina á verði sem vænta má að sé nægilega mikið undir gangvirði daginn sem kauprétturinn verður nýtanlegur að það sé nokkuð víst þegar leigusamningurinn er gerður að kauprétturinn verði nýttur,*
 - c) *leigutíminn nær yfir meirihluta hagræns endingartíma eignarinnar, jafnvel þótt eignarhaldið sé ekki yfirfært,*
 - d) *núvirði lágmarksleigu er a.m.k. sama fjárhæð og næstum allt gangvirði leigðu eignarinnar þegar leigusamningurinn er gerður*
- og*
- e) *leigðu eignirnar eru svo sérhæfðar að aðeins leigutakinn getur notað þær án mikilla breytinga.*
11. Vísendingar um aðstæður sem einar sér eða saman gætu einnig leitt til þess að leigusamningur væri flokkaður sem fjármögnunarleiga eru:
- a) *ef leigutakinn getur sagt upp leigusamningnum fellur tap leigusalans, sem hlýst af uppsögninni, á leigutakann,*
 - b) *ef úgóði eða tap vegna sveiflna í gangvirði hrakvirðis falla á leigutakann (t.d. sem afsláttur af leigu sem samsvarar að mestu leyti söluverði við lok leigusamningsins)*
- og*
- c) *ef leigutaki getur framlengt leigusamninginn um annað tímabil gegn leigu sem er töluvert lægri en markaðsleiga.*
12. Ekki fæst alltaf niðurstaða með dæmunum og vísbindingunum í 10. og 11. lið. Ef ljóst er af öðrum þáttum að með leigusamningnum er ekki yfirfærð að verulegu leyti öll áhætta og ávinningur, sem fylgir eignarhaldi, er leigusamningurinn flokkaður sem rekstrarleiga. Þetta getur t.d. átt við ef eignarhald á eigninni yfirfærð við lok leigutímans gegn breytilegri greiðslu, sem er jöfn gangvirði hennar á þeim tíma, eða um er að ræða skilyrta leigu og leigutakinn hafi af þeim sökum ekki í reynd alla slíka áhættu og ávinning.

(*) Sjá einnig SIC-túlkun 27: *mat á efnisinnihaldi viðskipta þegar um er að ræða leigusamninga í lagalegum skilningi.*

IAS-STADALL 17

13. Flokkun leigusamnings fer fram þegar leigusamningurinn er gerður. Geri leigutaki og leigusali einhvern tíma samkomulag um að breyta ákvæðum leigusamningsins, með öðru móti en endurnýjun, sem hefði leitt til annarrar flokkunar á samningnum samkvæmt skilyrðunum í 7. til -12. lið hefðu breyttu skilmálarnir verið í gildi þegar samningurinn var gerður, telst endurskoðaði samningurinn vera nýr samningur út samningstímabilið á samningstímabilinu. Á hinn bóginn gefa breytingar á mati (t.d. breytingar á mati á hagrænum endingartíma eða hrakvirði leigðu eignarinnar) eða breytingar á aðstæðum (t.d. vanskil leigutaka) þó ekki tilefni til nýrrar flokkunar á leigusamningi að því er snertir reikningshaldið.
14. Leigusamningar um land og um byggingar eru flokkaðir sem rekstrar- eða fjármögnunarleiga á sama hátt og leigusamningar um aðrar eignir. Einkenni lands eru þó þau að yfirleitt er hagrænn endingartími þess ótiltekinn og leigutakinn fær efnislega ekki í reynd alla áhættu og ávinning sem fylgir eignarhaldi ef ekki er gert ráð fyrir því að hann öðlist eignarrétt á eigninni í lok leigutímans, og er þá leiga lands rekstrarleiga. Greiðsla, sem er greidd þegar leigusamningur er gerður eða yfirtekinn og hann er færður sem rekstrarleigusamningur, jafngildir fyrirframgreiddri leigu sem er afskrifuð á leigutímanum í samræmi við ávinninginn sem fæst af eigninni.
15. Við flokkun leigusamnings um land og byggingar skulu land og byggingar teljast aðskildir þættir. Ef gert er ráð fyrir að leigutaki öðlist eignarhald á báðum þáttunum við lok leigutímans eru báðir þættirnir flokkaðir sem fjármögnunarleiga hvort sem þeir greinast sem einn samningur eða tveir, nema ljóst sé af öðrum atriðum að leigusamningurinn yfirfæri ekki efnislega alla áhættu og ávinning sem fylgir eignarhaldi á einum eða báðum þáttunum. Þegar land hefur ótiltekinn, hagrænan endingartíma er landþátturinn venjulega flokkaður sem rekstrarleiga nema gert sé ráð fyrir að leigutaki öðlist eignarhald við lok leigutímans í samræmi við 14. lið. Byggingaþátturinn er flokkaður sem fjármögnunar- eða rekstrarleiga í samræmi við 7.-13. lið.
16. Þegar nauðsynlegt reynist að flokka og færa leigu á landi og byggingum er lágmarksleigu (þ.m.t. fyrirframgreiddar eingreiðslur) skipt milli lands- og byggingaþátta í hlutfalli við tilsvareandi gangvirði hlutdeildar leigusamnings um landþátt og um byggingaþátt leigunnar þegar leigusamningurinn var gerður. Ef ekki er hægt að skipta leigu með áreiðanlegum hætti milli þessara tveggja þátta er öll leigan flokkuð sem fjármögnunarleiga nema ljóst sé að báðir þættirnir séu rekstrarleiga en þá er öll leigan flokkuð sem rekstrarleiga.
17. Ef fjárhæðin fyrir leigu á landi og byggingum, sem upphaflega væri færð fyrir landþáttinn í samræmi við 20. lið, er óveruleg má við flokkun leigusamninga fara með landið og byggingarnar sem eina heild og flokka þau sem fjármögnunar- eða rekstrarleigu í samræmi við 7.-13. lið. Í því tilviki telst hagrænn endingartími bygginganna vera hagrænn endingartími hinnar leigðu eignar í heild.
18. Ekki er krafist sérstaks mats fyrir land- og byggingaþættina þegar hlutdeild leigutaka í landi og byggingum er flokkuð sem fjárfestingareign í samræmi við IAS-staðal 40 og gangvirðislíkanið notað. Aðeins er krafist ítarlegra útreikninga á þessu mati ef flokkun annars eða beggja þáttanna er að öðru leyti óviss.
19. Leigutaki getur, í samræmi við IAS-staðal 40, flokkað hlutdeild í fasteign, sem hann hefur á rekstrarleigu, sem fjárfestingareign. Í því tilviki er hlutdeildin í fasteigninni færð eins og hún væri fjármögnunarleiga og gangvirðislíkanið auk þess notað á eignina sem er færð. Leigutakinn skal eftirleiðis færa leigusamninginn sem fjármögnunarleigu jafnvel þótt síðari atburður breyti eðli hlutdeildar leigutakans í fasteigninni þannig að hún sé ekki lengur flokkuð sem fjárfestingareign. Þetta á t.d. við þegar ef leigutakinn:
 - a) nýtir fasteignina, sem þá verður fasteign sem eigandi nýtir við kostnaðarverði sem er áætlað jafnt gangvirði hennar daginn sem breyting á notkun á sér stað,eða
 - b) gerir framleigusamning sem yfirfærir efnislega alla áhættu og allan ávinning sem fylgir eignarhaldi á hlutdeildinni til ótengds þriðja aðila. Slíka framleiga færir leigutaki sem fjárfestingarleigu til þriðja aðila þó að þriðji aðilinn geti fært hana sem rekstrarleigu.

LEIGUSAMNINGAR Í REIKNINGSSKILUM LEIGUTAKA

Fjármögnunarleigusamningar

Upphafleg færsla

20. ***Í upphafi leigutímans skulu leigutakar færa fjármögnunarleigusamninga sem eignir og skuldir í efnahagsreikningi sínum með fjárhæðum sem eru jafnvirði gangvirkis leigðu eignarinnar eða, ef þær eru lægri, með lágmarksleigugreiðslum á núvirði, sem hver um sig er ákvörðuð þegar leigusamningurinn er gerður. Afvöxtunarsúðullinn, sem skal nota þegar reiknað er núvirði lágmarksleigugreiðslna, eru innreiknaðir vextir í leigusamninginn ef unnt er að ákvarða þá en ef svo er ekki skal nota vexti leigutaka af nýju lánsfé. Öllum beinum upphafskostnaði leigutaka er bætt við fjárhæðina sem er færð sem eign.***
 21. Viðskipti og aðrir atburðir eru færðir og settir fram í samræmi við efni þeirra og efnahagslegan veruleika en ekki eingöngu í samræmi við lagalegt form þeirra. Þó að lagalegt form leigusamnings geti verið með þeim hætti að leigutaki öðlist ekki eignarrétt yfir leigðu eigninni er efnið og efnahagslegur raunveruleiki með þeim hætti, þegar um er að ræða fjármögnunarleigu, að leigutakinn fær efnahagslega ávinninginn af notkun leigðu eignarinnar megnjóð af hagrænum endingartíma hennar gegn því að skuldbinda sig til að greiða fyrir þennan rétt fjárhæð sem svarar, þegar leigusamningurinn er gerður, u.þ.b. til gangvirkis eignarinnar og tengds fjármagnskostnaðar.
 22. Ef slík leiguvíðskipti koma ekki fram í efnahagsreikningi leigutaka eru fjármagn og skuldbindingastig einingar vanmetin og skekkja þar með fjárhagskennitölur. Þess vegna er viðeigandi að fjármögnunarleiga sé færð í efnahagsreikning leigutaka bæði sem eign og sem skuldbinding um að greiða framtíðarleigu. Við upphaf leigutímans eru eignin og skuldbindingin um framtíðarleigugreiðslur færðar í efnahagsreikning með sömu fjárhæðum nema þegar um er að ræða beinan upphafskostnað leigutaka sem er bætt við fjárhæðina sem er færð sem eign.
 23. Ekki er viðeigandi að skuldir vegna leigðra eigna séu settar fram í reikningsskilum sem frádráttur frá leigðu eignunum. Ef greinarmunur er gerður á skammtíma- og langtímaskuldum í framsetningu skulda í efnahagsreikningi þá er sams konar greinarmunur gerður á skuldum vegna leigusamninga.
 24. Oft er stofnað til beins upphafskostnaðar í tengslum við tilteknar leiguadgerðir, t.d. þegar verið er að semja um og tryggja leigusamninga. Kostnaði, sem rekja má beint til aðgerða leigutaka vegna fjármögnunarleigu, er bætt við fjárhæðina sem er eignfærð.
- Síðara mat
25. ***Lágmarksleigu skal skipt milli fjármagnskostnaðar og lækkunar á eftirstöðvum skuldarinnar. Fjármagnskostnaði skal skipta á öll tímabilin á leigutímanum á þann hátt að ávöxtunarkrafan á eftirstöðvar skuldarinnar verði jafnhá. Skilyrta leigu skal gjaldfæra á þeim tímabilum sem stofnað er til hennar.***
 26. Í framkvæmd má leigutaki nota einhvers konar nálgun til að einfalda útreikning við skiptingu fjármagnskostnaðar á tímabil á leigutímanum.
 27. ***Fjármögnunarleiga leiðir á hverju reikningsskilatímabili til afskrifta af afskrifanlegum eignum sem og fjármagnskostnaðar. Afskriftaaðferðin fyrir afskrifanlegar, leigðar eignir skal vera í samræmi við aðferðina sem er beitt á afskrifanlegar eignir í eigu einingarinnar og afskriftirnar, sem eru færðar, skal reikna í samræmi við IAS-staðal 16, varanlegir rekstrarffjármunir, og IAS-staðal 38, óefnislegar eignir. Ef ekki er nokkuð víst að leigutaki eignist eignina við lok leigutímans skal afskrifa eignina til fulls á þeim tíma sem styttri er, leigutími eða nýtingartími.***
 28. Afskrifanlegri fjárhæð leigðrar eignar er skipt með kerfisbundnum hætti á sérhvert reikningsskilatímabili á væntanlegu nýtingartímabili í samræmi við afskriftaaðferðina sem leigutaki notar á afskrifanlegar eignir sem hann á. Ef það er nokkuð víst að leigutaki eignist eignina við lok leigutímans er væntanlegt nýtingartímabili hið sama og nýtingartími eignarinnar, annars skal afskrifa eignina á þeim tíma sem styttri er, leigutími eða nýtingartími.

IAS-STADALL 17

29. Heildarfjárhæð afskrifta af eigninni og fjármagnskostnaður á tímabilinu er sjaldan sama fjárhæð og leigugreiðslurnar sem greiða skal fyrir tímabilið og þess vegna er ekki viðeigandi að gjaldfæra einfaldlega leigugreiðslurnar. Þar af leiðandi er ólíklegt að fjárhæð eignarinnar og fjárhæð tengdrar skuldar séu jafnháar eftir upphaf leigutímans.
30. Þegar meta skal hvort virði leigðrar eignar hafi rýrnað beitir eining IAS-staðli 36, *virðisrýrnun eigna*.
31. *Leigutaki skal, auk þess að fara að kröfum í IAS-staðli 32, fjármálagerningar: upplýsingar og framsetning, greina frá eftirfarandi um fjármögnunarleigu:*
- a) *hreinu, bókfærðu verði, miðað við dagsetningu efnahagsreiknings, fyrir hvern eignaflokk,*
 - b) *afstemmingu milli heildarlágmarksleigu, miðað við dagsetningu efnahagsreiknings, og núvirðis hennar. Auk þess skal eining greina frá heildarlágmarksleigu í framtíðinni, miðað við dagsetningu efnahagsreiknings, og núvirði hennar fyrir sérhvert eftirfarandi tímabil:*
 - i) *innan eins árs,*
 - ii) *eftir eitt ár en innan fimm ára,*
 - iii) *eftir fimm ár,*
 - c) *skilyrtri leigu, sem er gjaldfærð á tímabilinu,*
 - d) *væntri heildarlágmarksframleigu í framtíðinni samkvæmt óuppsegjanlegum framleigusamningum miðað við dagsetningu efnahagsreiknings,*
 - e) *almennri lýsingu á helstu leigusamningum leigutaka þ.m.t., en ekki takmarkað við, eftirfarandi:*
 - i) *grundvöllurinn, sem ákvörðun um skilyrta leigu er byggð á,*
 - ii) *ákvæði um endurnýjun, keyptan valrétt og verðhækkanir, ef þau eru fyrir hendi, og skilmálar þeirra*

og
 - iii) *takmarkanir sem ákvarðast af leigusamningum sem tengjast t.d. arði, viðbótarskuldum og frekari leigusamningum.*
32. Auk þess gilda kröfur um upplýsingar í samræmi við IAS-staðal 16, IAS-staðal 36, IAS-staðal 38, IAS-staðal 40 og IAS-staðal 41 um leigutaka eigna í fjármögnunarleigu.

Rekstrarleiga

33. *Leigu samkvæmt rekstrarleigu skal gjaldfæra með línulegri aðferð á leigutímanum nema önnur kerfisbundin aðferð endurspegli betur tímamynstur ávinnings notanda (*).*
34. Leiga (að undanskildum þjónustukostnaði eins og váttryggingum og viðhaldi) vegna rekstrarleigu er gjaldfærð með línulegri aðferð nema önnur kerfisbundin aðferð endurspegli betur tímamynstur ávinnings notanda, jafnvel þótt leigan sé ekki á þeim grundvelli.

(*) Sjá einnig SIC-túlkun 15: *rekstrarleiga – hvatar*.

35. *Leigutaki skal, auk þess að fara að kröfum í IAS-staðli 32, greina frá eftirfarandi um rekstrarleigu:*
- a) *heilðarlágmarksleigu í framtíðinni samkvæmt óuppsegjanlegri rekstrarleigu á hverju eftirfarandi tímabila:*
 - i) *innan eins árs,*
 - ii) *eftir eitt ár en innan fimm ára,*
 - iii) *eftir fimm ár,*
 - b) *væntri heilðarlágmarksframleigu í framtíðinni samkvæmt óuppsegjanlegum framleigusamningum á dagsetningu efnahagsreiknings,*
 - c) *leigu og framleigu sem eru færðar á tímabilinu með sérstökum fjárhæðum fyrir lágmarksleigu, skilyrta leigu og framleigu,*
 - d) *almennri lýsingu á helstu leigusamningum leigutaka þ.m.t., en ekki takmarkað við, eftirfarandi:*
 - i) *grundvöllurinn, sem ákvörðun um skilyrta leigu er byggð á,*
 - ii) *ákvæði um endurnýjun, keyptan valrétt og verðhækkningar, ef þau eru fyrir hendi, og skilmálar þeirra*
og
 - iii) *takmörkunum sem ákvarðast af leigusamningum sem tengjast t.d. arði, viðbótarskuldum og frekari leigusamningum.*

LEIGUSAMNINGAR Í REIKNINGSSKILUM LEIGUSALA

Fjármögnunarleiga

Upphafleg færsla

36. *Leigusalar skulu færa eignir, sem þeir hafa í útleigu samkvæmt fjármögnunarleigu, í efnahagsreikning sinn og tilgreina þær sem kröfur með fjárhæð sem er jafnvirði hreinnar fjárfestingar í leigusamningnum.*
37. Samkvæmt fjármögnunarleigu afsalar leigusali sér að verulegu leyti allri áhættu og ávinningi sem kanna að fylgja lagalegu eignarhaldi og þess vegna fer leigusali með leigukröfuna eins og endurgreiðslu á höfuðstól og fjármagnstekjur sem hann fær sem endurgreiðslu og ávinning fyrir fjárfestingu sína og þjónustu.
38. Leigusalar stofna oft til beins upphafskostnaðar og taka með fjárhæðir s.s. umboðslaun, lögfræðipóknarir og innri kostnað, sem er viðbótarkostnaður og í beinum tengslum við samninga um og undirbúning leigu. Þeir útiloka almennan, óbeinan kostnað eins og þann sem sölu- og markaðsteymi stofnar til. Að því er varðar aðrar fjármögnunarleigur en þær sem eru á vegum leigusala, sem framleiða eða selja eignir, er viðbótarupphafskostnaður innifalinn í upphaflegu mati á viðskiptakröfum vegna fjármögnunarleigu og lækkar fjárhæð tekna sem færð er á leigutímanum. Vextir, sem eru innreiknaðir í leigusamninginn, eru skilgreindir þannig að upphaflegur, beinn kostnaður er sjálfkrafa innifalinn í viðskiptakröfum fjármögnunarleigunnar og engin þörf á að bæta honum við sérstaklega. Kostnaður sem leigusalar, sem framleiða eða selja eignir, stofna til við samninga um leigu og undirbúning hennar er undanskilinn í skilgreiningunni á upphaflegum, beinum kostnaði. Af þeim sökum eru hann ekki talinn til hreinnar fjárfestingar í leigunni og er gjaldfærður þegar söluhagnaðurinn er færður, sem er venjulega í byrjun leigutímans þegar um fjármögnunarleigu er að ræða.

IAS-STADALL 17

Síðara mat

39. *Færsla fjármagnstekna skal byggjast á mynstri sem endurspeglar á öllum tímabilum jafnháa ávöxtunarkröfu á hverju tímabili fyrir sig af hreinni fjárfestingu leigusala í fjármögnunarleigu.*
40. Leigusali skal stefna að því að skipta fjármagnstekjum á leigutímann á kerfisbundinn og skynsamlegan hátt. Þessi tekjuskipting byggist á mynstri sem endurspeglar jafnháa ávöxtunarkröfu á hverju tímabili fyrir sig af hreinni fjárfestingu leigusala í fjármögnunarleigusamningi. Leigugreiðslum í tengslum við tímabilið, að undanskildum þjónustukostnaði, er jafnað á móti vergrí fjárfestingu í leigunni til að lækka bæði höfuðstólinn og óinnleystu fjármagnstekjurnar.
41. Áætlað, ótryggt hrakvirði, sem er notað til að reikna verga fjárfestingu leigusala í leigusamningi, er endurskoðað reglulega. Ef lækkun hefur orðið á áætluðu, ótrygðu hrakvirði er tekjuskiptingin á leigutímanum endurskoðuð og öll lækkun á fjárhæðum, sem hafa safnast upp, færð án tafar.
42. *Leigusalar, sem framleiða eða selja eignir, skulu færa söluhagnað eða -tap á tímabilinu í samræmi við þá aðferð sem einingin beitir við beina sölu. Ef tilgreindir eru óeðlilega lágir vextir skal söluhagnaðurinn takmarkast við það sem gildi ef krafist væri markaðsvaxta. Kostnaður, sem leigusalar, sem framleiða eða selja eignir, stofna til við samninga um leigu og undirbúning hennar, skal gjaldfærður þegar söluhagnaðurinn er færður.*
43. Framleiðendur eða söluaðilar gefa viðskiptavinum sínum kost á að kaupa eða leigja eign. Fjármögnunarleiga eignar hjá leigusala, sem er framleiðandi eða söluaðili hennar, myndar tvenns konar tekjur:
- a) ígildi hagnaðar eða taps af beinni sölu eignarinnar sem er í leigu, á venjulegu söluverði sem endurspeglar allan viðeigandi magn- eða viðskiptaafslátt
- og
- b) fjármagnstekjurnar á leigutímanum.
44. Sölu tekjur, sem leigusali sem er framleiðandi eða söluaðili eignar í fjármögnunarleigu færir í upphafi fjármögnunarleigutímans, er gangvirði eignarinnar eða, ef það er lægra, núvirði lágmarksleigu sem rennur til leigusala reiknað á markaðsvöxtum. Sölu kostnaður, sem er færður í upphafi leigutímans, er kostnaðarverð leigðu eignarinnar, eða bókfært verð, ef það er annað, að frádragnum núvirði ótryggðs hrakvirðis. Mismunurinn á sölu tekjum og sölu kostnaði er söluhagnaður sem er færður í samræmi við þá aðferð sem einingin beitir við færslu á beinni sölu.
45. Leigusali, sem er framleiðandi eða söluaðili eignar, tilgreinir stundum óeðlilega lága vexti til að laða að viðskiptavinum. Notkun slíks vaxtastigs gæti leitt til þess að óeðlilega stór hluti heildartekna af viðskiptunum væri færður við sölu. Ef tilgreindir eru óeðlilega lágir vextir skal söluhagnaðurinn takmarkast við það sem gildi ef krafist væri sömu vaxta og á almennum markaði.
46. Kostnaður, sem leigusali, sem er framleiðandi eða söluaðili eigna, stofnar til í tengslum við samninga um og undirbúning fjármögnunarleigu, er gjaldfærður við upphaf leigutímans vegna þess að hann tengist aðallega myndun söluhagnaðar hjá framleiðanda eða söluaðila.
47. *Leigusali skal, auk þess að uppfylla kröfur í IAS-staðli 32, greina frá eftirfarandi um fjármögnunarleigu:*
- a) *afstemmingu milli vergra leigugreiðslna, miðað við dagsetningu efnahagsreiknings, og núvirðis útistandandi lágmarksleigu miðað við dagsetningu efnahagsreiknings. Auk þess skal einingin greina frá vergrí fjárfestingu í leigusamningnum og núvirði lágmarksleigukrafna miðað við dagsetningu efnahagsreiknings á sérhverju eftirfarandi tímabila:*
- i) *innan eins árs,*
- ii) *eftir eitt ár en innan fimm ára,*
- iii) *eftir fimm ár.*

- b) óinnleystum fjármagnstekjum,*
- c) ótryggðu hrakvirði, sem safnast upp sem ávinningur leigusala,*
- d) uppsafnaðri niðurfærslu vegna óinnheimtanlegra lágmarksleigukrafna,*
- e) skilyrtri leigu, sem er tekjufærð á tímabilinu,*
- f) almennri lýsingu á helstu leigusamningum leigusalans.*

48. Oft er gagnlegt að veita einnig, sem vísbendingu um vöxt, upplýsingar um verga fjárfestingu að frádregnum óinnleystum tekjum í nýrri starfsemi sem bættist við á tímabilinu eftir að viðeigandi fjárhæðir vegna uppsagðra samninga hafa verið dregnar frá.

Rekstrarleiga

49. *Leigusalar skulu flokka eignir, sem heyra undir rekstrarleigu í efnahagsreikningi, eftir eðli eignarinnar.*
50. *Leigutekjur af rekstrarleigu skal tekjufæra á leigutímanum samkvæmt línulegri aðferð nema önnur kerfisbundin aðferð endurspegli betur tímamynstrið sem ávinningur af notkun leigðu eignarinnar minnkar á (*).*
51. *Kostnaður, þ.m.t. afskriftir, sem stofnað er til við öflun leiguteknanna, er gjaldfærður. Leigutekjur (að undanskildum innborgunum fyrir veitta þjónustu, s.s. váttryggingar og viðhald) eru færðar á leigutímanum samkvæmt línulegri aðferð, jafnvel þótt innborganir fylgi ekki þeirri aðferð, nema önnur kerfisbundin aðferð endurspegli betur tímamynstrið sem ávinningur af notkun leigðu eignarinnar minnkar á.*
52. *Beinum upphafskostnaði, sem leigusalar stofna til við samninga um og undirbúning rekstrarleigu, skal bæta við bókfært verð leigðu eignarinnar og gjaldfæra á leigutímanum á sama grundvelli og leigutekjurnar.*
53. *Afskriftaaðferðin fyrir afskrifanlegar, leigðar eignir skal vera í samræmi við venjulega afskriftaaðferð leigusala fyrir sambærilegar eignir og skulu afskriftirnar reiknaðar í samræmi við IAS-staðal 16 og IAS-staðal 38.*
54. Þegar meta skal hvort virði leigðrar eignar hafi rýrnað beitir eining IAS-staðli 36.
55. Leigusali, sem er framleiðandi eða söluaðili eigna, færir ekki neinn söluhagnað þegar hann gerir rekstrarleigusamning vegna þess að það er ekki ígildi sölu.
56. *Leigusali skal, auk þess að fara að kröfum í IAS-staðli 32, greina frá eftirfarandi um rekstrarleigu:*
- a) heildarlágmarksleigu í framtíðinni samkvæmt óuppsegjanlegri rekstrarleigu á hverju eftirfarandi tímabila:*
 - i) innan eins árs,*
 - ii) eftir eitt ár en innan fimm ára,*
 - iii) eftir fimm ár,*
 - b) skilyrtri leigu, sem er tekjufærð á tímabilinu,*
 - c) almennri lýsingu á helstu leigusamningum leigusalans.*

(*) Sjá einnig SIC-túlkun 15: rekstrarleiga – hvatar.

IAS-STADALL 17

57. Auk þess gilda kröfur um upplýsingar í IAS-staðli 16, IAS-staðli 36, IAS-staðli 38, IAS-staðli 40 og IAS-staðli 41 um leigusala eigna í rekstrarleigu.

SÖLU- OG ENDURLEIGUVIÐSKIPTI

58. Sölu- og endurleiguvíðskipti fela í sér sölu eignar og síðan endurleigu sömu eignar. Leigan og söluverðið eru yfirleitt háð hvort öðru vegna þess að samið er um þau í einu lagi. Reikningshaldsleg meðferð sölu- og endurleiguvíðskipta fer eftir því um hvers konar leigu er að ræða.
59. *Ef sölu- og endurleiguvíðskipti hafa í för með sér fjármögnunarleigu skal ekki færa þegar í stað þann hagnað, sem verður af sölnunni umfram bókfært verð, sem tekjur seljanda-leigutaka. Þess í stað skal fresta honum og afskrifa hann á leigutímanum.*
60. Ef endurleigan er fjármögnunarleiga eru víðskiptin aðferð sem leigusalinn notar til að veita fjármagni til leigutakans með eignina að veði. Af þeirri ástæðu er ekki við hæfi að líta á söluverð umfram bókfært verð sem tekjur. Slíku umframvirði er frestað og það afskrifað á leigutímanum.
61. *Ef sölu- og endurleiguvíðskipti leiða til rekstrarleigu og ljóst er að víðskiptin fara fram á gangvirði skal færa allan hagnað eða allt tap án tafar. Ef söluverðið er undir gangvirði skal færa allan hagnað eða allt tap án tafar nema tapið sé bætt með skuldbindingu um framtíðarleigugreiðslur sem eru undir markaðsverði en þá skal fresta tapinu og afskrifa það í hlutfalli við leigugreiðslurnar á tímabilinu sem vænst er að eignin verði notuð á. Ef söluverðið er yfir gangvirði skal fresta fjárhæðinni sem er umfram gangvirði og afskrifa hana á tímabilinu sem vænst er að eignin verði notuð á.*
62. Ef endurleigan er rekstrarleiga og leigan og söluverðið eru byggð á gangvirði, hefur í raun farið fram venjuleg sala og allur hagnaður eða allt tap er fært án tafar.
63. *Vegna rekstrarleigu skal færa tap, sem jafngildir fjárhæð mismunar á bókfærðu verði og gangvirði, án tafar ef gangvirðið, þegar sölu- og endurleiguvíðskiptin fara fram, er lægra en bókfært verð eignarinnar.*
64. Slík leiðrétting er ekki nauðsynleg vegna fjármögnunarleigu nema orðið hafi virðisrýmun, en þá er bókfært verð lækkað í endurheimtanlega fjárhæð í samræmi við IAS-staðal 36.
65. Kröfur um upplýsingar frá leigutökum og leigusölum taka jafnt til sölu- og endurleiguvíðskipta. Lýsingin, sem gerð er krafa um, á mikilvægum leigusamningum felur í sér upplýsingar um einstök eða óvenjuleg ákvæði í samningnum eða í skilmálum um sölu- og endurleiguvíðskiptin.
66. Sölu- og endurleiguvíðskipti geta fallið undir skilyrði um sérstaka upplýsingagjöf í IAS-staðli 1, *framsetning reikningsskila*.

BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

67. *Með fyrirvara um 68. lið er hvatt til afturvirkar beitingar á þessum staðli en ekki er gerð krafa um hana. Ef staðlinum er ekki beitt afturvirkt er leigusalinn talinn hafa ákvarðað stöðu allrar fyrirliggjandi fjármögnunarleigu á réttan hátt og skal eftirleidis færa í samræmi við ákvæði þessa staðals.*
68. *Eining, sem hefur áður beitt IAS-staðli 17 (endurskodaður 1997) skal beita breytingunum, sem gerðar með þessum staðli, afturvirkt á alla leigusamninga eða, ef IAS-staðli 17 (endurskodaður 1997) var ekki beitt afturvirkt, á alla leigusamninga sem gerðir hafa verið frá því að þeim staðli var fyrst beitt.*

IAS-STADALL 17

GILDISTÖKUDAGUR

69. *Eining skal beita þessum staðli á árleg tímabil sem hefst 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir. Ef eining beitir þessum staðli vegna tímabils sem hefst fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.*

AFTURKÖLLUN IAS-STADALS 17 (ENDURSKOÐAÐUR 1997)

70. Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 17, *leigusamningar* (endurskoðaður 1997).
-

IAS-STADALL 17

VIÐBÆTUR

Breytingar á öðrum yfirlýsingum

Breytingunum í þessum viðbæti skal beitt að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Ef eining beittir þessum staðli vegna fyrra tímabils taka þessar breytingar gildi fyrir það fyrra tímabil.

A1. [Breyting á ekki við um staðlana eina og sér]

A2. [Breyting á ekki við um staðlana eina og sér]

IAS-STADALL 21

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 21

Áhrif gengisbreytinga erlendra gjaldmiðla

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	1-2
Gildissvið	3-7
Skilgreiningar	8-16
Ítarlegar skilgreiningar	9-16
Starfrækslugjaldmiðill	9-14
Hrein fjárfesting í erlendum rekstri	15
Peningalegir liðir	16
Samantekt á aðferðinni sem krafist er í þessum staðli	17-19
Viðskipti í erlendum gjaldmiðli sett fram í starfrækslugjaldmiðli	20-37
Upphafleg færsla	20-22
Framsetning í síðari efnahagsreikningum	23-26
Færsla gengismunar	27-34
Breyting á starfrækslugjaldmiðli	35-37
Notkun annars framsetningargjaldmiðils en starfrækslugjaldmiðils	38-49
Umreikningur yfir í framsetningargjaldmiðil	38-43
Umreikningur á erlendum rekstri	44-47
Ráðstöfun á erlendum rekstri	48-49
Skattaleg áhrif alls gengismunar	50
Upplýsingar	51-57
Gildistöku dagur og bráðabirgðaákvæði	58-60
Afturköllun annarra yfirlýsinga	61-62

Þessi endurskoðaði staðall kemur í stað IAS-staðals 21 (endurskoðaður 1993), *Áhrif gengisbreytinga í erlendum gjaldmiðlum*, og gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir.

MARKMIÐ

1. Eining getur stundað erlenda starfsemi á tvo vegu. Hún getur átt viðskipti í erlendum gjaldmiðli eða hún getur stundað rekstur erlendis. Auk þess getur eining sett fram reikningsskil sín í erlendum gjaldmiðli. Markmiðið með þessum staðli er að mæla fyrir um það hvernig skuli telja viðskipti í erlendum gjaldmiðli og rekstur erlendis með í reikningsskilum einingar og hvernig skuli umreikna reikningsskil yfir í framsetningargjaldmiðil.

IAS-STADALL 21

2. Meginatriðin eru hvaða gengi skuli nota og hvernig skuli setja fram áhrif gengisbreytinga í reikningsskilunum.

GILDISSVIÐ

3. *Staðlinum skal beita (*):*

a) *við reikningsskil á viðskiptum og stöðu í erlendum gjaldmiðlum að undanskildum þeim afleiðuviðskiptum og -stöðum sem falla undir IAS-staðal 39, fjármálagerningar: færsla og mat,*

b) *við umreikning rekstrarafkomu og fjárhagsstöðu rekstrar erlendis sem talinn er með í reikningsskilum einingarinnar í samstæðureikningsskilum, hlutfallslegum samstæðureikningsskilum eða með hlutdeildaraðferð,*

og

c) *við umreikning á rekstrarárangri einingar og fjárhagsstöðu yfir í framsetningargjaldmiðil.*

4. IAS-staðall 39 gildir um margs konar afleiður í erlendum gjaldmiðlum og falla þær því utan gildissviðs þessa staðals. Á hinn bóginn falla þær afleiður í erlendum gjaldmiðlum sem falla ekki innan gildissviðs IAS 39 (t.d. nokkrar afleiður í erlendum gjaldmiðli sem eru innbyggðar í aðra samninga) innan gildissviðs þessa staðals. Auk þess gildir þessi staðall þegar eining umreiknar fjárhæðir í tengslum við afleiður úr starfrækslugjaldmiðli yfir í framsetningargjaldmiðil.
5. Þessi staðall gildir ekki um áhættuvarnarreikningsskil liða í erlendum gjaldmiðlum, þ.m.t. áhættuvörn hreinnar fjárfestingar í erlendum rekstri. IAS-staðall 39 gildir um áhættuvarnarreikningsskil.
6. Þessi staðall gildir um framsetningu reikningsskila einingar í erlendum gjaldmiðli og í honum eru settar fram kröfur um slík reikningsskil sem skulu sögð fylgja alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IFRS). Í þessum staðli eru tilgreindar þær upplýsingar sem skal veita um umreikning fjárhagsupplýsinga, sem ekki standast þær kröfur, yfir í erlendan gjaldmiðil.
7. Þessi staðall gildir ekki um framsetningu í sjóðstreymisyfirliti á sjóðstreymi sem verður til vegna viðskipta í erlendum gjaldmiðli eða umreiknings á sjóðstreymi erlendis rekstrar (sjá IAS-staðal 7, *yfirlit um sjóðstreymi*).

SKILGREININGAR

8. *Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:*

Lokagengi er stundargengið við dagsetningu efnahagsreiknings.

Gengismunur er munurinn sem hlýst af því að umreikna tiltekinn einingafjölda eins gjaldmiðils yfir í annan gjaldmiðil á mismunandi gengi.

Gengi er skiptihlutfall tveggja gjaldmiðla.

Gangvirði er sú fjárhæð sem unnt er að selja eign fyrir eða gera upp skuld með í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.

Erlendur gjaldmiðill er gjaldmiðill, annar en starfrækslugjaldmiðill einingarinnar.

Erlendur rekstur er eining sem er dótturfélag, hlutdeildarfélag, samrekstur eða útibú einingarinnar sem reikningsskilin taka til og er starfsemi hennar staðsett eða starfrækt í öðru landi eða öðrum gjaldmiðli en starfsemi einingarinnar sem reikningsskilin taka til.

(*) Sjá einnig SIC-túlkun 7: *upptaka evrunnar*.

Starfrækslugjaldmiðill er gjaldmiðill aðalefnahagssumhverfisins sem einingin er starfrækt í.

Samstæða er móðurfélag og öll dótturfélög þess.

Peningalegir liðir eru gjaldmiðilseiningar í eigu einingar og eignir og skuldir sem fást greiddar eða skulu greiddar í föstum eða útreiknanlegum fjölda gjaldmiðilseininga.

Hrein fjárfesting í rekstri erlendis er fjárhæð hlutdeildar einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, í hreinum eignum þess rekstrar.

Framsetningargjaldmiðill er sá gjaldmiðill sem reikningsskilin eru sett fram í.

Stundargengið er gengi sem miðast við tafarlausa afhendingu.

Ítarlegar skilgreiningar

Starfrækslugjaldmiðill

9. Aðalefnahagssumhverfið, sem eining er starfrækt í, er yfirleitt þar sem hún aðallega myndar og notar handbært fé. Eining kannar eftirfarandi þætti við ákvörðun á starfrækslugjaldmiðli:

a) gjaldmiðillinn:

i) sem hefur mest áhrif á söluverð vara og þjónustu (þetta er oft gjaldmiðillinn sem söluverð vara og þjónustu er tilgreint og greitt í)

og

ii) í því landi sem einkum ákvarðar söluverð vara hennar og þjónustu fyrir tilstilli samkeppnisafla og –reglna,

b) gjaldmiðillinn sem hefur mest áhrif á kostnað við vinnu, efni og annað við afhendingu vara og þjónustu (þetta er gjarnan gjaldmiðillinn sem slíkur kostnaður er tilgreindur og greiddur í).

10. Eftirfarandi þættir kunna einnig að veita vísbendingar um starfrækslugjaldmiðil einingar:

a) gjaldmiðillinn sem fjármagn úr fjármögnunarhreyfingum (þ.e. útgáfa skuldabréfa og eiginfjárgerninga) er myndað í,

b) gjaldmiðillinn sem tekjur af rekstrarhreyfingum eru yfirleitt í.

11. Eftirfarandi viðbótarþættir eru kannaðir við ákvörðun á starfrækslugjaldmiðli rekstrar erlendis og því hvort starfrækslugjaldmiðill hans er sá sami og einingarinnar sem reikningsskilin eiga við (einingin sem reikningsskilin eiga við er í þessu sambandi einingin sem hefur á sínum vegum erlenda reksturinn sem dótturfélag, útibú, hlutdeildarfélag eða samrekstraraðila):

a) hvort starfsemi rekstrarins erlendis er eins og framlenging á einingunni sem reikningsskilin taka til fremur en að hún sé að verulegu leyti sjálfstæð. Dæmi um hið fyrrnefnda er þegar rekstur erlendis selur aðeins vörur, sem fluttar eru inn frá einingunni sem reikningsskilin taka til, og sendir ágóðann til hennar. Dæmi um hið síðarnefnda er þegar reksturinn safnar handbæru fé og öðrum peningalegum liðum, stofnar til gjalda, myndar tekjur og útvegar lán, allt að miklu leyti í gjaldmiðli þess lands sem reksturinn er í.

b) hvort viðskipti við eininguna, sem reikningsskilin taka til, eru stór eða lítill hluti af starfsemi erlenda rekstrarins,

c) hvort sjóðstreymi frá starfsemi rekstrarins erlendis hefur bein áhrif á sjóðstreymi einingarinnar sem reikningsskilin taka til og stendur henni auðveldlega til ráðstöfunar sem tekjur,

d) hvort sjóðstreymi frá starfsemi rekstrarins erlendis er nægilegt til að standa undir þeim skuldbindingum sem fyrir eru og þeim sem alla jafna vænst án þess að einingin, sem reikningsskilin taka til, þurfi að útvega fjármagn.

IAS-STADALL 21

12. Þegar framangreindar vísbindingar blandast saman og ekki er ljóst hver starfrækslugjaldmiðillinn er beita stjórnendur því dómgreind sinni til að ákvarða hvaða starfrækslugjaldmiðill sem gefur hvað raunsannasta mynd af efnahagslegum áhrifum þeirra viðskipta, atburða og aðstæðna sem liggja til grundvallar. Hluti þessarar aðferðar er að stjórnendur veita aðalvísbindingunum í 9. lið forgang áður en þeir taka til skoðunar vísbindingarnar í 10. og 11. lið en þær eru til þess ætlaðar að veita viðbótarvísbindingar við ákvörðun starfrækslugjaldmiðils einingarinnar.
13. Starfrækslugjaldmiðill einingar endurspeglar þau viðskipti, atburði og aðstæður sem liggja til grundvallar og skipta máli fyrir eininguna. Af þeim sökum er starfrækslugjaldmiðlinum ekki breytt, þegar hann hefur einu sinni verið ákvarðaður, nema breyting verði á þeim viðskiptum, atburðum og aðstæðum sem liggja til grundvallar.
14. Ef starfrækslugjaldmiðillinn er gjaldmiðill í hagkerfi þar sem óðaverðbólga ríkir eru reikningsskil einingarinnar endurgerð í samræmi við IAS-staðal 29, *reikningsskil í hagkerfum þar sem óðaverðbólga ríkir*. Eining getur ekki komist hjá endurgerð í samræmi við IAS-staðal 29 með því t.d. að taka upp sem starfrækslugjaldmiðil annan gjaldmiðil en starfrækslugjaldmiðil sem er ákvarðaður í samræmi við þennan staðal (t.d. starfrækslugjaldmiðil móðurfélags hennar).

Hrein fjárfesting í erlendum rekstri

15. Eining getur verið með peningalegan lið sem er krafa á eða skuld við erlendan rekstur. Liður, sem ekki er ætlunin að gera upp og ólíklegt er að verði gerður upp í fyrirsjáanlegri framtíð, er í reynd hluti af hreinni fjárfestingu einingarinnar í erlenda rekstrinum og er færður í samræmi við 32. og 33. lið. Þess háttar peningalegir liðir geta falið í sér langtímakröfur eða -lán. Þeir fela ekki í sér viðskiptakröfur eða viðskiptaskuldir.

Peningalegir liðir

16. Grundvallarþáttur peningalegs liðar er réttur til að fá afhentan (eða skuldbinding um að afhenda) fastan eða ákvarðanlegan fjölda gjaldmiðilseininga. Sem dæmi má nefna: eftirlaun og önnur starfskjör sem greiða skal í handbæru fé, reiknaðar skuldbindingar sem gera skal upp með handbæru fé og arðgreiðslur í handbæru fé sem eru færðar sem skuldbinding. Eins er samningur um að fá afhentan (eða að afhenda) breytilegan fjölda eigin eiginfjárgerninga einingarinnar eða breytilegt andvirði eigna þar sem gangvirðið, sem á að fást afhent (eða á að afhenda), er jafnt föstum eða ákvarðanlegum fjölda gjaldmiðilseininga, peningalegur liður. Á hinn bóginn er grundvallarþáttur ópeningalegs liðar sá að réttur til að fá afhentan (eða skuldbinding um að afhenda) fastan eða ákvarðanlegan fjölda gjaldmiðilseininga er ekki fyrir hendi. Sem dæmi má nefna: fyrirframgreiddar fjárhæðir fyrir vörur og þjónustu (t.d. fyrirframgreidd leiga), viðskiptavild, óefnislegar eignir, birgðir, varanlegir rekstrarfjármunir og reiknaðar skuldbindingar sem á að gera upp með afhendingu ópeningalegrar eignar.

SAMANTEKT Á AÐFERÐINI SEM KRAFIST ER Í ÞESSUM STAÐLI

17. Við gerð reikningsskila skal sérhver eining — hvort sem hún er sjálfstæð eining, eining með erlendan rekstur (s.s. móðurfélag) eða rekstur erlendis (s.s. dótturfélag eða útibú) — ákvarða starfrækslugjaldmiðil sinn í samræmi við 9.-14. lið. Einingin umreiknar liði í erlendum gjaldmiðli inn í starfrækslugjaldmiðil og gerir grein fyrir áhrifunum af slíkum umreikningi í samræmi við 20.-37. og 50. lið.
18. Reikningsskil margra eininga ná yfir fjölda stakra eininga (í samstæðu eru t.d. móðurfélag og eitt eða fleiri dótturfélög). Ýmsar gerðir eininga, hvort sem þær eru innan samstæðu eða ekki, geta verið með fjárfestingar í hlutdeildarfélögum eða samrekstri. Þær geta einnig átt dótturfélög. Nauðsynlegt er að umreikna rekstrarárangur og fjárhagsstöðu hverrar stakrar einingar, sem telst til einingarinnar sem reikningsskilin taka til, yfir í þann gjaldmiðil sem einingin, sem reikningsskilin taka til, setur reikningsskilin fram í. Samkvæmt þessum staðli er einingu heimilt að nota hvaða gjaldmiðil (eða gjaldmiðla) sem er sem framsetningargjaldmiðil. Umreikna skal rekstrarárangur og fjárhagsstöðu hverrar stakrar einingar innan einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, sem notar annan starfrækslugjaldmiðil en framsetningargjaldmiðilinn, í samræmi við 38.-50. lið.
19. Samkvæmt þessum staðli er eining heimilt að sjálfstæð eining geri reikningsskil, eða eining sem gerir aðgreind reikningsskil í samræmi við IAS-staðal 27, *samtæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil*, setji fram reikningsskil sín í hvaða gjaldmiðli (eða gjaldmiðlum) sem er. Ef framsetningargjaldmiðill einingar er annar en starfrækslugjaldmiðill hennar eru rekstrarárangur og fjárhagsstaða einnig umreiknuð yfir í framsetningargjaldmiðilinn í samræmi við 38.-50. lið.

VIÐSKIPTI Í ERLENDUM GJALDMIÐLI SETT FRAM Í STARFRÆKSLUGJALDMIÐLI

Upphafleg færsla

20. Viðskipti í erlendum gjaldmiðli eru viðskipti sem eru tilgreind eða skulu gerð upp í erlendum gjaldmiðli, þ.m.t. viðskipti þegar eining:
- a) kaupir eða selur vöru eða þjónustu á verði sem tilgreint er í erlendum gjaldmiðli,
 - b) fær að láni eða lánar fjármagn þar sem endurgreiðslan er tilgreind í erlendum gjaldmiðli
eða
 - c) kaupir eða selur á annan hátt eignir eða stofnar til eða gerir upp skuldir sem eru tilgreindar í erlendum gjaldmiðli.
21. ***Viðskipti í erlendum gjaldmiðli skal í upphafi skrá í starfrækslugjaldmiðlinum með því að umreikna fjárhæðina í erlenda gjaldmiðlinum út frá stundargengi starfrækslugjaldmiðilsins gagnvart erlenda gjaldmiðlinum á degi viðskiptanna.***
22. Dagsetning viðskiptanna er sú dagsetning þegar viðskiptin uppfylla skilyrði fyrir færslu í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla (IFRS). Af hagkvæmnisástæðum er oft notað gengi sem er nálægt raunverulegu gengi á degi viðskiptanna, t.d. er hægt að nota meðalgengi viku eða mánaðar fyrir öll viðskipti í hverjum erlendum gjaldmiðli fyrir sig sem eiga sér stað á tímabilinu. Ef gengi sveiflast verulega er þó ekki rétt að nota meðalgengi fyrir tímabil.

Framsetning í síðari efnahagsreikningum

23. ***Við hverja dagsetningu efnahagsreiknings:***
- a) ***skal umreikna peningalega liði í erlendum gjaldmiðli á lokagengi,***
 - b) ***skal umreikna ópeningalega liði, sem metnir eru á upphaflegu kostnaðarverði í erlendum gjaldmiðli, á genginu sem gildi á degi viðskiptanna***

og
 - c) ***skal umreikna ópeningalega liði, sem metnir eru á gangvirði í erlendum gjaldmiðli, á genginu sem gildi daginn sem gangverðið var ákvarðað.***
24. Bókfært verð liðar er ákvarðað í tengslum við aðra viðeigandi staðla. Varanlega rekstrarfjármuni má t.d. meta á gangvirði eða upphaflegu kostnaðarverði í samræmi við IAS-staðal 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*. Ef fjárhæðin er ákvörðuð í erlendum gjaldmiðli er hún umreiknuð yfir í starfrækslugjaldmiðil í samræmi við þennan staðal hvort sem bókfært verð er ákvarðað miðað við upphaflegt kostnaðarverð eða gangvirði.
25. Bókfært verð nokkurra liða er ákvarðað með því að bera saman tvær eða fleiri fjárhæðir. Bókfært verð birgða er t.d. kostnaðarverð eða hreint söluvirði, hvort heldur er lægra, í samræmi við IAS-staðal 2, *birgðir*. Á sama hátt er bókfært verð eignar, sem vísbending er um að hafi rýrnað í verði, bókfært verð hennar fyrir hugsanlegt virðisrýrnunartap eða endurheimtanleg fjárhæð hennar, hvort heldur er lægra, í samræmi við IAS-staðal 36, *virðisrýmun eigna*. Þegar slík eign er ópeningaleg og er metin í erlendum gjaldmiðli er bókfærða verðið ákvarðað með því að bera saman:
- a) kostnaðarverð eða bókfært verð, eins og við á, umreiknað á gengi dagsins þegar sú fjárhæð var ákvörðuð (þ.e. genginu á degi viðskipta vegna liðar sem er metinn á upphaflegu kostnaðarverði)
- og***
- b) hreint söluvirði eða endurheimtanleg fjárhæð, eins og við á, umreiknað á gengi dagsins þegar það virði var ákvarðað (t.d. lokagengi miðað dagsetningu efnahagsreiknings).

IAS-STADALL 21

Áhrifin af þessum samanburði kunna að vera að virðisrýmunartap sé fært í starfrækslugjaldmiðli en væri ekki fært í erlenda gjaldmiðlinum eða öfugt.

26. Þegar nokkrir möguleikar eru á gengi er notað það gengi sem framtíðarsjóðstreymi, sem kemur fram í viðskiptunum eða stöðunni, gæti hafa verið gert upp í ef sjóðstreymið hefði átt sér stað þann dag sem matið fór fram. Ef ekki er unnt að skipta tveimur gjaldmiðlum innbyrðis tímabundið er notað fyrsta gengið eftir að skipti urðu möguleg.

Færsla gengismunar

27. Eins og kemur fram í 3. lið gildir IAS-staðall 39 um áhættuvarnarreikningsskil fyrir liði í erlendum gjaldmiðli. Með beitingu áhættuvarnarreikningsskila er gerð krafa um að eining færi nokkrar gerðir gengismunar með öðrum hætti en með þeirri meðferð sem gerð er krafa um í þessum staðli. Í IAS-staðli 39 er t.d. gerð krafa um að gengismunur á peningalegum liðum sem flokkast undir áhættuvarnargerninga í sjóðstreymisvörn sé upphaflega færður á eigin fé að því marki sem vörnin skilar árangri.

28. *Gengismun sem stafar af uppgjöri peningalegra liða eða umreikningi á peningalegum liðum einingar á öðru gengi en því sem þeir voru umreiknaðir á í upphaflegri færslu á tímabilinu eða í fyrri reikningsskilum, skal færa í rekstrarreikning á tímabilinu þegar hann verður til, nema að því leyti sem fram kemur í 32. lið.*

29. Þegar peningalegir liðir orsakast af viðskiptum í erlendum gjaldmiðli og breyting verður á gengi frá viðskiptadegi til uppgjörsdags myndast gengismunur. Þegar viðskipti eru gerð upp á reikningsskilatímabilinu þegar þau áttu sér stað er allur gengismunur færður á það tímabil. Þegar viðskipti eru hins vegar gerð upp á síðara reikningsskilatímabili er gengismunurinn, sem færður er á hverju tímabili fram að greiðsludegi, ákvarðaður af þeim gengisbreytingum sem orðið hafa á hverju tímabili.

30. *Þegar ágóði eða tap á ópeningalegum lið er fært beint á eigið fé skal færa gengisþáttinn í ágóðanum eða tapinu beint á eigið fé. Þegar ágóði eða tap á ópeningalegum lið er á hinn bóginn tekju- eða gjaldfært skal færa gengisþáttinn í þess háttar ágóða eða tapi í rekstrarreikning.*

31. Í öðrum stöðlum er gerð krafa um að tiltekinn ágóði og tiltekið tap skuli færast beint á eigið fé. Í IAS-staðli 16 er t.d. gerð krafa um að tiltekinn ágóði og tiltekið tap, sem leiðir af endurmati á varanlegum rekstrarfjármunum, sé fært beint á eigið fé. Þegar slík eign er metin í erlendum gjaldmiðli er gerð krafa um það í c-lið 23. liðar í þessum staðli að endurmetin fjárhæð skuli umreiknuð á gengi dagsins þegar virðið er ákvarðað, sem leiðir til gengismunar sem er einnig færður á eigið fé.

32. *Gengismunur sem stafar af peningalegum lið sem er hluti af hreinni fjárfestingu einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, í erlendum rekstri (sjá 15. lið) skal færður í rekstrarreikning í aðgreindum reikningsskilum einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, eða eigin reikningsskilum erlenda rekstrarins, eins og við á. Í reikningsskilum sem ná yfir erlenda reksturinn og eininguna, sem reikningsskilin taka til (t.d. samstæðureikningsskilum þegar erlendi reksturinn er dótturfélag), skal upphaflega færa þess háttar gengismun á aðgreindan þátt meðal eigin fjár og við ráðstöfun hreinnar fjárfestingar í samræmi við 48. lið skal færa gengismuninn í rekstrarreikning.*

33. Þegar peningalegur liður er hluti af hreinni fjárfestingu einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, í erlendum rekstri og er tilgreindur í starfrækslugjaldmiðli einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, myndast gengismunur í eigin reikningsskilum erlenda rekstrarins í samræmi við 28. lið. Eins myndast gengismunur í samræmi við 28. lið í aðgreindum reikningsskilum einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, ef slíkur liður er tilgreindur í starfrækslugjaldmiðli erlenda rekstrarins. Þess háttar gengismunur er endurflokkaður í aðgreindan þátt meðal eigin fjár í reikningsskilunum sem ná yfir erlenda reksturinn og eininguna, sem reikningsskilin taka til, (þ.e. reikningsskilum þar sem gerð er grein fyrir erlenda rekstrinum í samstæðureikningsskilum, með hlutfallslegri aðferð við samstæðureikningsskil eða með hlutdeildaraðferðinni). Á hinn bóginn má tilgreina peningalegan lið, sem er hluti af hreinni fjárfestingu einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, í erlendum rekstri, í öðrum gjaldmiðli en starfrækslugjaldmiðli annaðhvort einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, eða erlenda rekstrarins. Gengismunur, sem myndast við umreikning peningalegra liða yfir í starfrækslugjaldmiðil einingarinnar sem reikningsskilin taka til og erlenda rekstrarins, er ekki endurflokkaður í þann aðgreinda þátt meðal eigin fjár í reikningsskilunum sem felur í sér erlenda reksturinn og eininguna sem reikningsskilin taka til (þ.e. hann er eftir sem áður færður í rekstrarreikning).

34. Þegar reikningshald og skrár einingar eru í öðrum gjaldmiðli en starfrækslugjaldmiðli hennar eru allar fjárhæðir umreiknaðar yfir í starfrækslugjaldmiðilinn þegar einingin gerir reikningsskilin í samræmi við 20.-26. lið. Með þessu verða sömu fjárhæðir í starfrækslugjaldmiðlinum og hefði orðið ef liðirnir hefðu upphaflega verið skráðir í starfrækslugjaldmiðlinum. Peningalegir liðir eru t.d. umreiknaðir yfir í starfrækslugjaldmiðilinn á lokagengi og ópeningalegir liðir, sem eru metnir samkvæmt kostnaðarverðsreglunni, eru umreiknaðir á gengi dagsins þegar viðskiptin, sem leiddu til færslu þeirra, áttu sér stað.

Breyting á starfrækslugjaldmiðli

35. ***Þegar breyting verður á starfrækslugjaldmiðli einingar skal hún beita þeim umreikningsaðferðum, sem eiga við nýja starfrækslugjaldmiðilinn, framvirkt frá þeim degi sem breytingin verður.***
36. Eins og fram kemur í 13. lið endurspeglar starfrækslugjaldmiðill einingar þau viðskipti, atburði og aðstæður sem liggja til grundvallar og skipta máli fyrir eininguna. Af þeim sökum er ekki unnt að breyta starfrækslugjaldmiðlinum, þegar hann hefur einu sinni verið ákvarðaður, nema breyting verði á þeim viðskiptum, atburðum og aðstæðum sem liggja til grundvallar. Breyting á gjaldmiðli, sem hefur aðallega áhrif á söliverð vara og þjónustu, kann t.d. að leiða til breytingar á starfrækslugjaldmiðli einingar.
37. Áhrifin af breytingu á starfrækslugjaldmiðli eru færð framvirkt. Eining umreiknar, með öðrum orðum, alla liði yfir í nýja starfrækslugjaldmiðilinn á gengi dagsins sem breytingin er gerð. Farið er með þessar umreiknaðu fjárhæðir fyrir ópeningalega liði sem upphaflegt kostnaðarverð. Gengismunur, sem stafar af umreikningnum á erlendum rekstri sem áður var flokkaður í eigin fé í samræmi við 32. lið og c-lið 39. liðar, er ekki færður í rekstrarreikning fyrir en við ráðstöfun rekstrarins.

NOTKUN ANNARS FRAMSETNINGARGJALDMÍÐILS EN STARFRÆKSLUGJALDMÍÐILS

Umreikningur yfir í framsetningargjaldmiðil

38. Eining getur sett fram reikningsskil sín í hvaða erlendum gjaldmiðli (eða gjaldmiðlum) sem er. Ef framsetningargjaldmiðill einingar er annar en starfrækslugjaldmiðill hennar umreiknar hún rekstrarárangur sinn og fjárhagsstöðu yfir í framsetningargjaldmiðilinn. Þegar í samstöðu eru t.d. stakar einingar með mismunandi starfrækslugjaldmiðla er rekstrarniðurstaða og fjárhagsstaða hverrar einingar tilgreind í sameiginlegum gjaldmiðli svo að unnt sé að setja fram samstæðureikningsskil.
39. ***Rekstrarniðurstöðu og fjárhagsstöðu einingar, sem notar starfrækslugjaldmiðil sem er ekki gjaldmiðill hagkerfis þar sem óáætlun er á, skal umreikna yfir í annan framsetningargjaldmiðil með eftirfarandi aðferð:***
- a) ***eignir og skuldir í sérhverjum efnahagsreikningi, sem er settur fram (þ.e. ásamt samanburðartölum), skal umreikna á lokagengi miðað við dagsetningu þess efnahagsreiknings,***
- b) ***tekjur og gjöld í sérhverjum rekstrarreikningi (þ.e. ásamt samanburðartölum) skal umreikna á gengi á viðskiptadögum***
- og
- c) ***allan gengismunur, sem af því leiðir, skal færa sem aðgreindan þátt meðal eigin fjár.***
40. Af hagkvæmnisástæðum er oft notað gengi sem er nálgun á genginu á viðskiptadegi, t.d. er oft notað meðalgengi tímabilsins við umreikning tekju- og gjaldaliða. Ef gengi sveiflast verulega er þó ekki rétt að nota meðalgengi fyrir tímabil.
41. Gengismunurinn sem um getur í c-lið 39. liðar stafar af:
- a) umreikningi tekna og gjalda á gengi þeirra daga, sem viðskiptin fara fram, og eigna og skulda á lokagengi. Slikur gengismunur stafar bæði af tekju- og gjaldaliðum, sem eru færðir í rekstrarreikning, og þeim liðum sem eru færðir beint á eigið fé.

IAS-STADALL 21

- b) umreikningi á upphafsstöðu hreinna eigna á lokagengi sem er annað fyrra lokagengi.

Þessi gengismunur er ekki færður í rekstrarreikning vegna þess að breytingarnar á genginu hafa lítil sem engin bein áhrif á núverandi sjóðstreymi eða framtíðarsjóðstreymi vegna rekstrarins. Þegar gengismunur tengist erlendum rekstri sem er hluti af samstæðu en ekki að öllu leyti í eigu einingarinnar er uppsöfnuðum gengismun, sem hlýst af umreikningi og hægt er að rekja til hlutdeildar minnihluta, skipt niður á og færður sem hluti af hlutdeild minnihluta í efnahagsreikningi samstæðunnar.

42. *Rekstrarniðurstöður og fjárhagsstöðu einingar, sem notar starfrækslugjaldmiðil sem er gjaldmiðill hagkerfis þar sem ódaverðbólga ríkir, skal umreikna yfir í annan framsetningargjaldmiðil með eftirfarandi aðferð:*

a) *allar fjárhæðir (þ.e. eignir, skuldir, eiginfjárlíðir, tekjur og gjöld, ásamt samanburðartölum), skal umreikna á lokagengi miðað við dagsetningu nýjasta efnahagsreikningsins, nema*

b) *þegar fjárhæðir eru umreiknaðar yfir í gjaldmiðil hagkerfis þar sem ekki ríkir ódaverðbólga, en þá eru samanburðarfjárhæðirnar þær fjárhæðir sem voru settar fram sem fjárhæðir yfirstandandi árs í viðeigandi reikningsskilum frá fyrra ári (þ.e. ekki leiðréttar vegna síðari breytinga á verðlagi eða síðari breytinga á gengi).*

43. *Þegar starfrækslugjaldmiðill einingar er gjaldmiðill hagkerfis þar sem ódaverðbólga ríkir skal einingin endurgera reikningsskil sín í samræmi við IAS-staðal 29, reikningsskil í hagkerfum þar sem ódaverðbólga ríkir, áður en hún beitir umreikningsaðferðinni sem sett er fram í 42. lið, að undanskildum samanburðarfjárhæðum sem eru umreiknaðar yfir í gjaldmiðil hagkerfis þar sem ódaverðbólga ríkir ekki (sjá b-lið 42. liðar). Þegar ódaverðbólgu linnir í hagkerfinu og einingin verðleiðréttir ekki lengur reikningsskil sín í samræmi við IAS-staðal 29 skal hún nota fjárhæðirnar sem voru verðleiðréttar til verðlags dagsins þegar einingin hætti að verðleiðréttá reikningsskilin sem upphaflegt kostnaðarverð fyrir umreikning yfir í framsetningargjaldmiðilinn.*

Umreikningur á erlendum rekstri

44. Auk 38.-43. liðar gildir 45.-47. liður þegar rekstrarniðurstöður og fjárhagsstaða erlends rekstrar eru umreiknaðar yfir í framsetningargjaldmiðil svo að hægt sé að telja erlenda reksturinn með í reikningsskilum einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, við umreikning á rekstrarniðurstöðu og fjárhagsstöðu erlends rekstrar í samstæðureikningsskilum, hlutfallslegum samstæðureikningsskilum eða reikningsskilum með hlutdeildaraðferð.

45. Sameining rekstrarniðurstæðna og fjárhagsstöðu erlends rekstrar við reikningsskil einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, er gerð eftir venjulegum aðferðum við gerð samstæðureikningsskila, s.s. með því að fella út stöður innan samstæðu (e. intragroup balances) og viðskipti dótturfélags innan samstæðu (sjá IAS-staðal 27, *samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil*, og IAS-staðal 31, *hlutdeild í samrekstri*). Ekki er þó hægt að fella út peningalegar eignir (eða skuldir) innan samstæðunnar, hvort sem þær eru til skamms eða langs tíma, á móti samsvarandi skuldum (eða eignum) án þess að sýna afleiðingar gengissveiflna í samstæðureikningsskilunum. Það stafar af því að peningalegum lið fylgir skuldbinding um að breyta einum gjaldmiðli í annan og einingin, sem reikningsskilin taka til, verður þar með óvarin fyrir ágóða eða tapi vegna gengissveiflna. Í samræmi við þetta er slíkur gengismunur áfram færður í rekstrarreikning í samstæðureikningsskilum einingarinnar sem reikningsskilin taka til eða, ef hann verður til við þær aðstæður sem lýst er í 32. lið, hann er flokkaður sem eigið fé þar til erlenda rekstrinum hefur verið ráðstafað.

46. Þegar reikningsskil erlends rekstrar miðast við annan reikningsskiladag en reikningsskil einingarinnar sem reikningsskilin taka til, semur erlendi reksturinn oft viðbótaryfirlit sem miðast við sömu dagsetningu og reikningsskil einingarinnar sem reikningsskilin taka til. Þegar þetta er ekki gert er heimilt samkvæmt IAS-staðli 27 að nota annan reikningsskiladag, að því tilskildu að ekki muni meira en þremur mánuðum og að leiðréttingar séu gerðar vegna áhrifa af umtalsverðum viðskiptum eða öðrum atburðum sem gerast á milli reikningsskiladaganna. Í slíkum tilvikum eru eignir og skuldir erlenda rekstrarins umreiknaðar á genginu sem var í gildi við dagsetningu efnahagsreiknings erlenda rekstrarins. Leiðréttingar eru gerðar vegna verulegra breytinga á gengi fram til dagsetningar efnahagsreiknings einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, í samræmi við IAS-staðal 27. Sama aðferð er notuð þegar hlutdeildaraðferðinni er beitt á hlutdeildarfélög og samrekstur þegar notuð eru hlutfallsleg samstæðureikningsskil í samrekstri í samræmi við IAS-staðal 28, *fjárfestingar í hlutdeildarfélögum*, og IAS-staðal 31.

47. *Fara skal með viðskiptavild, sem verður til við kaup á erlendum rekstri, og þá gangvirkisleiðréttingu, sem kann að verða á bókfærðu verði eigna og skulda við kaupin á erlenda rekstrinum, sem eignir og skuldir erlenda rekstrarins. Þær skulu því tilgreindar í starfrækslugjaldmiðli erlenda rekstrarins og skulu umreiknaðar á lokagenginu í samræmi við 39. og 42. lið.*

Ráðstöfun á erlendum rekstri

48. *Við ráðstöfun á erlendum rekstri skal færa uppsafnaða fjárhæð gengismunar, sem var frestað í aðgreindum þætti meðal eigin fjár í tengslum við erlenda reksturinn, í rekstrarreikning þegar hagnaðurinn eða tapið af ráðstöfuninni er fært.*

49. Eining getur ráðstafað hlutdeild sinni í erlendum rekstri með sölu, félagsslitum, endurgreiðslu hlutafjár eða brotthvarfi frá hluta af erlenda rekstrinum eða frá honum öllum. Arðgreiðsla er því aðeins hluti af ráðstöfun að hún teljist endurgreiðsla á fjárfestingunni, t.d. þegar arðurinn er greiddur af forkaupahagnaði. Ef um er að ræða ráðstöfun að hluta er aðeins samsvarandi hluti af tengda, uppsafnaða gengismuninum talinn til söluhagnaðar eða sölutaps. Niðurfærsla á bókfærðu verði erlends rekstrar telst ekki ráðstöfun að hluta. Að sama skapi er enginn hluti frestaða gengishagnaðarins eða gengistapsins færður í rekstrarreikning þegar niðurfærslan fer fram.

SKATTALEG ÁHRIF ALLS GENGISMUNAR

50. Ágóði eða tap af viðskiptum í erlendum gjaldmiðli og gengismunur sem hlýst af umreikningi á rekstrarniðurstöðu og fjárhagsstöðu einingar (þ.m.t. erlendum rekstur) yfir í annan gjaldmiðil kann að hafa skattaleg áhrif. IAS-staðall 12, *tekjuskattar*, gildir um þessi skattalegu áhrif.

UPPLÝSINGAR

51. *Í 53. og 55.-57. lið eiga tilvísanir í „starfrækslugjaldmiðil“, þegar um er að ræða samstæðu, við um starfrækslugjaldmiðil móðurfélagsins.*

52. *Eining skal birta upplýsingar um:*

- a) *fjárhæð gengismunar, sem er færður í rekstrarreikning, nema þegar hann stafar af fjármálagerningum sem metnir eru á gangvirkni í rekstrarreikningi í samræmi við IAS-staðal 39*

og

- b) *hreinan gengismun, sem er flokkaður í aðgreindan þátt meðal eigin fjár, og afstemmingu fjárhæðar slíks gengismunar við upphaf og lok tímabils.*

53. *Þegar framsetningargjaldmiðill er annar en starfrækslugjaldmiðill skal greina frá þeirri staðreynd ásamt því hver starfrækslugjaldmiðillinn er og ástæðu þess að notaður er annar gjaldmiðill en framsetningargjaldmiðillinn.*

54. *Þegar starfrækslugjaldmiðli annaðhvort einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, eða umtalsverðs, erlends rekstrar er breytt skal greina frá því og ástæðunni fyrir breytingunni á starfrækslugjaldmiðli.*

55. *Þegar eining setur fram reikningsskil sín í gjaldmiðli, sem er annar en starfrækslugjaldmiðill hennar, skal hún ekki segja reikningsskilin fylgja alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IFRS-stöðlum) nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum á þessum stöðlum, þ.m.t. umreikningsaðferðin sem er sett fram í 39. og 42. lið.*

IAS-STADALL 21

56. Eining setur stundum reikningsskil sín eða aðrar fjárhagsupplýsingar fram í gjaldmiðli, sem er ekki starfrækslugjaldmiðill hennar, án þess að hún uppfylli kröfur 55. liðar. Eining getur t.d. aðeins breytt völdum liðum í reikningsskilum sínum yfir í annan gjaldmiðil. Annað dæmi er eining sem hefur starfrækslugjaldmiðill, sem er ekki gjaldmiðill þar sem óðaverðbólga ríkir, sem breytir reikningsskilunum yfir í annan gjaldmiðil með því að umreikna alla liði á nýjasta lokagengi. Slík umbreyting er ekki í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla (IFRS-staðla) og er gerð krafa um upplýsingar skv. 57. lið.
57. Þegar eining birtir reikningsskil sín eða aðrar fjárhagsupplýsingar í gjaldmiðli, sem er ekki starfrækslugjaldmiðill eða framsetningargjaldmiðill hennar og kröfur í 55. lið eru ekki uppfylltar, skal hún:
- auðkenna upplýsingarnar greinilega sem viðbótarupplýsingar til að greina þær frá upplýsingunum sem fylgja IFRS-stöðlum,
 - greina frá gjaldmiðlinum, sem viðbótarupplýsingarnar eru gefnar í
- og
- greina frá starfrækslugjaldmiðlinum og umreikningsaðferðinni, sem er notuð til að ákvarða hvaða viðbótarupplýsingar eru birtar.

GILDISTÖKUDAGUR OG BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

58. Eining skal beita þessum staðli fyrir árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir. Ef eining beitir þessum staðli vegna tímabils sem hefst fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.
59. Eining skal beita 47. lið framvirkt á allar yfirtökur sem fara fram eftir að reikningsskilatímabilið, þegar þessum staðli er fyrst beitt, er hafð. Afturvirk beiting 47. liðar að því er varðar fyrri yfirtökur er heimil. Eigi að fara framvirkt með yfirtöku á erlendum rekstri, sem fer fram áður en þessum staðli er fyrst beitt, skal einingin ekki endurgera fyrri ár og til samræmis við það, þegar við á, fara með viðskiptavild og gangvirkisleiðréttingu, sem verður til vegna yfirtökunnar, sem eignir og skuldir einingarinnar fremur en eignir og skuldir erlenda rekstrarins. Af þeim sökum hafa viðskiptavild og gangvirkisleiðréttingar annaðhvort þegar verið settar fram í starfrækslugjaldmiðli einingarinnar eða eru ópeningalegir liðir í erlendum gjaldmiðli sem skráðir eru miðað við gengið á þeim degi þegar yfirtakan fór fram.
60. Allar aðrar breytingar, sem leiðir af beitingu þessa staðals, skal færa í samræmi við kröfur í IAS-staðli 8, reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur.

AFTURKÖLLUN ANNARRA YFIRLÝSINGA

61. Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 21, áhrif gengisbreytinga í erlendum gjaldmiðlum (endurskoðaður 1993).
62. Þessi staðall kemur í stað eftirfarandi túlkana:
- SIC-túlkunar 11: erlendir gjaldmiðlar — eignfærsla tapa sem hljótast af mjög mikilli gengislækkun gjaldmiðils,
 - SIC-túlkunar 19: reikningsskilagjaldmiðill — mat og framsetning reikningsskila samkvæmt IAS-staðli 21 og IAS-staðli 29
- og
- SIC-túlkunar 30: reikningsskilagjaldmiðill — umreikningur úr matsgjaldmiðli yfir í framsetningargjaldmiðil.

VIÐBÆTUR

Breytingar á öðrum yfirlýsingum

Breytingunum í þessum viðbæti skal beitt að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Ef eining beitir þessum staðli vegna fyrra tímabils taka þessar breytingar gildi fyrir það fyrra tímabil.

A1. Í IAS-staðli 7, yfirlit yfir sjóðstreymi, er 25. og 26. lið breytt og verða svohljóðandi:

25. *Sjóðstreymi, sem leiðir af viðskiptum í erlendum gjaldmiðli, skal skrá í starfrækslugjaldmiðli einingar með því að reikna fjárhæð erlenda gjaldmiðilsins út frá því gengi sem er milli starfrækslugjaldmiðilsins og gengis erlenda gjaldmiðilsins þann dag sem sjóðstreymið myndaðist.*

26. *Sjóðstreymi erlends dótturfélags skal umreikna miðað við gengi starfrækslugjaldmiðilsins og gengis erlenda gjaldmiðilsins þá daga sem sjóðstreymi myndast.*

A2. IAS-staðli 12, tekjuskattar, er breytt eins og lýst er hér á eftir:

1. lið í Inngangi (nú tölusettur IN2) er breytt og verður svohljóðandi:

IN2. ...

Enn fremur er til tímabundinn mismunur sem ekki er tímamismunur, t.d. tímabundinn mismunur sem verður til þegar:

a) ópeningalegar eignir og skuldir einingar eru metnar í starfrækslugjaldmiðli en skattskyldur hagnaður eða skattalegt tap (og, þar af leiðandi, skattverð ópeningalegra eigna hennar og skulda) er ákvarðaður í öðrum gjaldmiðli,

b) ...

41. og 62. lið er breytt og verða svohljóðandi:

41. Ópeningalegar eignir og skuldir einingar eru metnar í starfrækslugjaldmiðli hennar (sjá IAS-staðal 21, áhrif gengisbreytinga erlendra gjaldmiðla). Ef skattskyldur hagnaður eða skattalegt tap einingarinnar (og þar af leiðandi skattverð ópeningalegra eigna og skulda) er ákvarðað í öðrum gjaldmiðli hafa breytingar á gengi í för með sér tímabundinn mismun sem leiðir til færslu frestaðrar skattskuldbindingar (skv. 24. lið) eða skatteignar. Frestaður skattur, sem af þessu leiðir, er tekju- eða gjaldfærður (sjá 58. lið).

62. Samkvæmt IFRS-stöðlum er þess krafist eða það heimilað að tilteknir liðir séu færðir beint til hækkunar eða lækkunar á eigin fé. Dæmi um slíka liði eru:

...

c) hreinn gengismunur, sem myndast vegna umreiknings á reikningsskilum erlends rekstrar (sjá IAS-staðal 21, áhrif gengisbreytinga erlendra gjaldmiðla)

og

...

A3. IAS-staðall 29, reikningsskil í hagkerfi þar sem ódaverðbólga ríkir, er breytt eins og lýst er hér á eftir:

1. lið er breytt og verður svohljóðandi:

1. *Beita skal þessum staðli við gerð eigin reikningsskila, þ.m.t. samstæðureikningsskil, einingar sem hefur gjaldmiðil hagkerfis þar sem ódaverðbólga ríkir sem starfrækslugjaldmiðil.*

IAS-STADALL 21

8. lið er breytt og verður svohljóðandi:

8. *Reikningsskil einingar, sem hefur gjaldmiðil hagkerfis þar sem óðaverðbólga ríkir sem starfrækslugjaldmiðil, hvort sem þau eru byggð á kostnaðarverðsaðferð eða gangverðsaðferð, skulu sett fram í mælieiningunni sem gildir miðað við dagsetningu efnahagsreiknings. Samanburðarfjárhæðir fyrri tímabils, sem gerð er krafa um samkvæmt IAS-staðli 1, framsetning reikningsskila, og allar upplýsingar um fyrri tímabil, skulu einnig settar fram í mælieiningunni sem gildir miðað við dagsetningu efnahagsreiknings. Um framsetningu samanburðarfjárhæða í öðrum framsetningargjaldmiðli gilda b-liður 42. liðar og 43. liður IAS-staðals 21, áhrif gengisbreytinga í erlendum gjaldmiðlum, (eins og hann var endurskoðaður 2003).*

17. lið er breytt og verður svohljóðandi:

17. Vera kann að almenn verðvisitala sé ekki tiltæk fyrir þau tímabil þegar krafa er gerð um endurgerð á varanlegum rekstrarfjármunum samkvæmt þessum staðli. Við þær kringumstæður getur verið nauðsynlegt að nota mat sem byggist t.d. á innbyrðis breytingum á gengi starfrækslugjaldmiðilsins og tiltölulega stöðugs, erlends gjaldmiðils.

23. liður fellur brott.

31. lið er breytt og verður svohljóðandi:

31. Ágóðinn eða tapið af hreinni, peningalegri stöðu er fært skv. 27. og 28. lið.

34. lið er breytt og verður svohljóðandi:

34. Samanburðarfjárhæðir frá fyrri reikningsskilatímabili, hvort sem þær voru byggðar á kostnaðarverðsaðferð eða gangverðsaðferð, eru endurgerðar miðað við almenna verðvísitölu til að samanburðarreikningsskilin séu sett fram miðað við mælieiningu sem var í gildi í lok reikningsskilatímabilsins. Upplýsingar, sem eru birtar um fyrri tímabil, eru einnig settar fram miðað við mælieiningu sem var í gildi í lok reikningsskilatímabilsins. Um framsetningu samanburðarfjárhæða í öðrum framsetningargjaldmiðli gilda b-liður 42. liðar og 43. liður IAS-staðals 21, áhrif gengisbreytinga í erlendum gjaldmiðlum, (eins og hann var endurskoðaður 2003).

39. lið er breytt og verður svohljóðandi:

39. *Veita skal upplýsingar um eftirfarandi:*

- a) *það að reikningsskilin og samanburðarfjárhæðir frá fyrri tímabilum hafa verið endurgerðar vegna breytinga á almennum kaupmætti starfrækslugjaldmiðilsins, og eru þau þar af leiðandi tilgreind í mælieiningunni sem var í gildi við dagsetningu efnahagsreiknings,*

...

A4. [Breyting á ekki við um staðlana eina og sér]

A5. [Breyting á ekki við um staðlana eina og sér]

A6. Í IAS-staðli 38, *óefnislegar eignir*, er 107. lið breytt og verður svohljóðandi:

107. *Í reikningsskilunum skal greina frá eftirfarandi fyrir hvern flokk óefnislegra eigna og gera greinarmun á óefnislegum eignum sem eru myndaðar innan fyrirtækisins og öðrum óefnislegum eignum:*

...

- e) *afstemmingu á bókfærðu verði við upphaf og lok tímabilsins sem sýnir:*

...

- vii) *hreinan gengismun, sem myndast vegna umreiknings á reikningsskilunum yfir í annan framsetningargjaldmiðil og umreiknings á erlendum rekstri yfir í framsetningargjaldmiðil einingarinnar sem reikningsskilin taka til*

og

...

- A7. Í IAS-staðli 41, *landbúnaður*, er 50. lið breytt og verður svohljóðandi:
50. *Eining skal setja fram afstemmingu á breytingum sem verða á bókfærðu verði lífrænna eigna frá upphafi yfirstandandi tímabils til loka þess. Afstemmingin skal taka til:*
- ...
- f) *hreins gengismunar, sem myndast vegna umreiknings á reikningsskilum yfir í annan framsetningargjaldmiðil og umreiknings á erlendum rekstri yfir í framsetningargjaldmiðil einingarinnar sem reikningsskilin taka til*
- og*
- ...

- A8. SIC-túlkunar 7, *upptaka evrunnar*, er breytt eins og lýst er hér á eftir:

4. lið er breytt og verður svohljóðandi:

4. Þetta þýðir m.a.:

- a) að peningalegar eignir í erlendum gjaldmiðlum og skuldir, sem leiðir af viðskiptum, skulu áfram vera umreiknaðar í starfrækslugjaldmiðlinn á lokagengi. Allur gengismunur, sem orsakast af þessu, skal strax færður sem tekjur eða gjöld nema eining haldi áfram að beita núverandi reikningsskilaaðferðum gagnvart gengishagnaði og -tapi í tengslum við áhættuvarnir vegna gengisáhættu við spákaupmennsku,
- b) að uppsafnaður gengismunur, sem tengist umreikningi á reikningsskilum rekstrar erlendis, skal áfram flokkaður sem eigið fé og skal aðeins færður sem tekjur eða gjöld við ráðstöfun fjárfestingarinnar í erlenda rekstrinum. ...

Yfirlýsingunni um gildistöku dag er breytt og verður svohljóðandi:

Gildistöku dagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 1. júní 1998. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt kröfum í IAS-staðli 8.

- A9. IFRS-staðli 1, *innleiðing alþjóðlegra reikningsskilastaðla*, er breytt eins og lýst er hér á eftir:

Í viðbæti B er bætt liðunum B1A og B1B:

- B1A Eining þarf ekki að beita IAS-staðli 21, *áhrif gengisbreytinga erlendra gjaldmiðla*, afturvirk á leiðréttingu á gangvirði og myndun viðskiptavildar við sameiningu fyrirtækja sem varð áður en hún skipti yfir í IFRS-staðlana. Ef einingin beitir ekki IAS-staðli 21 afturvirk á leiðréttingar á gangvirði og á viðskiptavild skal hún fara með þess háttar liði eins og eignir og skuldir einingarinnar fremur en eignir og skuldir yfirtækna aðilans. Af þeim sökum hafa viðskiptavild og gangvirðisleiðréttingar annaðhvort þegar verið settar fram í starfrækslugjaldmiðli einingarinnar eða eru ópeningalegir liðir í erlendum gjaldmiðli sem skráðir eru miðað við gengið sem var notað samkvæmt góðri reikningsskilavenju, sem áður var fylgt (GAAP).
- B1B Eining getur beitt IAS-staðli 21 afturvirk á leiðréttingar á gangvirði og viðskiptavild sem myndast annaðhvort:
- a) við alla sameiningu fyrirtækja sem varð áður en IFRS-staðlar eru teknir upp
eða
 - b) við alla sameiningu fyrirtækja sem einingin velur að endurgera til að fylgja IAS-staðli 22, eins og heimilt er skv. B1-lið hér að framan.

IAS-STADALL 24

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 24

Upplýsingar um tengda aðila

EFNISYFIRLIT	Liðir
Markmið	1
Gildissvið	2-4
Tilgangur upplýsinga um tengda aðila	5-8
Skilgreiningar	9-11
Upplýsingar	12-22
Gildistöku dagur	23
Afturköllun IAS-staðals 24 (endursniðinn 1994)	24

Þessi endurskoðaði staðall kemur í stað IAS-staðals 24 (endursniðinn 1994), *upplýsingagjöf um viðskipti tengdra aðila*, og gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir.

MARKMID

1. Markmiðið með þessum staðli er að tryggja að í reikningsskilum einingar séu þær upplýsingar sem nauðsynlegar eru til að vekja athygli á þeim möguleika að tengdir aðilar og viðskipti við þá og útistandandi fjárhæðir hjá þeim kunni að hafa haft áhrif á fjárhagsstöðu og hagnað eða tap einingarinnar.

GILDISSVIÐ

2. *Staðlinum skal beita:*

- a) *við að greina tengsl og viðskipti við tengda aðila,*
- b) *við að greina útistandandi fjárhæðir milli einingar og tengdra aðila hennar,*
- c) *við að greina aðstæður, sem krafist er upplýsinga um í a- og b-lið*
og
- d) *við að ákvarða hvaða upplýsingar skuli veita um þessi atriði.*

3. *Í þessum staðli er gerð krafa um upplýsingar um viðskipti tengdra aðila og útistandandi fjárhæðir hjá þeim í aðgreindum reikningsskilum móðurfélags, samrekstraraðila eða fjárfestis sem eru sett fram í samræmi við IAS-staðal 27, samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil.*
4. Greint er frá viðskiptum við tengda aðila og útistandandi fjárhæðum hjá öðrum einingum í samstæðu í reikningsskilum einingar. Viðskipti tengdra aðila og útistandandi fjárhæðir innan samstæðu eru felld út við gerð samstæðureikningsskila samstæðunnar.

TILGANGUR UPPLÝSINGA UM TENGDA AÐILA

5. Tengsl milli tengdra aðila eru eðlilegur hlutur í verslun og viðskiptum. Einingar reka t.d. oft hluta starfsemi sinnar í gegnum dótturfélög, samrekstur og hlutdeildarfélög. Við þær aðstæður getur einingin haft áhrif á fjárhags- og rekstrarstefnu einingar, sem fjárfest er í, með yfíráðum, sameiginlegum yfíráðum eða verulegum áhrifum.
6. Tengsl milli tengdra aðila geta haft áhrif á hagnað eða tap og fjárhagsstöðu einingar. Tengdir aðilar geta hafð viðskipti sem ótengdir aðilar hæfu ekki. Eining, sem t.d. selur móðurfélaginu vörur á kostnaðarverði, seldi ekki öðrum viðskiptavinum á þessum kjörum. Einnig gætu fjárhæðir í viðskiptum milli tengdra aðila verið aðrar en fjárhæðir milli ótengdra aðila.
7. Samskipti milli tengdra aðila geta haft áhrif á hagnað eða tap og fjárhagsstöðu einingar jafnvel þótt engin viðskipti eigi sér stað milli tengdu aðilanna. Tengslin sjálf geta verið nóg til að hafa áhrif á viðskipti einingarinnar við aðra aðila. Dótturfélag getur t.d. slitið tengsl við viðskiptaaðila sinn við yfirtöku móðurfélagsins á öðru dótturfélagi sem stundar sams konar starfsemi og fyrrum viðskiptaaðili gerði. Einnig getur sá möguleiki verið fyrir hendi að einn aðili haldi aftur af sér vegna verulegra áhrifa annars, móðurfélag getur t.d. skipað dótturfélagi sínu að fást ekki við rannsóknir og þróun.
8. Af þessum ástæðum getur þekking á viðskiptum við tengda aðila, útstandandi fjárhæðum og tengslum haft áhrif á mat notenda reikningsskila á rekstri einingar, þ.m.t. mat á áhættu og tækifærum sem einingin stendur frammi fyrir.

SKILGREININGAR

9. *Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:*

Tengdir aðilar: Aðili er tengdur einingu ef:

a) hann beint, eða óbeint í gegnum einn eða fleiri milliliði:

i) stjórnar, er stjórnað af eða er undir sameiginlegri stjórn ásamt, einingunni (þetta á við um móðurfélög, dótturfélög og önnur dótturfélög sama móðurfélags),

ii) á hlutdeild í einingunni sem veitir honum veruleg áhrif yfir einingunni eða

iii) er aðili að sameiginlegri stjórn á einingunni,

b) aðilinn hlutdeildarfélag (eins og skilgreint er í IAS-staðli 28, fjárfestingar í hlutdeildarfélögum) í einingunni,

c) aðilinn er samrekstur þar sem einingin er samarekstraraðili (sjá IAS-31, hlutdeild í samrekstri),

d) aðilinn er lykilstarfsmaður í stjórnunarstöðu í einingunni eða móðurfélagi hennar,

e) aðilinn er nátengdur fjölskyldu einstaklings, sem um getur í a- eða d-lið,

IAS-STADALL 24

- f) aðilinn er eining sem er stjórnað, heyrir undir sameiginlega stjórn eða er undir verulegum áhrifum einstaklings, sem um getur í d- eða e-lið, eða veruleg hlutdeild í atkvæðisrétti í slíkri einingu er, beint eða óbeint, í höndum hans

eða

- g) aðilinn er eftirlaunakerfi til hagsbóta fyrir starfsfólk einingarinnar eða starfsfólk einingar sem er aðili í tengslum við eininguna.

Viðskipti milli tengdra aðila er færsla á verðmætum, þjónustu eða skuldbindingum milli tengdra aðila, óháð því hvort slík viðskipti eru verðlögð.

Þeir sem eru í nánnum fjölskyldutengslum við einstakling eru þeir fjölskyldumeðlimir sem ætla má að hafi áhrif á þann einstakling í samskiptum sínum við eininguna, eða verði fyrir áhrifum af honum. Til þeirra geta talist:

- a) sambýlismaður/-kona einstaklingsins og börn,

- b) börn sambýlismanns/-konu einstaklingsins

og

- c) einstaklingar á framfæri einstaklingsins eða sambýlismanns/-konu hans.

Til launagreiðslna teljast öll starfskjör starfsfólks (eins og þau eru skilgreind í IAS-staðli 19, starfskjör) þ.m.t. starfskjör sem IFRS-staðall 2, eignarhlutatengdar greiðslur, gildir um. Starfskjör er hvers konar form endurgjalds, sem einingin hefur greitt, skuldar eða greitt hefur verið fyrir hönd hennar, í skiptum fyrir þjónustu sem einingunni hefur verið veitt. Til þeirra telst einnig slíkt endurgjald sem greitt er fyrir hönd móðurfélags einingarinnar að því er varðar eininguna. Til launagreiðslna teljast:

- a) skammtímasterfskjör, s.s. laun og framlög til almannatrygginga, launað orlof og launað veikindaleyfi, hagnaðarskipting og kaupauki (ef þau gjaldfalla innan tólf mánaða frá lokum tímabilsins) og ópeningaleg kjör (eins og lækniþjónusta, húsnæði, bifreiðar og ókeypis eða niðurgreiddar vörur eða þjónusta) til núverandi starfsmanna,

- b) eftirlaunakjör, s.s. lífeyrir, önnur eftirlaunakjör, líftryggingar eða lækniþjónusta eftir starfslok,

- c) önnur langtímasterfskjör, þ.m.t. leyfi vegna hárs starfsaldurs eða rannsóknarleyfi, starfsafmæli eða önnur kjör vegna hárs starfsaldurs, varanlegar örorkubætur og einnig hagnaðarskipting, kaupaukar og frestaðar launagreiðslur ef þau gjaldfalla ekki að öllu leyti innan tólf mánaða frá lokum tímabilsins,

- d) uppsagnarkjör

og

- e) eignarhlutatengd greiðsla.

Yfirráð er ákvörðunarréttur til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu einingar í þeim tilgangi að hljóta ávinning af starfsemi hennar.

Sameiginleg yfirráð er samningsbundin skipting á stjórnun efnahagslegrar starfsemi.

Lykilstarfsmenn í stjórnunarstöðum eru þeir einstaklingar sem hafa ákvörðunarrétt til og bera ábyrgð á að skipuleggja, stýra og stjórna starfsemi einingar, beint eða óbeint, þ.m.t. stjórnarmenn þeirrar einingar (hvort sem þeir starfa innan hennar eða ekki).

IAS-STADALL 24

Veruleg áhrif eru ákvörðunarréttur til að taka þátt ákvörðunum um mótun fjárhags- og rekstrarstefnu einingar en ekki til að stýra slíkri stefnumótun. Hægt er að ná verulegum áhrifum með eignaraðild, samþykktum eða samningum.

10. Þegar sérhver möguleiki á tengslum milli tengdra aðila er skoðaður þarf að beina athyglinni að kjarna tengslanna en ekki aðeins lagalegu formi þeirra.
11. Í skilningi þessa staðals teljast eftirfarandi aðilar ekki endilega tengdir:
- a) tvær einingar af þeirri ástæðu einni að þær hafa sameiginlegan framkvæmdastjóra eða annan lykilstarfsmann í stjórnunarstöðu, þrátt fyrir d- og f-lið í skilgreiningunni á „tengdur aðili“.
 - b) tveir samrekstraraðilar þótt þeir hafi sameiginlega stjórn á samrekstri.
 - c) i) fjármögnunaraðilar,
 ii) verkalýðsfélög,
 iii) opinberar þjónustustofnanir
 og
 iv) ráðuneyti og stofnanir,
 af þeirri ástæðu einni að þau eiga venjuleg viðskipti við einingu (enda þótt þau geti haft áhrif á athafnafrelsi einingarinnar eða tekið þátt í ákvarðanatöku hennar)
 og
 - d) viðskiptavinur, birgir, leyfishafi, dreifingaraðili eða almennur umboðsmaður sem eining á í verulegum viðskiptum við, jafnvel þó að það leiði til þess að aðilarnir verði efnahagslega háðir.

UPPLÝSINGAR

12. **Gera skal grein fyrir tengslum á milli móður- og dótturfélaga án tillits til þess hvort viðskipti hafi átt sér stað milli þessara tengdu aðila eða ekki. Eining skal greina frá heiti móðurfélags einingarinnar og þess aðila sem hefur æðsta ákvörðunarvaldið, ef það er annað en móðurfélagið. Ef hvorki móðurfélag einingarinnar né sá aðili sem hefur æðsta ákvörðunarvaldið leggur fram reikningsskil sem eru tiltæk almenningsi og honum til afnota skal einnig greina frá heiti þess móðurfélags, sem næst stendur í valdaröðinni leggur fram reikningsskil.**
13. Til að auðvelda notendum reikningsskila að mynda sér skoðun á áhrifum sem tengsl milli tengdra aðila hafa á einingu er viðeigandi að gera grein fyrir tengslunum milli tengdu aðilanna þegar um er að ræða stjórnunaráhrif, óháð því hvort viðskipti hafi átt sér stað milli tengdu aðilanna.
14. Auðkenning á tengslum milli tengdra aðila milli móður- og dótturfélaga er viðbót við upplýsingaskylduna skv. IAS-staðli 27, IAS-staðli 28 og IAS-staðli 31, þar sem gerð er krafa um viðeigandi skráningu og lýsingu á umtalsverðum fjárfestingum í dótturfélögum, hlutdeildarfélögum og einingum sem lúta sameiginlegri stjórn.
15. Þegar hvorki móðurfélag einingarinnar né sá aðili sem hefur æðsta ákvörðunarvaldið leggur fram reikningsskil, sem eru tiltæk almenningsi og honum til afnota, skal einnig greina frá heiti þess móðurfélags, sem næst stendur í valdaröðinni, sem leggur fram reikningsskil. Næsta móðurfélag þar fyrir ofan er næsta móðurfélag í samstæðunni fyrir ofan móðurfélagið sem leggur fram samstæðureikningsskil sem eru tiltæk almenningsi og honum til afnota.
16. **Eining skal greina frá launagreiðslum til lykilstarfsmanna í stjórnunarstöðum í heild og fyrir hvern eftirfarandi flokk:**
- a) skammtímasterfskjör,
 - b) eftirlaunakjör,

IAS-STADALL 24

- c) *önnur langtímarf skjör,*
 - d) *uppsagnarkjör*
 - og*
 - e) *eignarhlutatengdar greiðslur.*
17. *Ef viðskipti hafa átt sér stað milli tengdra aðila skal einingin gera grein fyrir eðli tengslanna milli tengdu aðilanna og veita þær upplýsingar um viðskiptin og útistandandi fjárhæðir sem nauðsynlegar eru til að unnt sé að skilja möguleg áhrif tengslanna á reikningsskilin. Þessar kröfur um upplýsingar eru til viðbótar kröfunum í 16. lið um að gera grein fyrir launagreiðslum til lykilstarfsmanna í stjórnunarstöðum. Upplýsingarnar skulu a.m.k. taka til:*
- a) *fjárhæðar viðskiptanna,*
 - b) *útistandandi fjárhæða og:*
 - i) *skilmála og skilyrða fyrir þeim, þ.m.t. upplýsingar um mögulegar tryggingar og eðli þeirrar endurgreiðslu sem látin er í té við uppgreiðslu,*
 - og*
 - ii) *lýsingar á veittum eða móttæknum tryggingum,*
 - c) *reiknaðra skuldbindinga vegna vafasamra krafna í tengslum við útistandandi fjárhæðir*
 - og*
 - d) *kostnaðar sem er færður á tímabilinu vegna niðurfærslu viðskiptakrafna eða vafasamra krafna sem gjaldfallnar eru á tengda aðila.*
18. *Upplýsingarnar, sem gerð er krafa um í 17. lið, skal setja fram sérstaklega fyrir hvern eftirfarandi flokk:*
- a) *móðurfélagið,*
 - b) *einingar, sem fara sameiginlega með stjórn á einingunni eða hafa veruleg áhrif á hana,*
 - c) *útibú,*
 - d) *hlutdeildarfélag,*
 - e) *fyrirtæki um sameiginleg verkefni, sem einingin tekur þátt í,*
 - f) *lykilstarfsmann í stjórnunarstöðu í einingunni eða móðurfélagi hennar*
 - og*
 - g) *aðra tengda aðila.*
19. *Flokkun fjárskuldbindinga og fjárkrafna á hendur tengdum aðilum eftir mismunandi flokkum, eins og krafist er í 18. lið, er viðbót við kröfur um upplýsingagjöf í IAS-staðli 1, framsetning reikningsskila, varðandi upplýsingar sem annaðhvort skal setja fram í efnahagsreikningi eða í skýringunum. Aukið er við flokkana til að alhliðagreining fái á útistandandi fjárhæðum í viðskiptum tengdra aðila og gildir um viðskipti tengdra aðila.*
20. *Eftirfarandi eru dæmi um viðskipti sem greint er frá ef þau eru við tengdan aðila:*
- a) *kaup eða sala á vörum (fullnumum eða í vinnslu),*
 - b) *kaup eða sala á fasteignum og öðrum eignum,*

IAS-STADALL 24

- c) veitt eða móttækin þjónusta,
 - d) leigusamningar,
 - e) tilfærsla rannsóknar- og þróunarverkefna,
 - f) tilfærsla samninga um leyfisveitingar,
 - g) tilfærsla samninga um fjármögnun (þ.m.t. lán og eiginfjárframlög í reiðufé eða í fríðu),
 - h) veiting ábyrgða eða veða
og
 - i) uppgjör skulda í þágu einingarinnar eða af hálfu einingarinnar fyrir hönd annars aðila.
21. Upplýsingar um að viðskipti tengdra aðila hafi farið fram á sömu kjörum og gilda í viðskiptum ótengdra aðila eru því aðeins veittar að hægt sé að færa sönnur á að slík kjör séu fyrir hendi.
22. *Liði af sama toga má draga saman og tilgreina þannig nema þegar nauðsynlegt er að tilgreina þá sérstaklega til að auka skilning á áhrifum viðskipta milli tengdra aðila á reikningsskil einingarinnar.*

GILDISTÖKUDAGUR

23. *Eining skal beita þessum staðli að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir. Ef eining beitir þessum staðli vegna tímabils sem hefst fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.*

AFTURKÖLLUN IAS-STADALS 24 (ENDURSNIDINN 1994)

24. Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 24, *Upplýsingar um tengda aðila*, (endursniðinn 1994).

IAS-STADALL 24

VIÐBÆTUR

Breytingar á IAS-staðli 30

Breytingunum í þessum viðbæti skal beitt að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005. Ef eining beitir þessum staðli vegna fyrra tímabils taka þessar breytingar gildi fyrir það fyrra tímabil.

- A1. Í IAS-staðli 30, *upplýsingagjöf í reikningsskilum banka og sambærilegra fjármálastofnana*, er 58. lið breytt og verður svohljóðandi:
58. Þegar banki hefur hafið viðskipti við tengda aðila er rétt að gera grein fyrir eðli tengslanna milli tengdu aðilanna og veita þær upplýsingar um viðskiptin og útistandandi fjárhæðir sem nauðsynlegar eru til að unnt sé að skilja möguleg áhrif tengslanna á reikningsskil bankans. Upplýsingarnar, sem eru veittar í samræmi við IAS-staðal 24, taka til upplýsinga varðandi stefnu bankans um lán til tengdra aðila og, að því er varðar viðskipti við tengda aðila, fjárhæðarinnar sem er innifalin í:
- a) ...

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 27

Samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Gildissvið	1-3
Skilgreiningar	4-8
Framsetning samstæðureikningsskila	9-11
Gildissvið samstæðureikningsskila	12-21
Aðferðir við gerð samstæðureikningsskila	22-36
Færslu fjárfestinga í dótturfélögum, einingum sem lúta sameiginlegri stjórn og hlutdeildarfélögum í aðgreindum reikningsskilum	37-39
Upplýsingar	40-42
Gildistöku dagur	43
Afturköllun annarra yfirlýsinga	44-45

Þessi endurskoðaði staðall kemur í stað IAS-staðals 27 (endurskoðaður 2000), *samstæðureikningsskil og færsla fjárfestinga í dótturfélögum*, og gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir.

GILDISSVIÐ

1. *Staðlinum skal beita við gerð og framsetningu samstæðureikningsskila fyrir einingasamstæðu sem er undir yfirráðum móðurfélags.*
2. Í þessum staðli er ekki fjallað um reikningsskilaaðferðir við sameiningu fyrirtækja og áhrif þeirra á samstæðureikningsskil, þ.m.t. viðskiptavild sem myndast við sameiningu fyrirtækja (sjá IAS-staðal 22, *sameiningu fyrirtækja*),
3. *Staðlinum skal einnig beitt við færslu fjárfestinga í dótturfélögum, einingum sem lúta sameiginlegri stjórn og hlutdeildarfélögum þegar eining velur að setja fram aðgreind reikningsskil eða krafa er um það í reglum þarlanda yfirvalda.*

SKILGREININGAR

4. *Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:*

Samstæðureikningsskil eru reikningsskil samstæðu sem eru sett fram eins og um eina efnahagslega einingu væri að ræða.

Yfirráð er ákvörðunarréttur til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu einingar í þeim tilgangi að hljóta ávinning af starfsemi hennar.

Kostnaðarverðsaðferð er reikningsskilaaðferð fyrir fjárfestingu þar sem fjárfestingin er færð á kostnaðarverði. Fjárfestirinn færir tekjur af fjárfestingunni aðeins að því marki sem hann fær úthlutað af uppsöfnuðum hagnaði einingarinnar, sem fjárfest er í, sem verður til eftir kaupdag. Mótteknar úthlutanir umfram slíkan hagnað teljast endurgreiðsla á fjárfestingu og eru færðar sem lækkun kostnaðar við fjárfestinguna.

Samstæða er móðurfélag og öll dótturfélög þess.

IAS-STADALL 27

Hlutdeild minnihluta er sá hluti hagnaðarins eða tapsins og hreinna eigna dótturfélags sem rekja má til hlutdeildar í eigin fé sem er ekki, beint eða óbeint í gegnum dótturfélög, í eigu móðurfélagsins.

Móðurfélag er eining sem á eitt eða fleiri dótturfélög.

Aðgreind reikningsskil eru reikningsskil móðurfélags eða fjárfestis í hlutdeildarfélagi eða samrekstraraðila í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn þar sem fjárfestingarnar eru færðar á grundvelli beinnar hlutdeildar í eigin fé fremur en á grundvelli rekstrarafkomu og hreinna eigna eininganna sem fjárfest er í.

Dótturfélag er eining, þ.m.t. óskráð eining eins og sameignarfélag, sem heyrir undir yfirráð annarrar einingar (sem nefnist móðurfélag).

5. Móðurfélag eða dótturfélag þess getur verið fjárfestir í hlutdeildarfélagi eða samrekstraraðili í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn. Í slíkum tilvikum eru einnig gerð samstæðureikningsskil og sett fram í samræmi við þennan staðal til að fara að IAS-staðli 28, *fjárfestingar í hlutdeildarfélögum*, og IAS-staðli 31, *hlutdeild í samrekstri*.
6. Fyrir einingu, sem lýst er í 5. lið, eru aðgreind reikningsskil þau reikningsskil sem eru gerð og sett fram til viðbótar reikningsskilunum sem um getur í 5. lið.

Aðgreind reikningsskil þurfa ekki að vera í viðbæti við þau reikningsskil eða fylgja þeim.

7. Reikningsskil einingar, sem ekki á dótturfélag, hlutdeild í hlutdeildarfélagi eða aðild að einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn, eru ekki aðgreind reikningsskil.
8. Móðurfélag, sem er undanþegið því að setja fram samstæðureikningsskil í samræmi við 10. lið, getur sett fram aðgreind reikningsskil sem sín einu reikningsskil.

FRAMSETNING SAMSTÆÐUREIKNINGSSKILA

9. *Móðurfélag, annað en það sem er fjallað um í 10. lið, skal setja fram samstæðureikningsskil þar sem það dregur saman fjárfestingar sínur í dótturfélögum í samræmi við þennan staðal.*
10. *Móðurfélag er því aðeins undanþegið því að setja fram samstæðureikningsskil:*
 - a) *að móðurfélagið sjálft sé dótturfélag, sem er að öllu leyti í eigu eins móðurfélags eða er að hluta til í eigu annarrar einingar og annarra eigna þess, þ.m.t. þeir sem ekki hafa með öðrum hætti atkvæðisrétt og hafa fengið upplýsingar um og ekki andmælt því að móðurfélagið setji ekki fram samstæðureikningsskil,*
 - b) *að ekki séu höfð viðskipti með skulda- eða eiginfjárgerninga móðurfélagsins á almennum markaði (innlendum eða erlendum kauphöllum eða opnum tilboðsmarkaði, þ.m.t. stað- og svæðisbundnir markaðir),*
 - c) *að móðurfélagið hafi ekki lagt inn né sé að leggja inn reikningsskil sín hjá verðbréfaeftirlitsstofnun eða annarri eftirlitsstofnun í þeim tilgangi að gefa út flokk verðbréfa á almennum markaði*

og

 - d) *að endanlegt móðurfélag eða eitthvert millistigsmóðurfélag móðurfélagsins leggi fram samstæðureikningsskil sem samræmast IFRS-stöðlum og eru tiltæk almennings og honum til afnota.*
11. Móðurfélag, sem velur að setja fram samstæðureikningsskil í samræmi við 10. lið og setur einungis fram aðgreind reikningsskil, fer að 37.-42. lið.

GILDISSVIÐ SAMSTÆÐUREIKNINGSSKILA

12. *Samstæðureikningsskil skulu taka til allra dótturfélaga móðurfélagsins að undanskildum þeim sem um getur í 16. lið.*

13. Yfirráð eru talin vera fyrir hendi þegar móðurfélagið á, með beinum eða óbeinum hætti í gegnum dótturfélög, meira en helming atkvæðisréttar í einingu nema í undantekningartilvikum þegar hægt er að sýna fram á með skýrum hætti að í slíku eignarhaldi felist ekki yfirráð. Yfirráð eru einnig fyrir hendi þegar móðurfélagið á helming atkvæðisréttar í einingu eða minna, þegar um er að ræða: (*)
- a) að það hafi ákvörðunarrétt yfir meira en helmingi atkvæðisréttarins samkvæmt samningi við aðra fjárfesta,
 - b) ákvörðunarrétt til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu einingarinnar samkvæmt lögum eða samningi,
 - c) ákvörðunarrétt til að skipa eða leysa frá störfum meirihluta nefndarmanna í æðstu stjórn eða sambærilegt stjórnarteymi og er stjórn einingarinnar í höndum þeirrar stjórnar eða þess sambærilega stjórnarteymis
- eða
- d) ákvörðunarrétt til að beita meirihluta atkvæðisréttar á fundum stjórnar einingarinnar eða sambærilegs stjórnarteymis og er stjórn einingarinnar í höndum þeirrar stjórnar eða þess sambærilega stjórnarteymis,
14. Eining getur átt kaupheimild í hlutabréfum, kauprétt á hlutabréfum, skulda- eða eiginfjárgerninga, sem er hægt að breyta í almenn hlutabréf, eða eining getur átt svipaða gerninga sem hugsanlega geta, ef þeir eru nýttir eða þeim breytt, gefið einingunni atkvæðisrétt eða minnkað atkvæðisrétt annars aðila í fjárhags- og rekstrarstefnu annarrar einingar (mögulegur atkvæðisréttur). Kannað er hvort um sé að ræða mögulegan atkvæðisrétt sem er nýtanlegur eða breytanlegur eins og er, þ.m.t. mögulegur atkvæðisréttur sem önnur eining á, og áhrif slíks atkvæðisréttar, þegar metið er hvort eining hefur ákvörðunarrétt til að stjórna fjárhags- og rekstrarstefnu annarrar einingar. Mögulegur atkvæðisréttur verður ekki nýttur eins og er eða honum breytt, þegar ekki er t.d. unnt að nýta hann eða breyta fyrir en á tilteknum degi í framtíðinni eða ekki fyrir en tiltekinn atburður á sér stað í framtíðinni.
15. Þegar einingin metur hvort mögulegur atkvæðisréttur stuðli að yfirráðum kannar hún allar staðreyndir og aðstæður (þ.m.t. skilmálarnir fyrir nýtingu mögulegs atkvæðisréttar og aðrar samningsbundnar skyldur, saman eða hverja fyrir sig) sem hafa áhrif á mögulegan atkvæðisrétt, að undanskilinni fyrirætlun stjórnenda og fjárhagslegri getu til að nýta réttinn eða breyta honum.
16. **Undanskilja skal dótturfélag frá samstæðureikningsskilum þegar vísbendingar eru um a) að fyrirhugað sé að yfirráð verði tímabundin vegna þess að yfirtaka á dótturfélaginu og eignarhald á því hafa þann eina tilgang að ráðstafa því innan tólf mánaða frá yfirtöku og b) að stjórnendur séu að leita að kaupanda. Fjárfestingar í slíkum dótturfélögum skulu flokkaðar sem eignir sem haldið er til veltuviðskipta og færðar í samræmi við IAS-staðal 39, fjármálagerningar: færsla og mat.**
17. Þegar dótturfélagi, sem áður hefur verið undanskilið frá samstæðureikningsskilum í samræmi við 16. lið, er ekki ráðstafað innan tólf mánaða skal taka það með í samstæðureikningsskilunum frá og með yfirtökudegi (sjá IAS-staðal 22). Reikningsskil fyrir tímabilin frá yfirtöku skulu endurgerð.
18. Í undantekningartilvikum kann eining að hafa fengið kaupanda að dótturfélaginu sem undanskilið er í samstæðureikningsskilunum í samræmi við 16. lið en hefur e.t.v. ekki lokið sölunni innan tólf mánaða frá yfirtöku vegna þess að þörf er á leyfi eftirlitsaðila eða annarra aðila. Þess er ekki krafist að einingin taki slíkt dótturfélag með í samstæðureikningsskilunum ef salan er í vinnslu daginn sem efnahagsreikningur er dagsettur og engin ástæða er til að ætla að henni verði ekki lokið skömmu eftir dagsetningu efnahagsreiknings.
19. Dótturfélag er ekki undanskilið í samstæðureikningsskilum einfaldlega vegna þess að fjárfestirinn er sérhæft áhættufjármagnsfyrirtæki, verðbréfasjóður, fjárhaldssjóður eða sambærileg eining.
20. Ekki skal undanskilja dótturfélag í samstæðureikningsskilum vegna þess að viðskiptastarfsemi þess er ólík starfsemi annarra eininga í samstæðunni. Viðeigandi upplýsingar fást með því að fella slík dótturfélög inn í samstæðuna og veita viðbótarupplýsingar í samstæðureikningsskilunum um mismunandi viðskiptastarfsemi dótturfélaga. Með upplýsingunum, sem gerð er krafa um samkvæmt IAS-staðli 14, *starfsþáttaskýrslur*, fást t.d. skýringar á mikilvægi mismunandi viðskiptastarfsemi innan samstæðunnar.

(*) Sjá einnig SIC-túlkun 12: *samstæðureikningsskil – rekstrareiningar um sérverkefni*.

IAS-STADALL 27

21. Móðurfélag missir yfirráð þegar það missir ákvörðunarrétt til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu einingar sem fjárfest er í í þeim tilgangi að hljóta ávinning af starfsemi hennar. Tap á yfirráðum getur átt sér stað með eða án breytinga á fullu eða hlutfallslegu eignarhaldi. Það getur t.d. gerst þegar dótturfélag fer undir stjórn hins opinbera, dómstóla, stjórnsýslustofnunar eða eftirlitsaðila. Það getur einnig verið afleiðing samningsbundins fyrirkomulags.

AÐFERÐIR VIÐ GERÐ SAMSTÆÐUREIKNINGSSKILA

22. Við gerð samstæðureikningsskila sameinar eining reikningsskil móðurfélags og dótturfélaga sinna lið fyrir lið með því að leggja saman sams konar liði eigna, skulda, eigin fjár, tekna og gjalda. Til þess að framsetning fjárhagsupplýsinga í samstæðureikningsskilunum geti orðið eins og um eina efnahagslega einingu sé að ræða eru síðan gerðar eftirfarandi ráðstafanir:
- a) bókfært verð fjárfestingar móðurfélagsins í sérhverju dótturfélagi er fellt niður á móti hlut móðurfélagsins í eigin fé sérhvers dótturfélags (sjá IAS-staðal 22 þar sem meðferð allrar viðskiptavildar sem til verður er lýst),
 - b) hlutdeild minnihluta í hagnaði eða tapi dótturfélaga í samstæðunni á reikningsskilatímabilinu er skilgreind
og
 - c) hlutdeild minnihluta í hreinum eignum dótturfélaga, sem eru hluti samstæðunnar, er aðgreind frá eigin fé móðurfélagsins í þeim. Hlutdeild minnihluta í hreinum eignum samanstendur af:
 - i) fjárhæð hlutdeildar minnihlutans á upphaflegum sameiningardegi, reiknaðri í samræmi við IAS-staðal 22
og
 - ii) hlut minnihluta í eiginfjárhreyfingum frá sameiningardegi.
23. Þegar mögulegur atkvæðisréttur er fyrir hendi er hlutfall hagnaðar eða taps og eiginfjárhreyfinga, sem skipt er á móðurfélagið og hlutdeild minnihluta, ákvarðað á grundvelli núverandi eignarhluta og endurspeglar ekki hugsanlega nýtingu eða breytingu mögulegs atkvæðisréttar.
24. ***Stöður innan samstæðu og viðskipti, tekjur og gjöld skal fella niður að fullu.***
25. Stöður og viðskipti innan samstæðunnar, þ.m.t. tekjur, gjöld og arður, eru felld niður að fullu. Hagnaður og tap af viðskiptum innan samstæðunnar, sem er fært í eignum, s.s. birgðum og fastafjármunum, er fellt niður að fullu. Tap innan samstæðunnar getur bent til virðisrýmunar sem nauðsynlegt er að færa í samstæðureikningsskilunum. IAS-staðal 12, *tekjuskattar*, gildir um tímabundinn mismun sem stafar af brottfellingu hagnaðar og taps sem rekja má til viðskipta innan samstæðunnar.
26. ***Reikningsskil móðurfélagsins og dótturfélaga þess, sem eru notuð við gerð samstæðureikningsskilanna, skulu gerð á sama reikningsskiladegi. Þegar reikningsskiladagar móðurfélagsins og dótturfélags eru ekki þeir sömu gerir dótturfélagið viðbótarreikningsskil vegna samstæðureikningsskilanna miðað við sömu dagsetningu og reikningsskil móðurfélagsins, nema það sé ógerlegt.***
27. ***Þegar reikningsskil dótturfélags, sem eru notuð við gerð samstæðureikningsskila í samræmi við 26. lið, eru miðuð við annan reikningsskiladag en reikningsskil móðurfélagsins skal gera leiðréttingar vegna áhrifa af verulegum viðskiptum eða atburðum sem verða milli þess reikningsskiladags og reikningsskiladags móðurfélagsins. Hvað sem öðru líður skal ekki muna meira en þremur mánuðum á reikningsskiladegi dótturfélagsins og reikningsskiladegi móðurfélagsins. Lengd reikningstímabíla og munur á reikningsskiladögum skal vera eins frá einu tímabili til annars.***
28. ***Við gerð samstæðureikningsskila skal nota samræmdar reikningsskilaaðferðir fyrir sams konar viðskipti og aðra atburði við sambærilegar aðstæður.***

29. Ef eining í samstæðunni notar aðrar reikningsskilaaðferðir en þær sem notaðar eru í samstæðureikningsskilunum fyrir sambærileg viðskipti og atburði við sambærilegar aðstæður eru gerðar viðeigandi leiðréttingar á reikningsskilum hennar þegar samstæðureikningsskilin eru gerð.
30. Tekjur og gjöld dótturfélags eru talin með í samstæðureikningsskilunum frá yfirtökudegi eins og skilgreint er í IAS-staðli 22. Tekjur og gjöld dótturfélags eru talin með í samstæðureikningsskilunum fram að þeim degi sem móðurfélagið hættir að hafa yfirráð yfir félaginu. Mismunurinn á söluandvirði dótturfélagsins og bókfærðu verði eigna þess á ráðstöfunardegi, þ.m.t. uppsöfnuð fjárhæð gengismunar, sem tengist dótturfélaginu og færð er á eigið fé í samræmi við IAS-staðal 21, *áhrif gengisbreytinga erlendra gjaldmiðla*, er færður í rekstrarreikning samstæðureikningsskilanna sem hagnaður eða tap af ráðstöfun dótturfélagsins.
31. *Fjárfestingu í einingu skal færa í samræmi við IAS-staðal 39, fjármálagerningar: færsla og mat, frá þeim degi sem hún hættir að vera dótturfélag, að því tilskildu að hún verði ekki að hlutdeildarfélagi eins og það er skilgreint í IAS-staðli 20 eða einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn eins og henni er lýst í IAS-staðli 31.*
32. *Lita skal á bókfært verð fjárfestingarinnar, daginn sem einingin hættir að vera dótturfélag, sem kostnaðarverð við upphaflegt mat á fjáreign í samræmi við IAS-staðal 39.*
33. *Setja skal hlutdeild minnihluta fram innan eigin fjár í efnahagsreikningi samstæðunnar aðgreinda frá eigin fé móðurfélagsins. Einnig skal greina á frá hlutdeild minnihluta í hagnaði eða tapi samstæðunnar.*
34. Hagnaðurinn eða tapið skiptist á hluthafa móðurfélags og hlutdeild minnihluta. Vegna þess að hvort tveggja er eigið fé er fjárhæðin sem útteilt er til minnihlutans hvorki tekjur né gjöld.
35. Tap, sem varðar minnihluta í dótturfélagi í samstæðu, getur numið hærri fjárhæð en sem nemur hlutdeild minnihlutans í eigin fé dótturfélagsins. Það sem er umfram og allt frekara tap, sem varðar minnihlutann, er skipt á hlutdeild meirihlutans nema að því marki sem minnihlutinn er skuldbundinn til og fær um að leggja fram viðbótarfjárfestingu til að bæta upp tapið. Ef dótturfélagið sýnir hagnað síðar er hlutdeild meirihlutans úthlutað öllum slíkum hagnaði uns hlutdeild minnihluta í tapi, sem meirihlutinn hafði áður tekið á sig, hefur verið endurheimt.
36. Ef í dótturfélagi eru útistandandi forgangshlutir með uppsafnanlegan arðgreiðslurétt, sem eru í eigu minnihluta og flokkaðir sem eigið fé, reiknar móðurfélagið hlutdeild sína í hagnaði eða tapi eftir að tekið hefur verið tillit til arðs af slíkum hlutum, óháð því hvort tilkynnt hefur verið um að arður verði greiddur.

FÆRSLA FJÁRFESTINGA Í DÓTTURFÉLÖGUM, EININGUM SEM LÚTA SAMEIGINLEGRI STJÓRN OG HLUTDEILDARFÉLÖGUM Í AÐGREINDUM REIKNINGSSKILUM

37. *Við gerð aðgreindra reikningsskila skal færsla fjárfestinga í dótturfélögum, einingum sem lúta sameiginlegri stjórn og hlutdeildarfélögum í eigin reikningsskilum annaðhvort vera:*

a) á kostnaðarverði

eða

b) í samræmi við IAS-staðal 39.

Beita skal sömu aðferð við færslu hvers fjárfestingarflokks.

38. Í þessum staðli er ekki mælt fyrir um hvaða einingar skuli leggja fram aðgreind reikningsskil sem eru tiltæk almenningi og honum til afnota. 37. og 39.-42. liður gilda þegar eining gerir aðgreind reikningsskil sem eru í samræmi við IFRS-staðla. Einingin leggur einnig fram samstæðureikningsskil sem eru tiltæk almenningi og honum til afnota, eins og gerð er krafa um í 9. lið nema undanþágan, sem kveðið er á um í 10. lið, eigi við.

IAS-STADALL 27

39. *Fjárfestingar í einingum sem lúta sameiginlegri stjórn og hlutdeildarfélögum, sem færðar eru í samstæðureikningsskilunum í samræmi við IAS-staðal 39, skal færa með sama hætti í aðgreindum reikningsskilum fjárfestisins.*

UPPLÝSINGAR

40. *Veita skal upplýsingar í samstæðureikningsskilum um eftirfarandi:*

- a) *þá staðreynd að dótturfélag er ekki tekið með í samstæðureikningsskilum í samræmi við 16. lið,*
- b) *[Fellur brott]*
- c) *eðli sambandsins milli móðurfélags og dótturfélags þegar móðurfélagið á ekki meira en helming atkvæðisréttar, beint eða óbeint í gegnum dótturfélög,*
- d) *ástæður þess hvers vegna eignarhald, sem er beint eða óbeint í gegnum dótturfélag, meira en helming atkvæðisréttar í einingu, sem fjárfest er í, veitir ekki yfirráð,*
- e) *reikningsskiladag dótturfélags, þegar slík reikningsskil eru notuð til að gera samstæðureikningsskil, og þau eru miðuð við annan reikningsskiladag eða annað tímabil en hjá móðurfélaginu, og ástæðuna fyrir því að notaður er annar reikningsskiladagur eða -tímabil*

og

- f) *eðli og umfang hvers kyns verulegra takmarkana (t.d. sem stafa af lánskjörum eða kröfum eftirlitsyfyrvalda) á getu dótturfélaga til að yfirfæra fjármagn til móðurfélagsins í formi arðgreiðslna í handbæru fé eða til endurgreiðslu lána eða fyrirframgreiðslna.*

41. *Þegar aðgreind reikningsskil eru gerð fyrir móðurfélag, sem, í samræmi við 10. lið, velur að gera ekki samstæðureikningsskil, skal í eigin reikningsskilunum gera grein fyrir:*

- a) *því að reikningsskilin eru aðgreind reikningsskil, að notuð hafi verið undanþága frá samstæðureikningsskilum, heiti félagsins og landsins þar sem það var stofnað eða aðsetur einingarinnar sem hefur sett fram til afnota fyrir almenning reikningsskil sem fylgja IFRS-stöðlum ásamt heimilisfangi þar sem hægt er að fá þessi samstæðureikningsskil,*
- b) *skrá yfir verulegar fjárfestingar í dótturfélögum, einingum sem lúta sameiginlegri stjórn og hlutdeildarfélögum, þ.m.t. heiti, landið, þar sem félagið er stofnað eða hefur aðsetur, hlutfall eignarhluta og hlutfall atkvæðisréttar, ef hann er í öðru hlutfalli en eignarhlutur*

og

- c) *lýsingu á aðferðinni sem notuð er til að færa fjárfestingarnar sem skráðar eru undir b-lið.*

42. *Þegar móðurfélag (annað en móðurfélag sem fjallað er um í 41. lið), framtaksfjárfestir með hlutdeild í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn eða fjárfestir í hlutdeildarfélagi gerir aðgreind reikningsskil skal í þessum aðgreindu reikningsskilum gera grein fyrir:*

- a) *því að reikningsskilin eru aðgreind reikningsskil og ástæður þess að reikningsskilin eru gerð, ef ekki er gerð krafa um þau í lögum,*
- b) *skrá yfir verulegar fjárfestingar í dótturfélögum, einingum sem lúta sameiginlegri stjórn og hlutdeildarfélögum, þ.m.t. heiti, landið, þar sem félagið er stofnað eða hefur aðsetur, hlutfall eignarhluta og hlutfall atkvæðisréttar, ef hann er í öðru hlutfalli en eignarhlutur*

og

- c) *lýsingu á aðferðinni sem notuð er til að færa fjárfestingarnar sem skráðar eru undir b-lið ásamt því að skilgreina reikningsskilin, sem gerð eru í samræmi við 9. lið þessa staðals, IAS-staðal 28 og IAS-staðal 31, sem þau tengjast.*

GILDISTÖKUDAGUR

43. *Eining skal beita þessum staðli að því er varðar árleg tímabil sem hefst 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr. Ef eining beitir þessum staðli vegna tímabils sem hefst fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.*

AFTURKÖLLUN ANNARRA YFIRLÝSINGA

44. Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 27, *samstæðureikningsskil og færsla fjárfestinga í dótturfélögum* (endurskoðaður 2000).
45. Þessi staðall kemur í stað SIC-túlkunar 33: *samstæðuuppgjör og hlutdeildaraðferð — mögulegur atkvæðisréttur og skipting eignarhalds.*
-

IAS-STADALL 27

VIÐBÆTUR

Breytingar á öðrum yfirlýsingum

Breytingunum í þessum viðbæti skal beitt að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Ef eining beitir þessum staðli vegna fyrra tímabils taka þessar breytingar gildi fyrir það fyrra tímabil.

A1. Í IAS-staðli 22, *sameining fyrirtækja*, er 1. lið breytt og verður svohljóðandi:

1. Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

...

Dótturfélag er eining, þ.m.t. óskráð eining eins og sameignarfélag, sem heyrir undir yfirráð annarrar einingar (sem nefnist móðurfélag).

Hlutdeild minnihluta er sá hluti hagnaðarins eða tapsins og hreinna eigna dótturfélags sem rekja má til hlutdeildar í eigin fé sem er ekki, beint eða óbeint í gegnum dótturfélög, í eigu móðurfélagsins.

A2. [Breyting á ekki við um staðlana eina og sér]

A3. SIC-túlkun 12: *samstæðureikningsskil — rekstrareiningar um sérverkefni*, er breytt eins og lýst er hér á eftir:

Tilvísuninni er breytt og verður svohljóðandi:

Tilvísun: IAS-staðall 27, *samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil*

9., 10. og 11. lið er breytt og verða svohljóðandi:

9. Þegar um er að ræða rekstrareiningu um sérverkefni geta yfirráð komið fram þegar starfsemi rekstrareiningarinnar um sérverkefni er ákvörðuð fyrirfram (starfar á „sjálfstýringu“) eða á annan hátt. Í 13. lið IAS-staðals 27 eru tilgreindar nokkrar aðstæður sem leiða til yfirráða, jafnvel í tilvikum þar sem eining fer með helming eða minna af atkvæðisrétti annarrar einingar. Á sama hátt geta yfirráð jafnvel verið fyrir hendi í tilvikum þar sem eining á lítið eða ekkert af eigin fé rekstrareiningar um sérverkefni. Beiting hugtaksins yfirráð krefst í hverju tilviki að notuð sé eigin dómgreind til að meta alla viðkomandi þætti í samhengi.

10. Auk aðstæðnanna, sem lýst er í 13. lið IAS-staðals 27, kunna t.d. eftirfarandi aðstæður að benda til tengsla þar sem eining hefur yfirráð yfir rekstrareiningu um sérverkefni og skal því gera samstæðureikningsskil vegna rekstrareiningarinnar um sérverkefni (viðbótarleiðbeiningar eru veittar í viðbæti við þessa túlkun):

- a) starfsemi rekstrareiningarinnar um sérverkefni er í reynd rekin fyrir hönd einingarinnar í samræmi við sérstakar viðskiptaþarfir hennar þannig að einingin hafi ávinning af rekstri rekstrareiningarinnar um sérverkefni,
- b) einingin hefur í reynd ákvörðunarvald til að hafa meirihluta ávinnings af starfsemi rekstrareiningarinnar um sérverkefni eða hefur fengið öðrum í hendur þetta ákvörðunarvald með því að setja upp „sjálfstýringu“,
- c) einingin hefur í reynd rétt til að öðlast meirihluta ávinnings rekstrareiningarinnar um sérverkefni og kann því að vera óvarið fyrir áhættu, sem fylgir starfsemi rekstrareiningarinnar um sérverkefni

eða

- d) einingin heldur í reynd meirihluta eftirstæðrar áhættu eða eigendaáhættu vegna rekstrareiningarinnar um sérverkefni eða eigna hennar til að hafa ávinning af starfsemi hennar.

IAS-STADALL 27

11. [Fellur brott]

- A4. Vísunum í IFRS-stöðlum, þ.m.t. IAS-staðlar og túlkanir, sem voru í gildi í desember 2003, í gildandi útgáfu af IAS-staðli 27, *samstæðureikningskil og færsla fjárfestinga í dótturfélögum*, er breytt í IAS-27, *samstæðureikningskil og aðgreind reikningskil*.
-

IAS-STADALL 28

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 28

Fjárfestingar í hlutdeildarfélagum

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Gildissvið	1
Skilgreiningar	2-12
Veruleg áhrif	6-10
Hlutdeildaraðferð	11-12
Beiting hlutdeildaraðferðarinnar	13-36
Virðisrýmunartöp	31-34
Aðgreind reikningsskil	35-36
Upplýsingar	37-40
Gildistökudagur	41
Afturköllun annarra yfirlýsinga	42-43

Þessi endurskoðaði staðall kemur í stað IAS-staðals 28 (endurskoðaður 2000), *færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélagum*, og gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir.

GILDISSVIÐ

1. Þessum staðli skal beita við færslu fjárfestinga í hlutdeildarfélagum. Þessum staðli skal þó ekki beita við fjárfestingar í hlutdeildarfélagum sem eru:

a) áhættufjármagnsfyrirtæki

eða

b) verðbréfasjóðir, fjárhaldssjóðir og sambærilegar einingar, þ.m.t. fjárfestingartengdir tryggingasjóðir sem eru við upphaflega færslu skráðir á gangvirði með hlíðsjón af hagnaði eða tapi eða eru flokkaðir sem haldið til veltuvíðskipta og færðir í samræmi við LAS-staðal 39, fjármálagerningar: færsla og mat. Þess háttar fjárfestingar skal meta á gangvirði í samræmi við LAS-staðal 39 og breytingar á gangvirði skulu færðar í rekstrarreikning á því tímabili sem breytingin á sér stað.

SKILGREININGAR

2. Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Hlutdeildarfélag er eining, þ.m.t. óskráð eining eins og sameignarfélag, þar sem fjárfestir hefur veruleg áhrif, og er hvorki dótturfélag né hlutdeild í samrekstri.

Samstæðureikningsskil eru reikningsskil samstæðu sem eru sett fram eins og um eina efnahagslega einingu væri að ræða.

Yfirrád er ákvörðunarréttur til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu einingar í þeim tilgangi að hljóta ávinning af starfsemi hennar.

Hlutdeildaraðferð er reikningskilaaðferð þar sem fjárfesting er upphaflega færð á kostnaðarverði og fjárhæðin síðan leiðrétt vegna breytingar á hlut fjárfestis í hreinum eignum einingar, sem fjárfest er í, eftir kaup. Hlutur fjárfestisins í hagnaði eða tapi félagsins, sem fjárfest er í, er innifalinn í hagnaði eða tapi einingarinnar sem fjárfest er í.

Sameiginleg yfirrád eru samningsbundin skipting á yfirráðum yfir efnahagslegri starfsemi.

Aðgreind reikningsskil eru reikningsskil móðurfélags eða fjárfestis í hlutdeildarfélagi eða samrekstraraðila í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn þar sem fjárfestingarnar eru færðar á grundvelli beinnar hlutdeildar í eigin fé fremur en á grundvelli rekstrarafkomu og hreinna eigna eininganna sem fjárfest er í.

Veruleg áhrif eru ákvörðunarréttur til þátttöku í ákvörðunum um mótun fjárhags- og rekstrarstefnu einingar, sem fjárfest er í, en eru ekki yfirrád eða sameiginleg yfirrád yfir þessari stefnumótun.

Dótturfélag er eining, þ.m.t. óskráð eining eins og sameignarfélag, sem heyrir undir yfirrád annarrar einingar (sem nefnist móðurfélag).

3. Reikningsskil, þar sem hlutdeildaraðferðinni er beitt, eða reikningsskil einingar, sem á ekki dótturfélag, hlutdeildarfélag eða aðild að einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn, eru ekki aðgreind reikningsskil.
4. Aðgreind reikningsskil eru reikningsskil sem eru sett fram til viðbótar samstæðureikningsskilum, reikningsskil þar sem eru færðar fjárfestingar með hlutdeildaraðferðinni og reikningsskil þar sem hlutdeild samrekstraraðila í samrekstri er tekin saman miðað við hlutfallslega aðferð við samstæðureikningsskil. Aðgreind reikningsskil kunna að vera en þurfa ekki að vera í viðbæti þau reikningsskil eða fylgja þeim.
5. Einingar, sem eru undanþegnar frá því að gera samstæðureikningsskil í samræmi við 10. lið IAS-staðals 27, samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil, frá því að beita hlutfallslegum samstæðureikningsskilum í samræmi við 2. lið IAS-staðals 31, hlutdeild í samrekstri, eða frá því að beita hlutdeildaraðferðinni í samræmi við c-lið 13. liðar þessa staðals, geta sett fram aðgreind reikningsskil sem sín einu reikningsskil.

Veruleg áhrif

6. Ef fjárfestir hefur 20% atkvæðisrétt eða meira, beint eða óbeint (t.d. í gegnum dótturfélög), í einingu sem fjárfest er í, er gert ráð fyrir að fjárfestirinn hafi veruleg áhrif nema hægt sé að sýna fram á með skýrum hætti að svo sé ekki. Ef fjárfestirinn hefur á hinn bóginn minna en 20% atkvæðisrétt beint eða óbeint (t.d. í gegnum dótturfélög) í einingunni sem fjárfest er í, er gert ráð fyrir að fjárfestirinn hafi ekki veruleg áhrif nema hægt sé að sýna fram á með skýrum hætti að svo sé. Þótt annar fjárfestir eigi verulegan hlut eða meirihluta þá útilokar það ekki fjárfesti frá því að hafa veruleg áhrif.
7. Einn eða fleiri af eftirfarandi þáttum bera alla jafna vitni um veruleg áhrif fjárfestis:
 - a) fulltrúi í stjórn félags eða í sambærilegri stjórnareiningu innan einingarinnar, sem fjárfest er í,
 - b) þátttaka í ákvarðanatökufærli, þ.m.t. þátttaka í ákvörðunum um arð eða aðra úthlutun,
 - c) mikilvæg viðskipti milli fjárfestisins og einingarinnar sem fjárfest er í,
 - d) innbyrðis skipti á stjórnendum
eða
 - e) útvegum nauðsynlegra, tæknilegra upplýsinga.

IAS-STADALL 28

8. Eining getur átt kaupheimild í hlutabréfum, kauprétt á hlutabréfum, skulda- eða eiginfjárgerninga, sem er hægt að breyta í almenn hlutabréf, eða átt sambærilega gerninga sem hugsanlega geta, ef þeim er beitt eða breytt, gefið einingunni aukinn atkvæðisrétt eða minnkað atkvæðisrétt annars aðila í fjárhags- og rekstrarstefnu annarrar einingar (þ.e. mögulegur atkvæðisréttur). Kannað er hvort um sé að ræða mögulegan atkvæðisrétt sem er nýtanlegur eða breytanlegur eins og er, þ.m.t. mögulegur atkvæðisréttur sem aðrar einingar eiga, og áhrif slíks atkvæðisréttar, þegar metið er hvort eining hefur veruleg áhrif. Mögulegur atkvæðisréttur verður ekki nýttur eða breytt eins og er, t.d. þegar ekki er unnt að nýta hann eða breyta fyrr en á tilteknum degi í framtíðinni eða þegar tiltekinn atburður á sér stað í framtíðinni.
9. Þegar einingin metur hvort mögulegur atkvæðisréttur stuðli að verulegum áhrifum kannar hún allar staðreyndir og aðstæður (þ.m.t. skilmálarnir fyrir nýtingu mögulegs atkvæðisréttar og aðrar samningsbundnar skyldur, saman eða hverja fyrir sig) sem hafa áhrif á mögulegan rétt, að undanskilinni fyrirætlun stjórnenda og fjárhagslegri getu til að nýta réttinn eða breyta honum.
10. Eining glatar verulegum áhrifum yfir einingu, sem hún hefur fjárfest í, þegar hún missir ákvörðunarréttinn til þátttöku í ákvörðunum um mótn fjárhags- og rekstrarstefnu þessarar einingar, sem hún hefur fjárfest í. Tap á verulegum áhrifum getur átt sér stað með eða án breytinga á fullu eða hlutfallslegu eignarhaldi. Það getur t.d. gerst þegar hlutdeildarfélag fer undir stjórn hins opinbera, dómstóla, stjórnarsýsluaðila eða eftirlitsaðila. Það getur einnig verið afleiðing samningsbundins fyrirkomulags.

Hlutdeildaraðferð

11. Samkvæmt hlutdeildaraðferðinni er fjárfesting í hlutdeildarfélagi upphaflega færð á kostnaðarverði og bókfært verð er hækkað eða lækkað til að færa hlutdeild fjárfestis í hagnaði eða tapi einingarinnar, sem fjárfest er í, eftir yfirtökudag. Hlutur fjárfestisins í hagnaði eða tapi einingarinnar, sem fjárfest er í, er færður í rekstrarreikningi fjárfestisins. Úthlutanir frá einingunni, sem fjárfest er í, lækka bókfært verð fjárfestingarinnar. Leiðréttingar á bókfærðu verði kunna einnig að vera nauðsynlegar vegna breytinga á hlutfallslegri eign fjárfestisins í einingunni, sem fjárfest er í, sem stafa af breytingum á eigin fé einingarinnar, sem fjárfest er í, sem hafa ekki verið færðar í rekstrarreikning. Til slíkra breytinga teljast þær breytingar sem stafa af endurmati á varanlegum rekstrarfjármunum og af umreikningsmismun. Hlutur fjárfestisins í þessum breytingum er færður beint á eigið fé hans.
12. Þegar mögulegur atkvæðisréttur er fyrir hendi er hlutur fjárfestis í hagnaði eða tapi og eiginfjárhreyfingum einingarinnar, sem fjárfest er í, ákvarðaður á grundvelli núverandi eignarhluta og endurspeglar ekki hugsanlega nýtingu eða breytingu mögulegs atkvæðisréttar.

BEITING HLUTDEILDARAÐFERÐARINNAR

13. *Fjárfestingu í hlutdeildarfélagi skal færa með hlutdeildaraðferðinni nema þegar:*

- a) *vísbendingar eru um að fjárfestingin og eignarhald á henni hafi þann eina tilgang að ráðstafa henni innan tólf mánaða frá yfirtöku og að stjórnendur séu að leita að kaupanda,*
- b) *undantekningin í 10. lið IAS-staðli 27, sem heimilar að móðurfélag, sem einnig hefur fjárfest í hlutdeildarfélagi, þurfi ekki að setja fram samstöðureikningskil, á við*

eða

- c) *allt eftirfarandi á við:*

- i) *fjárfestirinn er dótturfélag, sem er að öllu leyti í eigu eins móðurfélags, eða er að hluta til í eigu annarrar einingar og annarra eigenda, þ.m.t. þeir sem ekki hafa með öðrum hætti atkvæðisrétt og hafa fengið upplýsingar um og ekki andmælt því að fjárfestirinn beiti ekki hlutdeildaraðferðinni,*
- ii) *að ekki séu höfð viðskipti með skulda- eða eiginfjárgerninga fjárfestisins á almennum markaði (innlendum eða erlendum kauphöllum eða opnum tilboðsmarkaði, þ.m.t. stað- og svæðisbundnir markaðir),*

iii) að fjárfestirinn hafi ekki lagt inn né sé að leggja inn reikningsskil sín hjá verðbréfaeftirlitsstofnun eða annarri eftirlitsstofnun í þeim tilgangi að gefa út flokk verðbréfa á almennum markaði

og

iv) að endanlega móðurfélagið eða eitthvert millistigsmóðurfélag fjárfestisins leggi fram samstæðureikningsskil, sem samræmast IFRS-stöðlum og eru tiltæk almennings og honum til afnota.,

14. *Fjárfestingar, sem lýst er í a-lið 13. liðar, skulu flokkaðar sem fjárfestingar sem haldið er til veltuviðskipta og færðar í samræmi við IAS-staðal 39.*
15. Þegar fjárfestingu í hlutdeildarfélagi, sem áður hefur verið færð í samræmi við IAS-staðal 39, er ekki ráðstafað innan tólf mánaða skal færa hana með hlutdeildaraðferðinni frá og með yfirtökudegi (sjá IAS-staðal 22, *sameining fjirtækja*). Reikningsskil fyrir tímabilin frá yfirtöku skulu endurgerð.
16. Í undantekningartilviki kann eining að hafa fengið kaupanda að hlutdeildinni, sem lýst er í a-lið 13. liðar, en hefur ef til vill ekki lokið sölunni innan tólf mánaða frá yfirtöku vegna þess að þörf er á leyfi eftirlitsaðila eða annarra. Ekki er þess krafist að einingin beiti hlutdeildaraðferðinni á fjárfestingu í slíkri hlutdeild ef salan er í vinnslu daginn sem efnahagsreikningur er dagsettur og engin ástæða er til að ætla að henni verði ekki lokið skömmu eftir dagsetningu efnahagsreiknings.
17. Færsla tekna á grundvelli móttekinnna úthlutana getur verið ófullnægjandi mælikvarði á tekjur fjárfestis af fjárfestingu í hlutdeildarfélagi vegna þess að móttöknu útgreiðslurnar kunna að eiga lítið skylt við árangur hlutdeildarfélagsins. Vegna þess að fjárfestirinn hefur veruleg áhrif í hlutdeildarfélaginu á fjárfestirinn hlutdeild í árangri hlutdeildarfélagsins og þar með arðsemi fjárfestingar sinnar. Fjárfestirinn færir þessa hlutdeild með því að auka umfang reikningsskila sinna þannig að þau taki til hlutar hans af hagnaði eða tapi slíks hlutdeildarfélags. Með beitingu hlutdeildaraðferðarinnar fást því reikningsskil sem veita betri upplýsingar um hreinar eignir og hagnað eða tap fjárfestisins.
18. *Fjárfestir skal hætta að nota hlutdeildaraðferðina frá þeim degi sem hann hættir að hafa veruleg áhrif í hlutdeildarfélagi og skal færa fjárfestinguna í samræmi við IAS-staðal 39 frá þeim degi, að því tilskildu að hlutdeildarfélagið verði ekki dótturfélag eða samrekstur eins og skilgreint er í IAS-staðli 31.*
19. *Líta skal á bókfært verð fjárfestingarinnar, daginn sem hún hættir að vera hlutdeildarfélag, sem kostnaðarverð við upphaflegt mat á henni sem fjáreign í samræmi við IAS-staðal 39.*
20. Mörgum þeirra aðferða, sem eiga við þegar hlutdeildaraðferðinni er beitt, svipar til aðferða við gerð samstæðureikningsskila sem lýst er í IAS-staðli 27. Þar að auki eru þau hugtök, sem liggja til grundvallar þeim aðferðum sem notaðar eru við færslu á yfirtöku á dótturfélagi, einnig teknar upp við færslu vegna fjárfestingar í hlutdeildarfélagi.
21. Hlutur samstæðu í hlutdeildarfélagi er samanlögð eignarhlutdeild móður- og dótturfélaga í því hlutdeildarfélagi. Lítið er framhjá eignarhlutdeild samstæðunnar í öðrum hlutdeildarfélagum eða samrekstri að því þetta varðar. Þegar hlutdeildarfélag, sem á dótturfélög, hlutdeildarfélag eða samrekstur, beitir hlutdeildaraðferðinni er tekið tillit til hagnaða eða taps og hreinna eigna og fært í reikningsskilum hlutdeildarfélagsins (þ.m.t. hlutur hlutdeildarfélagsins í hagnaði eða tapi og hreinum eignum eigin hlutdeildarféлага og samrekstrar), að loknum nauðsynlegum leiðréttingum sem gera kleift að nota samræmdar reikningsskilaaðferðir (sjá 26. og 27. lið).
22. Hagnaður og tap, sem rekja má til viðskipta „upp á við“ og „niður á við“ milli fjárfestis (þ.m.t. dótturfélög hans í samstæðunni) og hlutdeildarfélags, er aðeins fært í reikningsskilum fjárfestisins að því marki sem nemur eignarhluta ótengdra fjárfesta í hlutdeildarfélaginu. Viðskipti „upp á við“ eru t.d. sala á eignum frá hlutdeildarfélagi til fjárfestis. Viðskipti „niður á við“ eru t.d. sala á eignum frá fjárfesti til hlutdeildarfélags. Hlutur fjárfestisins í hagnaði eða tapi sem rekja má til þessara viðskipta er felldur brott.

IAS-STADALL 28

23. Fjárfesting í hlutdeildarfélagi er færð með því að nota hlutdeildaraðferðina frá þeim degi sem hún verður að hlutdeildarfélagi. Þegar fjárfestingin fer fram er farið með allan mismun (hvort sem hann er jákvæður eða neikvæður) milli kostnaðarverðs fjárfestingarinnar og hlutar fjárfestis í gangvirði hreinna, aðgreinanlegra eigna hlutdeildarfélagsins sem viðskiptavild (sjá IAS-staðal 22). Viðskiptavild sem tengist hlutdeildarfélagi er innifalin í bókfærðu verði fjárfestingarinnar. Gerðar eru viðeigandi leiðréttingar á hlut fjárfestisins í hagnaði eða tapi eftir kaupin t.d. til að gera grein fyrir afskriftum af afskrifanlegum eignum sem miðast við gangvirði þeirra við kaupin.
24. *Þegar fjárfestir notar hlutdeildaraðferðina notar hann nýjustu reikningsskil hlutdeildarfélagsins sem tiltæk eru. Ef reikningsskiladagar fjárfestisins og hlutdeildarfélagsins eru ekki þeir sömu gerir hlutdeildarfélagið oft reikningsskil til afnota fyrir fjárfestinn og miðar við sömu dagsetningu og reikningsskil fjárfestisins nema það sé ekki gerlegt.*
25. *Þegar reikningsskil hlutdeildarfélags, sem eru notuð við beitingu hlutdeildaraðferðarinnar, í samræmi við 24. lið, eru miðuð við annan reikningsskiladag en reikningsskil fjárfestisins skal gera leiðréttingar vegna áhrifa af vulegum viðskiptum eða atburðum sem verða milli þess reikningsskiladags og reikningsskiladags fjárfestisins. Hvað sem öðru líður skal ekki muna meira en þremur mánuðum á reikningsskiladegi hlutdeildarfélagsins og reikningsskiladegi fjárfestisins. Lengd reikningstímabíla og munur á reikningsskiladögum skal vera eins frá einu tímabili til annars.*
26. *Reikningsskil fjárfestis skulu gerð með samræmdum reikningsskilaaðferðum fyrir sams konar viðskipti og atburði við sambærilegar aðstæður.*
27. Ef hlutdeildarfélag notar aðrar reikningsskilaaðferðir en þær sem fjárfestirinn notar fyrir sams konar viðskipti og atburði við sambærilegar aðstæður skal gera leiðréttingar til að samræma reikningsskilareglur hlutdeildarfélagsins aðferðum fjárfestisins þegar fjárfestirinn notar reikningsskil hlutdeildarfélagsins við beitingu hlutdeildaraðferðarinnar.
28. Ef í hlutdeildarfélagi eru útistandandi forgangshlutir með uppsafnanlegan arðgreiðslurétt, sem eru í eigu annarra aðila en fjárfestisins og flokkaðir sem eigin fé, reiknar fjárfestirinn hlutdeild sína í hagnaði eða tapi eftir að tekið hefur verið tillit til arðs af slíkum hlutum, óháð því hvort tilkynnt hafi verið um að arður verði greiddur eða ekki.
29. Ef hlutur fjárfestis í tapi hlutdeildarfélags er jafnmikill eða meiri en eignarhluti hans í hlutdeildarfélaginu hættrir fjárfestirinn að færa sinn hlut í frekara tapi. Eignarhlutinn í hlutdeildarfélagi er bókfært verð fjárfestingarinnar í hlutdeildarfélaginu samkvæmt hlutdeildaraðferðinni ásamt hugsanlegri langtímahlutdeild sem í reynd mynda hluta hreinnar fjárfestingar fjárfestisins í hlutdeildarfélaginu. Líður, sem er ekki ætlunin að gera upp og ólíklegt er að verði gerður upp í fyrirsjáanlegri framtíð, er til dæmis í eðli sínu aukning á fjárfestingu einingarinnar í því hlutdeildarfélagi. Slíkir líðir geta verið forgangshlutir og langtímakröfur eða -lán en ekki viðskiptakröfur, viðskiptaskuldir eða langtímakröfur sem fullnægjandi veð er fyrir, s.s. veðlán. Tapi, sem er fært samkvæmt hlutdeildaraðferðinni umfram fjárfestingu fjárfestisins í venjulegum hlutum, er jafnað á móti öðrum þáttum í eignarhlut fjárfestisins í hlutdeildarfélagi í öfugri forgangsröð þeirra (þ.e. forgangsröð við félagsslit).
30. Eftir að eignarhlutur fjárfestisins hefur lækkað niður í núll er gerð grein fyrir viðbótartöpum og skuld er færð en aðeins að því marki sem fjárfestirinn hefur stofnað til lagalegra eða ætlaðra skuldbindinga eða greitt fyrir hönd hlutdeildarfélagsins. Ef hlutdeildarfélagið skilar síðar hagnaði byrjar fjárfestirinn einungis aftur að færa sinn hlut í þeim hagnaði eftir að hagnaðarhlutur hans er orðinn jafnmikill og taphluturinn sem ekki var færður.

Virðisrýrnunartap

31. Eftir að hlutdeildaraðferðinni hefur verið beitt, þ.m.t. færslur á tapi hlutdeildarfélagsins í samræmi við 29. lið, styðst fjárfestirinn við kröfur í IAS-staðli 39 til að ákvarða hvort nauðsynlegt sé að færa viðbótavirðisrýrnunartap að því er varðar hreina fjárfestingu hans í hlutdeildarfélaginu.
32. Fjárfestirinn styðst einnig við kröfur IAS-staðals 39 til að ákvarða hvort eitthvert virðisrýrnunartap til viðbótar er fært, að því er varðar eignarhlut fjárfestisins í hlutdeildarfélaginu, sem er ekki hluti af hreinu fjárfestingunni, og hversu hárrí fjárhæð það virðisrýrnunartap nemur.

33. Ef farið er að kröfunum í IAS-staðli 39 og niðurstaðan bendir til þess að virði fjárfestingarinnar hafi rýrnað beittir eining IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna. Við ákvörðun á nýtingarvirði fjárfestingarinnar metur eining:

- a) hlut sinn í núvirði áætlaðs sjóðstreymis í framtíð, sem búist er við að einingin, sem fjárfest er í, muni skila, þ.m.t. sjóðstreymi vegna rekstrar einingarinnar, sem fjárfest er í, og ágóða af endanlegri ráðstöfun fjárfestingarinnar

eða

- b) núvirði áætlaðs framtíðarsjóðstreymis sem vænst er við að verði til vegna arðgreiðslna af fjárfestingunni og endanlegrar ráðstöfunar hennar.

Samkvæmt viðeigandi forsendum gefa báðar aðferðir sömu niðurstöðu. Virðisrýrnun á fjárfestingunni, sem af þessu hlýst, er skipt niður í samræmi við IAS-staðal 36. Þess vegna er henni fyrst skipt niður á viðskiptavild sem kann að verða til staðar (sjá 23. lið).

34. Endurheimtanleg fjárhæð fjárfestingar í hlutdeildarfélagi er metin fyrir hvert hlutdeildarfélag, nema hlutdeildarfélagið skapi ekki innstreymi handbærs fjár með áframhaldandi rekstri sem er að stórum hluta óháð öðrum eignum einingarinnar.

Aðgreind reikningsskil

35. *Fjárfestingu í hlutdeildarfélagi skal færa í aðgreind reikningsskil fjárfestis í samræmi við 37.-42. lið í IAS-staðli 27.*

36. Í þessum staðli er ekki mælt fyrir um hvaða einingar skuli leggja fram aðgreind reikningsskil sem eru tiltæk almenningi og honum til afnota.

UPPLÝSINGAR

37. *Veita skal upplýsingar um eftirfarandi:*

- a) *gangvirði fjárfestinga í hlutdeildarfélögum þegar opinber verðskráning þeirra liggur fyrir,*
- b) *samantekt á fjárhagsupplýsingum um hlutdeildarfélög, þ.m.t. heildarfjárhæðir eigna, skulda, reglulegra tekna og hagnaður eða tap,*
- c) *ástæður fyrir því að sú forsenda stenst ekki að fjárfestir hafi ekki veruleg áhrif ef hann á, beint eða óbeint í gegnum dótturfélög, minna en 20% atkvæðisrétt eða mögulegan atkvæðisrétt í einingunni, sem fjárfest er í, en úlyktar að hann hafi veruleg áhrif,*
- d) *ástæður fyrir því að sú forsenda stenst ekki að fjárfestir hafi veruleg áhrif ef hann á, beint eða óbeint í gegnum dótturfélög, 20% eða meiri atkvæðisrétt eða mögulegan atkvæðisrétt í einingunni, sem fjárfest er í, en úlyktar að hann hafi ekki veruleg áhrif,*
- e) *reikningsskiladag hlutdeildarfélags, þegar slík reikningsskil eru notuð til að gera reikningsskil með hlutdeildaraðferðinni, og þau eru miðuð við annan reikningsskiladag eða annað tímabil en hjá fjárfestinum, og ástæðuna fyrir því að notaður er annar reikningsskiladagur eða -tímabil,*
- f) *eðli og umfang hvers kyns verulegra takmarkana (þ.e. sem stafa af lánskjörum eða kröfum eftirlitsyfirvalda) á getu hlutdeildarfélaga til að yfirfæra fjármagn til fjárfestisins í formi arðgreiðslna í handbæru fé eða til endurgreiðslna lána eða fyrirframgreiðslna,*
- g) *óferðan hlut í töpum hlutdeildarfélags, bæði á tímabilinu og í heild, ef fjárfestir hefur hætt að færa hlutdeild s í tapi hlutdeildarfélags,*

IAS-STADALL 28

- h) það að hlutdeildarfélag sé ekki fært með hlutdeildaraðferðinni í samræmi við 13. lið*
og
- i) samantekt á fjárhagsupplýsingum um hlutdeildarfélög, annaðhvort hvert fyrir sig eða flokkuð, sem eru ekki færð með hlutdeildaraðferðinni, þ.m.t. fjárhæðir heildareigna, heildarskulda, reglulegra tekna og hagnaður eða tap.*
38. *Fjárfestingar í hlutdeildarfélögum, sem færðar eru með hlutdeildaraðferðinni, skulu flokkaðar sem fastafjármunir. Greina skal sérstaklega frá hlut fjárfestis í hagnaði eða tapi slíkra hlutdeildarfélaga og bókfærðu verð þessara fjárfestinga. Einnig skal greina sérstaklega frá hlut fjárfestis í rekstri hlutdeildarfélaga sem leggja skal af.*
39. *Hlut fjárfestis í breytingum, sem færðar eru beint á eigið fé í hlutdeildarfélaginu, skal fjárfestir færa beint á eigið fé og gera grein fyrir í yfirliti um breytingar á eigin fé samkvæmt IAS-staðli 1, framsetning reikningsskila.*
40. *Í samræmi við IAS-staðal 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir, skal fjárfestir gera grein fyrir:*
- a) hlut sínum í óvissum skuldum hlutdeildarfélags sem stofnað er til ásamt öðrum fjárfestum*
og
- b) óvissum skuldum sem verða til vegna þess að fjárfestirinn ber óskipta ábyrgð á öllum skuldum hlutdeildarfélagsins eða hluta þeirra.*

GILDISTÖKUDAGUR

41. *Eining skal beita þessum staðli að því er varðar árleg tímabil sem hefst 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr. Ef eining beitir þessum staðli vegna tímabils sem hefst fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.*

AFTURKÖLLUN ANNARRA YFIRLÝSINGA

42. Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 28, *færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélögum* (endurskoðaður 2000).
43. Þessi staðall kemur í stað eftirfarandi túlkana:
- a) SIC-túlkunar 3: *niðurfelling á óinnleystum hagnaði og tapi af viðskiptum við hlutdeildarfélög,*
- b) SIC-túlkunar 20: *hlutdeildaraðferð — færsla tapa*
og
- c) SIC-túlkunar 33: *samstæðuuppgjör og hlutdeildaraðferð — mögulegur atkvæðisréttur og skipting eignarhalds.*

VIÐBÆTUR

Breytingar á öðrum yfirlýsingum

Breytingunum í þessum viðbæti skal beitt að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Ef eining beitir þessum staðli á fyrra tímabil taka þessar breytingar gildi fyrir það fyrra tímabil.

- A1. Vísunum í IFRS-stöðlum, þ.m.t. IAS-staðlar og túlkanir, sem voru í gildi í desember 2003, í gildandi útgáfu af IAS-staðli 28, *færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélögum*, er breytt í IAS-staðal 28, *fjárfestingar í hlutdeildarfélögum*.
-

IAS-STADALL 31

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 31

Hlutdeild í samrekstri

EFNISYFIRLIT	Liðir
Gildissvið	1-2
Skilgreiningar	3-12
Mismunandi gerðir samrekstrar	7
Sameiginleg stjórn	8
Samningsbundið fyrirkomulag	9-12
Rekstur sem heyrir undir sameiginlega stjórn	13-17
Eignir sem heyra undir sameiginlega stjórn	18-23
Einingar sem lúta sameiginlegri stjórn	24-47
Reikningsskil samrekstraraðila	30-45
Hlutfallsleg samstæðureikningsskil	30-37
Hlutdeildaraðferð	38-41
Undantekningar frá hlutfallslegum samstæðureikningsskilum og hlutdeildaraðferðinni	42-45
Aðgreind reikningsskil samrekstraraðila	46-47
Viðskipti milli samrekstraraðila og samrekstrar	48-50
Framsetning hlutdeildar í samrekstri í reikningsskilum fjárfestis	51
Rekstraraðilar samrekstrar	52-53
Upplýsingar	54-57
Gildistökdagur	58
Afturköllun IAS-staðals 31 (endurskoðaður 2000)	59

Þessi endurskoðaði staðall kemur í stað IAS-staðals 31 (endurskoðaður 2000), *reikningsskil hlutdeildar í samrekstri*, og gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir.

GILDISSVIÐ

1. *Staðlinum skal beita við færslu hlutdeildar í samrekstri og þegar skýrt er frá eignum, skuldum, tekjum og gjöldum sem tilheyra samrekstri í reikningsskilum samrekstraraðila og fjárfesta, óháð uppbyggingu eða gerð samrekstrar. Það á þó ekki við um hlutdeild samrekstraraðila í einingum sem lúta sameiginlegri stjórn í eigu:*

a) *áhættufjármagnsfyrirtækja*

eða

- b) *sem við upphaflega færslu eru skráðir á gangvirði með hliðsjón af hagnaði eða tapi eða eru flokkaðir sem haldið til veltuviðskipta og færðir í samræmi við IAS-staðal 39, fjármálagerningar: færsla og mat. Slíkar fjárfestingar skal meta á gangvirði í samræmi við IAS-staðal 39 og breytingar á gangvirði skal færa í rekstrarreikning á því tímabili sem breytingin á sér stað.*
2. *Samrekstraraðili, sem á hlutdeild í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn, er undanþeginn 30. lið (hlutfallsleg samstæðureikningsskil) og 38. lið (hlutdeildaraðferð) þegar hann uppfyllir eftirfarandi skilyrði:*
- a) *vísbendingar eru um að kaup á eignarhlutum og eignarhald á honum hafi þann eina tilgang að ráðstafa honum innan tólf mánaða frá yfirtöku og að stjórnendur séu að leita að kaupanda,*
- b) *undantekningin í 10. lið í IAS-staðli 27, samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil, sem heimilar að móðurfélag, sem einnig á hlutdeild í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn, þurfi ekki að setja fram samstæðureikningsskil, á við*
- eða*
- c) *allt eftirfarandi á við:*
- i) *samrekstraraðilinn er dótturfélag, sem er að öllu leyti í eigu eins móðurfélags, eða er að hluta til í eigu annarrar einingar og eigenda hennar, þ.m.t. þeir sem ekki hafa með öðrum hætti atkvæðisrétt og hafa fengið upplýsingar um og ekki andmælt því að samrekstraraðilinn notar ekki hlutfallsleg samstæðureikningsskil eða hlutdeildaraðferðina,*
- ii) *ekki er verslað með skulda- eða eiginfjárgerninga samrekstraraðilans á almennum markaði (innlendum eða erlendum kauphöllum eða opnum tilbodsmarkaði, þ.m.t. stað- og svæðisbundnir markaðir),*
- iii) *samrekstraraðilinn hefur ekki lagt inn né er að leggja inn reikningsskil sín hjá verðbréfaeftirlitsstofnun eða annarri eftirlitsstofnun í þeim tilgangi að gefa út flokk verðbréfa á almennum markaði*
- og*
- iv) *endanlegt móðurfélag eða eitthvert millistigsmóðurfélag samrekstraraðilans leggur fram samstæðureikningsskil sem samræmast IFRS-stöðlum og eru tiltæk almenningi og honum til afnota.*

SKILGREININGAR

3. *Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:*

Yfirrád er ákvörðunarréttur til að stýra stefnumótun varðandi fjárhag og rekstur efnahagslegrar starfsemi í því skyni að af henni hljóttist ávinningur.

Hlutdeildaraðferð er reikningsskilaaðferð þar sem hlutdeild í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn er upphaflega færð á kostnaðarverði og síðan leiðrétt vegna breytinga eftir kaupin á hluta samrekstraraðilans í hreinum eignum sameiginlegu rekstrareiningarinnar. Hlutur samrekstraraðilans í hagnaði eða tapi einingarinnar sem lýtur sameiginlegri stjórn er innifalinn í hagnaði eða tapi samrekstraraðilans.

Fjárfestir í samrekstri er aðili að samrekstri en hann tekur ekki þátt í sameiginlegri stjórnun samrekstrarins.

Sameiginleg yfirrád er sammingsbundin skipting á stjórnun efnahagslegrar starfsemi.

IAS-STADALL 31

Samrekstur er samningsbundið fyrirkomulag þar sem tveir eða fleiri aðilar stofna til efnahagslegrar starfsemi sem heyrir undir sameiginlega stjórn.

Hlutfallsleg samstæðureikningsskil er aðferð við reikningsskil þar sem hlutur samrekstraraðila í hverri eign, skuld, tekjum og gjöldum einingar sem lýtur sameiginlegri stjórn er lagður saman línu fyrir línu við sambærilega liði í reikningsskilum samrekstraraðilans eða hann er settur fram sem nokkrir sérstakir liðir í reikningsskilum samrekstraraðilans.

Aðgreind reikningsskil eru reikningsskil móðurfélags eða fjárfestis í hlutdeildarfélagi eða samrekstraraðila í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn þar sem fjárfestingarnar eru færðar á grundvelli beinnar hlutdeildar í eigin fé fremur en á grundvelli rekstrarafkomu og hreinna eigna eininganna sem fjárfest er í.

Veruleg áhrif eru ákvörðunarréttur til þátttöku í ákvörðunum um mótun fjárhags- og rekstrarstefnu efnahagslegrar starfsemi en er ekki stjórnun eða sameiginleg stjórnun þessarar stefnumótunar.

Samrekstraraðili er aðili að samrekstri og tekur hann þátt í stjórnun samrekstrarins.

4. Reikningsskil, þar sem notuð eru hlutfallsleg samstæðureikningsskil eða hlutdeildaraðferðinni er beitt, eru ekki aðgreind reikningsskil né heldur reikningsskil einingar, sem á ekki dótturfélag, hlutdeild í hlutdeildarfélagi eða aðild að einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn.
5. Aðgreind reikningsskil eru reikningsskil sem eru sett fram til viðbótar samstæðureikningsskilum, reikningsskil þar sem eru færðar fjárfestingar með hlutdeildaraðferðinni og reikningsskil þar sem hlutdeild samrekstraraðila í samrekstri er tekin saman miðað við hlutfallslega aðferð við samstæðureikningsskil. Aðgreind reikningsskil þurfa ekki að vera áföst við þau reikningsskil eða fylgja þeim.
6. Einingar, sem eru undanþegar frá því að gera samstæðureikningsskil í samræmi við 10. lið IAS-staðals 27, frá því að beita hlutdeildaraðferðinni í samræmi við c-lið 13. liðar IAS-staðals 28, *fjárfestingar í hlutdeildarfélögum*, eða frá því að nota hlutfallsleg samstæðureikningsskil eða beita hlutdeildaraðferðinni í samræmi við 2. lið þessa staðals, geta sett fram aðgreind reikningsskil sem sín einu reikningsskil.

Mismunandi gerðir samrekstrar

7. Samrekstur er af ýmsum gerðum og ólíkur að uppbyggingu. Í þessum staðli eru skilgreindar þrjár megingerðir — rekstur sem heyrir undir sameiginlega stjórn, eignir sem heyra undir sameiginlega stjórn og einingar sem lúta sameiginlegri stjórn — sem almennt kallast samrekstur og falla að þeirri skilgreiningu. Eftirfarandi einkenni eru sameiginleg öllum samrekstri:
 - a) tveir eða fleiri samrekstraraðilar eru bundnir samningsbundnu fyrirkomulagi
 - og
 - b) með samningsbundnu fyrirkomulagi er komið á sameiginlegri stjórn.

Sameiginleg stjórn

8. Útiloka má sameiginlega stjórn þegar eining, sem er fjárfest í, er í lögformlegri endurskipulagningu eða gjaldþrotaskiptum eða starfar við strangar langtímahömlur sem skerða verulega getu hennar til að yfirfæra fjármuni til samrekstraraðilans. Ef sameiginleg stjórn heldur áfram nægja þessir atburðir ekki einir til að réttlæta að samrekstur sé ekki færður í samræmi við þennan staðal.

Samningsbundið fyrirkomulag

9. Tilvist samningsbundins fyrirkomulags greinir að hlutdeild, sem felur í sér sameiginlega stjórn, og fjárfestingar í hlutdeildarfélögum þar sem fjárfestir hefur veruleg áhrif (sjá IAS-staðal 28). Í þessum staðli er starfsemi ekki samrekstur nema hún feli í sér samningsbundið fyrirkomulag um að koma á sameiginlegri stjórn.

10. Hægt er að sýna fram á samningsbundið fyrirkomulag með ýmsum hætti, t.d. með samningi milli samrekstraraðila eða fundargerð frá viðræðum samrekstraraðila. Í sumum tilvikum er fyrirkomulagið felld inn í samþykktir eða aðrar reglur samrekstrarins. Fyrirkomulagið er alla jafna skriflegt sama hvort er tegundar það er og fjallar um mál eins og:
- a) starfsemi, tímalengd samrekstrarins og skuldbindingar um upplýsingagjöf,
 - b) skipun stjórnar eða sambærilegrar stjórnareiningar samrekstrarins og atkvæðisrétt samrekstraraðilanna,
 - c) eiginfjárframlög samrekstraraðila
- og
- d) hlutdeild samrekstraraðilanna í afurðum, tekjum, gjöldum eða rekstrarárangri samrekstrarins.
11. Með samningsbundna fyrirkomulaginu er komið á sameiginlegri stjórn á samrekstrinum. Slík krafa tryggir að enginn einn samrekstraraðili sé í þeirri aðstöðu að hann geti stjórnað starfseminni einn síns liðs. Í fyrirkomulaginu eru tilgreindar þær ákvarðanir á sviðum sem eru mikilvægar með tilliti til markmiða samrekstrarins, sem krefjast samþykkis allra samrekstraraðila, og þær ákvarðanir sem kunna að krefjast samþykkis tiltekins meirihluta samrekstraraðilanna.
12. Samkvæmt samningsbundna fyrirkomulaginu kann að vera unnt að tilgreina einn samrekstraraðila sem rekstraraðila eða stjórnanda samrekstrarins. Rekstraraðili stjórnar ekki samrekstrinum heldur starfar samkvæmt fjárhags- og rekstrarstefnu sem samrekstraraðilar hafa samþykkt í samræmi við samningsbundna fyrirkomulagið og falið í hendur rekstraraðilans. Ef rekstraraðili hefur ákvörðunarrétt til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu hinnar efnahagslegu starfsemi stjórnar hann verkefninu og verkefnið er dótturfélag rekstraraðilans en ekki samrekstur.

REKSTUR SEM HEYRIR UNDIR SAMEIGINLEGA STJÓRN

13. Rekstur viss samrekstrar felur í sér notkun eigna og annarra fjármuna samrekstraraðilanna fremur en stofnun hlutafélags, sameignarfélags eða annarrar rekstrareiningar eða fjárhagsskipan sem er aðskilin frá samrekstraraðilunum sjálfum. Hver samrekstraraðili notar eigin varanlega rekstrarfjármuni og er með eigið birgðahald. Hann stofnar líka til eigin gjalda og skulda og aflar eigin fjármagns sem sýnir skuldbindingar hans. Starfsmenn samrekstraraðilans geta sinnt starfsemi samrekstrarins samhliða sambærilegri starfsemi samrekstraraðilans. Samningurinn um samreksturinn kveður venjulega á um aðferð við að skipta tekjum af sölu sameiginlegu framleiðslunnar og gjöldum, sem stofnað er til í sameiningu, á milli samrekstraraðilanna.
14. Dæmi um sameiginlegan rekstur er þegar tveir eða fleiri samrekstraraðilar sameina rekstur, fjármuni og sérþekkingu sína til að geta framleitt, markaðssett og dreift tiltekinni vöru sameiginlega, eins og t.d. loftfari. Hver samrekstraraðili sér um mismunandi þætti framleiðsluferlisins. Hver samrekstraraðili ber eigin kostnað og fær hluta tekna af sölu loftfarsins og er hluturinn ákvarðaður í samræmi við samningsbundna fyrirkomulagið.
15. *Vegna hlutdeildar í sameiginlegum rekstri skal samrekstraraðili færa í reikningsskil sín:*
- a) *þær eignir, sem hann stjórnar, og skuldirnar, sem hann stofnar til*
- og
- b) *gjöldin, sem hann stofnar til, og hlut sinn af tekjum sem samreksturinn gefur af sér með sölu á vöru eða þjónustu.*
16. Vegna þess að eignir, skuldir, tekjur og gjöld eru færð í reikningsskil samrekstraraðilans er ekki gerð krafa um að neinar leiðréttingar verði gerðar eða öðrum samstæðureikningsskilaaðferðum beitt að því er tekur til þessara liða þegar samrekstraraðilinn setur fram samstæðureikningsskil sín.

IAS-STADALL 31

17. Í sumum tilvikum er ekki gerð krafa um aðskilið bókhald fyrir samreksturinn og eigin reikningsskil fyrir hann. Hins vegar geta samrekstraraðilar haldið rekstrarbókhald svo að þeir geti metið rekstrarárangur samrekstrarins.

EIGNIR SEM HEYRA UNDIR SAMEIGINLEGA STJÓRN

18. Samrekstur getur falið í sér sameiginlega stjórn og oft sameiginlegt eignarhald samrekstraraðilanna á einni eða fleiri eignum sem lagðar eru til samrekstrarins eða keyptar og nýttar fyrir samreksturinn. Eignirnar eru notaðar til að afla ávinnings fyrir samrekstraraðilana. Sérhverjum samrekstraraðila er heimilt að taka hluta af afurðum eignanna og hver þeirra ber umsaminn hluta af gjöldum sem stofnað er til.
19. Slikur samrekstur felur ekki í sér stofnun hlutafélags, sameignarfélags eða annarrar rekstrareiningar eða fjárhagsskipan sem er aðskilin frá samrekstraraðilunum sjálfum. Hver samrekstraraðili stjórnar hlut sínum í efnahagslegum ávinningi í framtíðinni með hlut sínum í hinni sameiginlegu eign.
20. Í margs konar starfsemi í olíu-, gas- og jarðefnaiðnaði heyra eignir undir sameiginlega stjórn. Mörg olíuvinnslufyrirtæki geta t.d. stjórnað og rekið olíuleiðslu sameiginlega. Hver samrekstraraðili notar leiðsluna til að flytja vöru sína í skiptum fyrir að bera umsaminn hluta gjalda vegna rekstrar leiðslunnar. Annað dæmi um sameiginlega eign er þegar tvær einingar stjórna eign sameiginlega og hvor þeirra um sig fær hluta af greiddri leigu og hvor þeirra um sig ber hluta gjaldanna.
21. *Vegna hlutdeildar í eignum, sem heyra undir sameiginlega stjórn, skal samrekstraraðili færa í reikningsskil sín:*
- a) *hlut sinn í eignum, sem heyra undir sameiginlega stjórn, og flokka hann eftir eðli eignanna,*
 - b) *allar skuldir, sem hann hefur stofnað til,*
 - c) *hlut sinn í öllum skuldum, sem stofnað er til með öðrum samrekstraraðilum í tengslum við samreksturinn,*
 - d) *allar tekjur af sölu eða notkun á hlut sínum í framleiðslu samrekstrarins ásamt hlut sínum í öllum gjöldum, sem stofnað hefur verið til vegna samrekstrarins*
- og*
- e) *öll gjöld sem hann hefur stofnað til vegna hlutdeildar í samrekstrinum.*
22. Vegna hlutdeildar í eignum, sem heyra undir sameiginlega stjórn, tekur hver samrekstraraðili með í bókhaldi sínu og færir í reikningsskil sín:
- a) hlut sinn í eignum sem heyra undir sameiginlega stjórn og flokkar hann eftir eðli eignanna fremur en sem fjárfestingu. Hlutur í sameiginlegri olíuleiðslu flokkast t.d. sem varanlegir rekstrarfjármunir.
 - b) allar skuldir sem hann hefur til, t.d. þær sem hann stofnaði til við fjármögnun hlutars sín í eignunum,
 - c) hlut sinn í öllum skuldum, sem stofnað er til með öðrum samrekstraraðilum í tengslum við samreksturinn,
 - d) allar tekjur af sölu eða notkun á hlut sínum í framleiðslu samrekstrarins ásamt hlut sínum í öllum gjöldum, sem stofnað hefur verið til vegna samrekstrarins,
 - e) öll gjöld sem stofnað hefur verið til vegna hlutdeildar í sameiginlega verkefni, t.d. þau sem tengjast fjármögnun á hlutdeild samrekstraraðilans í eignunum og sölu á hans hluta af framleiðslunni.

Vegna þess að eignir, skuldir, tekjur og gjöld eru færð í reikningsskil samrekstraraðilans er ekki gerð krafa um að neinar leiðréttingar verði gerðar eða aðrar aðferðir við gerð samstæðureikningsskila notaðar beitt að því er tekur til þessara liða þegar samrekstraraðilinn setur fram samstæðureikningsskil sín.

23. Meðferð á eignum sem heyra undir sameiginlega stjórn, endurspeglar efni og efnahagslegan veruleika og, alla jafna, lagalegt form samrekstrarins. Aðskilið bókhald fyrir samreksturinn kann að vera takmarkað við þau gjöld sem samrekstraraðilarnir stofna til sameiginlega og þeir greiða í samræmi við það hver umsamin hlutdeild þeirra er. Ekki þarf að gera reikningsskil fyrir samreksturinn en samrekstraraðilar geta þó haldið rekstrarbókhald svo að þeir geti metið rekstrarárangur samrekstrarins.

EININGAR SEM LÚTA SAMEIGINLEGRI STJÓRN

24. Eining sem lýtur sameiginlegri stjórn er samrekstur sem felur í sér stofnun hlutafélags, sameignarfélags eða annarrar einingar sem hver samrekstraraðili á hlutdeild í. Einingin starfar á sama hátt og aðrar einingar, að því undanskildu að með samningsbundnu fyrirkomulagi milli samrekstraraðilanna er komið á sameiginlegri stjórn á efnahagslegri starfsemi einingarinnar.
25. Eining sem lýtur sameiginlegri stjórn stjórnar eignum samrekstrarins, stofnar til skulda og gjalda og aflar tekna. Í hennar nafni er hægt að gera samninga og afla fjármagns fyrir starfsemi samrekstrarins. Hver samrekstraraðili hefur rétt á hlut í hagnaði einingarinnar sem lýtur sameiginlegri stjórn en sumar sameiginlegar einingar fela þó líka í sér samnýtingu afurða samrekstrarins.
26. Algengt dæmi um einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn er þegar tvær einingar sameina starfsemi sína í ákveðinni atvinnugrein með því að flytja tilheyrandi eignir og skuldir yfir til sameiginlegrar rekstrareiningar. Annað dæmi er þegar eining hefur viðskipti í erlendu landi í samvinnu við stjórnvald eða aðra stofnun í því landi með því að stofna sérstaka rekstrareiningu sem heyrir undir sameiginlega stjórn einingarinnar og stjórnvaldsins eða annarrar stofnunar.
27. Margar einingar sem lúta sameiginlegri stjórn eru í eðli sínu sambærilegar og samrekstur sem nefndur er rekstur, sem heyrir undir sameiginlega stjórn, eða eignir sem heyra undir sameiginlega stjórn. Samrekstraraðilar geta t.d. flutt eign, sem heyrir undir sameiginlega stjórn, eins og olíuleiðslu, yfir til einingar sem lýtur sameiginlegri stjórn í skattalegum tilgangi eða af öðrum ástæðum. Á sama hátt geta samrekstraraðilar lagt fram eignir, sem reknar verða sameiginlega, til einingar sem lýtur sameiginlegri stjórn. Sameiginlegur rekstur hefur stundum einnig í för með sér stofnun einingar sem lýtur sameiginlegri stjórn sem á að sjá um einstaka þætti starfseminnar, t.d. hönnun, markaðssetningu, dreifingu eða viðhaldsþjónustu vörunnar.
28. Eining sem lýtur sameiginlegri stjórn heldur sitt eigið bókhald og gerir og setur fram reikningsskil á sama hátt og aðrar einingar í samræmi við IFRS-staðla.
29. Hver samrekstraraðili leggur alla jafna fram handbært fé eða aðra fjármuni til einingarinnar sem lýtur sameiginlegri stjórn. Þessi framlög eru talin með í bókhaldi samrekstraraðilans og færð í reikningsskil þess sem fjárfesting í einingunni sem lýtur sameiginlegri stjórn.

Reikningsskil samrekstraraðila

Hlutfallsleg samstæðureikningsskil

30. *Samrekstraraðili skal færa hlutdeild sína í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn með því að nota hlutfallsleg samstæðureikningsskil eða fráviksaðferðina sem lýst er í 38. lið. Þegar notuð eru hlutfallsleg samstæðureikningsskil skal nota aðra hvora framsetningaraðferðina sem lýst er hér á eftir.*
31. Samrekstraraðili færir hlutdeild sína í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn með því að nota aðra hvora framsetningaraðferðina fyrir hlutfallsleg samstæðureikningsskil án tillits til þess hvort hann hafi einnig fjárfest í dótturfélögum eða hvort hann nefnir reikningsskil sín samstæðureikningsskil.

IAS-STADALL 31

32. Þegar færð er hlutdeild í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn er mikilvægt að samrekstraraðili lýsi eðli og efnahagslegum veruleika sem felst í fyrirkomulaginu fremur en uppbyggingu eða gerð samrekstrarins. Í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn hefur samrekstraraðili yfirráð yfir hlut sínum í efnahagslegum ávinningi í framtíðinni með hlut sínum í eignum og skuldum rekstrarins. Efni máls og efnahagslegur veruleiki endurspeglast í samstæðureikningsskilum samrekstraraðilans þegar hann færir hlutdeild sína í eignum, skuldum, tekjum og gjöldum einingarinnar sem lýtur sameiginlegri stjórn með því að nota aðra hvora framsetningaraðferðina fyrir hlutfallsleg samstæðureikningsskil sem lýst er í 34. lið.
33. Beiting hlutfallslegra samstæðureikningsskila merkir að í efnahagsreikningi samrekstraraðila kemur fram hlutur hans í eignum, sem hann stjórnar með öðrum, og hlutur hans í skuldum sem hann ber ábyrgð á með öðrum. Í rekstrarreikningi samrekstraraðila kemur fram hlutur hans í tekjum og gjöldum einingarinnar sem lýtur sameiginlegri stjórn. Margar þeirra aðferða, sem eiga við um beitingu hlutfallslegra samstæðureikningsskila, eru sambærilegar við þær sem beitt er við samstæðureikningsskil vegna fjárfestinga í dótturfélögum og eru settar fram í IAS-staðli 27.
34. Nota má ólíkar aðferðir til að setja fram hlutfallsleg samstæðureikningsskil. Samrekstraraðili getur lagt hlut sinn í eignum, skuldum, tekjum og gjöldum einingarinnar sem lýtur sameiginlegri stjórn við sambærilega liði í reikningsskilum sínum línu fyrir línu. Hann getur t.d. lagt hlut sinn í birgðum einingarinnar sem lýtur sameiginlegri stjórn við birgðir sínar og hlut sinn í varanlegum rekstrarfjármunum einingarinnar sem lýtur sameiginlegri stjórn við varanlega rekstrarfjármuni sína. Einnig getur samrekstraraðilinn fært sérstaka liði vegna hlutar í eignum, skuldum, tekjum og gjöldum einingarinnar sem lýtur sameiginlegri stjórn í reikningsskil sín. Hann getur t.d. sýnt hlut sinn í veltufjármunum einingarinnar sem lýtur sameiginlegri stjórn aðgreint sem hluta af veltufjármunum sínum og hann getur sýnt hlut sinn í varanlegum rekstrarfjármunum einingarinnar sem lýtur sameiginlegri stjórn aðgreint sem hluta af varanlegum rekstrarfjármunum sínum. Báðar þessar framsetningaraðferðir leiða til þess að sama fjárhæð er færð sem hagnaður eða tap og fyrir hvern aðalflokk eigna, skulda, tekna og gjalda; báðar aðferðirnar eru fullnægjandi að því er þennan staðal varðar.
35. Hvor framsetningaraðferðin sem er notuð við að gera hlutfallsleg samstæðureikningsskil er ekki við hæfi að jafna saman eignum og skuldum eða nokkrum tekjum og gjöldum með því að draga frá önnur gjöld eða tekjur, nema lagalegur réttur til jöfnunar sé til staðar og jöfnunin endurspeglar væntingar um innlaun eignarinnar eða uppgjör skuldarinnar.
36. ***Samrekstraraðili skal hætta notkun hlutfallslegra samstæðureikningsskila frá þeim degi sem hann lætur af sameiginlegri stjórn einingarinnar sem lýtur sameiginlegri stjórn.***
37. Samrekstraraðili hættir notkun hlutfallslegra samstæðureikningsskila frá þeim degi sem hann hættir þátttöku í stjórn einingar sem lýtur sameiginlegri stjórn. Þetta gerist t.d. þegar samrekstraraðili ráðstafar hlutdeild sinni eða utanaðkomandi hömlur eru settar á eininguna sem lýtur sameiginlegri stjórn þannig að samrekstraraðilinn á ekki lengur þátt í sameiginlegri stjórn.

Hlutdeildaraðferð

38. ***Í stað þess að nota hlutfallsleg samstæðureikningsskil, sem lýst er í 30. lið, getur samrekstraraðili fært hlutdeild sína í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn með hlutdeildaraðferðinni.***
39. Samrekstraraðili færir hlutdeild sína í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn með því að nota hlutdeildaraðferðina án tillits til þess hvort hann hafi einnig fjárfest í dótturfélögum eða hvort hann nefnir reikningsskil sín samstæðureikningsskil.
40. Sumir samrekstraraðilar færa hlutdeild sína í einingum sem lúta sameiginlegri stjórn með því að nota hlutdeildaraðferðina, eins og lýst er í IAS-staðli 28. Þeir sem halda því fram að óviðeigandi sé að leggja liði, sem heyra undir stjórn eins aðila, við liði, sem heyra undir sameiginlega stjórn, styðja notkun hlutdeildaraðferðar og eins þeir sem eru þeirrar skoðunar að samrekstraraðilar hafi veruleg áhrif í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn fremur en sameiginlega stjórn á henni. Í þessum staðli er ekki mælt með því að nota hlutdeildaraðferð vegna þess að hlutfallsleg samstæðureikningsskil endurspeglar betur eðli og þann efnahagslega veruleika sem felst í hlutdeild samrekstraraðila í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn, þ.e. stjórn á hlut samrekstraraðila í efnahagslegum ávinningi í framtíðinni. Engu að síður heimilar þessi staðall notkun hlutdeildaraðferðar sem leyfilega fráviksaðferð þegar hlutdeild í einingum sem lúta sameiginlegri stjórn er færð.
41. ***Samrekstraraðili skal hætta notkun hlutdeildaraðferðar frá þeim degi sem hann lætur af sameiginlegri stjórn á einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn eða hefur ekki lengur veruleg áhrif í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn.***

IAS-STADALL 31

Undantekningar frá hlutfallslegum samstæðureikningsskilum og hlutdeildaraðferðinni

42. *Hlutdeild í einingum sem lúta sameiginlegri stjórn, sem uppfyllir skilyrðin sem eru sett fram í a-lið 2. liðar, skal flokkuð sem haldið til veltuvíðskipta og færð í samræmi við IAS-staðal 39.*
43. Þegar hlutdeild í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn, í samræmi við a-lið 2. liðar og 42. lið, sem áður hefur verið færð í samræmi við IAS-staðal 39, er ekki ráðstafað innan tólf mánaða skal færa hana með því að nota hlutfallsleg samstæðureikningsskil eða hlutdeildaraðferðina frá og með yfirtökudegi (sjá IAS-staðal 22, *sameining fyrirtækja*). Reikningsskil fyrir tímabilin frá yfirtöku skulu endurgerð.
44. Í undantekningartilviki kann samrekstraraðili að hafa fengið kaupanda að hlutdeildinni, sem lýst er í a-lið 2. liðar, en hefur e.t.v. ekki lokið sölnunni innan tólf mánaða frá yfirtöku vegna þess að þörf er á leyfi eftirlitsaðila eða annarra. Þess er ekki krafist að samrekstraraðilinn beiti hlutfallslegum samstæðureikningsskilum eða hlutdeildaraðferðinni á hlutdeild í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn ef salan er í vinnslu daginn sem efnahagsreikningur er dagsettur og engin ástæða er til að ætla að henni verði ekki lokið skömmu eftir dagsetningu efnahagsreiknings.
45. *Frá þeim degi, sem eining sem lýtur sameiginlegri stjórn verður dótturfélag samrekstraraðila, færir samrekstraraðilinn hlutdeild sína í samræmi við IAS-staðal 27. Frá þeim degi, sem eining sem lýtur sameiginlegri stjórn verður hlutdeildarfélag samrekstraraðila, færir samrekstraraðilinn hlutdeild sína í samræmi við IAS-staðal 28.*

Aðgreind reikningsskil samrekstraraðila

46. *Hlutdeild í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn skal færð í aðgreind reikningsskil samrekstraraðila í samræmi við 37.-42. lið í IAS-staðli 27.*
47. Í þessum staðli er ekki mælt fyrir um hvaða einingar skuli leggja fram aðgreind reikningsskil sem eru tiltæk almenningi og honum til afnota.

VIÐSKIPTI MILLI SAMREKSTRARAÐILA OG SAMREKSTRAR

48. *Þegar samrekstraraðili leggur fram eða selur eignir til samrekstrar skal færsla hluta ágóða eða taps af viðskiptunum endurspeglar efni viðskiptanna. Á meðan samreksturinn heldur eignunum og að því tilskildu að samrekstraraðilinn hafi yfirfært verulega áhættu og ávinning sem fylgir eignarhaldi, skal samrekstraraðili aðeins færa þann hluta ágóða eða taps sem rekja má til hlutdeildar annarra samrekstraraðila. (*) Samrekstraraðili skal færa heildarfjárhæð alls taps þegar framlagið eða salan gefur vísbendingu um lækkan á hreinu söluvirði veltufjármuna eða um virðisrýrnunartap.*
49. *Þegar samrekstraraðili kaupir eignir af samrekstri skal samrekstraraðilinn ekki færa hlut sinn í hagnaði samrekstrarins af viðskiptunum fyrr en hann selur eignirnar aftur óháðum aðila. Samrekstraraðili skal færa hlut sinn í tapi af þessum viðskiptum á sama hátt og þegar um hagnað er að ræða, að því undanskildu að tap skal fiert strax þegar það er vegna lækkunar á hreinu söluvirði veltufjármuna eða virðisrýrnunartap.*
50. Samrekstraraðili ákvarðar endurheimtanlega fjárhæð eignarinnar í samræmi við IAS-staðal 36, *virðisrýrnun eigna*, til að meta hvort viðskipti milli samrekstraraðila og samrekstrar bendi til á virðisrýrnun eignar. Þegar samrekstraraðili ákvarðar nýtingarvirði framtíðarsjóðstreymis vegna eignarinnar metur hann það miðað við áframhaldandi notkun á eigninni og ráðstöfun hennar úr samrekstrinum í lok notkunartímans.

FRAMSETNING HLUTDEILDAR Í SAMREKSTRI Í REIKNINGSSKILUM FJÁRFESTIS

51. *Fjárfestir í samrekstri, sem er ekki aðila að sameiginlegri stjórn, skal færa hlutdeild sína í þeirri fjárfestingu í samræmi við IAS-staðal 39 eða, ef hann hefur veruleg áhrif í samrekstrinum, í samræmi við IAS-staðal 28.*

REKSTRARAÐILAR SAMREKSTRAR

52. *Rekstraraðilar eða stjórnendur samrekstrar skulu gera grein fyrir öllum þóknunum samkvæmt IAS-staðli 18, reglulegar tekjur.*

(*) SIC-túlkun 13: *rekstrareiningar sem lúta sameiginlegri stjórn — ópeningaleg framlög frá samrekstraraðilum.*

IAS-STADALL 31

53. Einn eða fleiri samrekstraraðilar geta verið rekstraraðilar eða stjórnendur samrekstrar. Rekstraraðilum er alla jafna greidd stjórnendabókun fyrir slík störf. Samreksturinn skráir þóknunina sem gjöld.

UPPLÝSINGAR

54. *Samrekstraraðili skal greina frá heildarfjárhæð eftirfarandi óvissra skulda, aðskilið frá fjárhæðum annarra óvissra skulda, nema að líkur á tapi séu hverfandi:*
- a) *allra óvissra skulda, sem samrekstraraðili hefur stofnað til í tengslum við hlutdeild sína í samrekstri, og hlutar síns í öllum óvissum skuldum, sem stofnað hefur verið til með öðrum samrekstraraðilum,*
 - b) *hlutar síns í óvissum skuldum samrekstrarins, sem hann er ábyrgur fyrir*
og
 - c) *óvissra skulda sem verða til vegna þess að samrekstraraðilinn er ábyrgur fyrir skuldum annarra samrekstraraðila í samrekstrinum.*
55. *Samrekstraraðili skal greina frá heildarfjárhæð eftirfarandi skuldbindinga vegna hlutdeildar í samrekstri, aðskilið frá öðrum skuldbindingum:*
- a) *allra fjármagnsskuldbindinga, sem samrekstraraðili hefur stofnað til í tengslum við hlutdeild sína í samrekstri, og hlutar síns í fjármagnsskuldbindingum, sem stofnað hefur verið til með öðrum samrekstraraðilum*
og
 - b) *hlutar síns í fjármagnsskuldbindingum sjálfs samrekstrarins.*
56. *Samrekstraraðili skal birta skrá og lýsingu á hlutdeild sinni í samrekstri sem telst verulegur og eignarhlutdeild sinni í einingum sem lúta sameiginlegri stjórn. Samrekstraraðili, sem færir hlutdeild sína í einingum sem lúta sameiginlegri stjórn með því að setja fram reikningsskilin línu fyrir línu þegar um er að ræða hlutfallsleg samstæðureikningsskil eða með hlutdeildaraðferðinni, skal gera grein fyrir heildarfjárhæðum allra veltuffármuna, langtímaeigna, skammtímaskulda, langtímaskulda, tekna og gjalda sem tengjast hlutdeild hans í samrekstri.*
57. *Samrekstraraðili skal gera grein fyrir aðferðinni sem hann notar til að færa hlutdeild sína í einingum sem lúta sameiginlegri stjórn.*

GILDISTÖKUDAGUR

58. *Eining skal beita þessum staðli að því er varðar árleg tímabil sem hefst 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr. Ef eining beitir þessum staðli vegna tímabils sem hefst fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.*

AFTURKÖLLUN IAS-STADALS 31 (ENDURSKOÐAÐUR 2000)

59. Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 31, *reikningsskil hlutdeildar í samrekstri*, sem var samþykktur 2000.

VIÐBÆTUR

Breytingar á öðrum yfirlýsingum

Breytingunum í þessum viðbæti skal beitt að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Ef eining beitir þessum staðli vegna fyrra tímabils taka þessar breytingar gildi fyrir það fyrra tímabil.

- A1. SIC-túlkun 13: rekstrareiningar sem lúta sameiginlegri stjórn — ópeningaleg framlög frá samrekstraraðilum.

Tilvísuninni er breytt og verður svohljóðandi:

Tilvísun: IAS-staðall 31, *hlutdeild í samrekstri*

1. lið er breytt og verður svohljóðandi:

1. Í 48. lið IAS-staðals 31 er fjallað um framlög og sölu í viðskiptum samrekstraraðila og samrekstrar á eftirfarandi hátt: „Þegar samrekstraraðili leggur fram eða selur eignir til samrekstrar skal færsla hluta ágóða eða taps af viðskiptunum endurspeglar efni viðskiptanna.“ Auk þess segir í 24. lið IAS-staðals 31 að „sameiginleg rekstrareining er samrekstur sem felur í sér stofnun hlutafélags, sameignarfélags eða annarrar rekstrareiningar sem hver samrekstraraðili á hlutdeild í.“ Ekki eru til nákvæmar leiðbeiningar um færslu hagnaðar og -taps sem verður vegna framlaga á ópeningalegum eignum til eininga sem lúta sameiginlegri stjórn.

...

- A2. Vísunum í IFRS-stöðlum, þ.m.t. IAS-staðlar og túlkanir, sem voru í gildi í desember 2003, í gildandi útgáfu af IAS-staðli 31, *reikningskil hlutdeildar í samrekstri*, er breytt í IAS-staðal 31, *hlutdeild í samrekstri*.

IAS-STADALL 33

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 33

Hagnaður á hlut

EFNISYFIRLIT	Liðir
Markmið	1
Gildissvið	2-4
Skilgreiningar	5-8
Mat	9-63
Grunnhagnaður á hlut	9-29
Hagnaður	12-18
Hlutir	19-29
Þynntur hagnaður á hlut	30-63
Hagnaður	33-35
Hlutir	36-40
Væntir, almennir hlutir sem verða fyrir þynningaráhrifum	41-63
Valréttur, kaupheimildir og ígildi þeirra	45-48
Breytanlegir gerningar	49-51
Skilyrtir, útgáfuhæfir hlutir	52-57
Samningar sem unnt er að gera upp með almennum hlutum eða handbæru fé	58-61
Keyptur valréttur	62
Útgefinn söluréttur	63
Afturvirkar leiðréttingar	64-65
Framsetning	66-69
Upplýsingar	70-73
Gildistöku dagur	74
Afturköllun annarra yfirlýsinga	75-76

Þessi endurskoðaði staðall kemur í stað IAS-staðals 33 (endurskoðaður 1997), birgðir, og gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir.

MARKMID

1. Markmiðið með þessum staðli er að setja fram reglur um ákvörðun og framsetningu hagnaðar á hlut til að bæta samanburð á árangri mismunandi eininga á sama tímabili og á mismunandi reikningsskilatímabilum sömu einingar. Þó að gögn um hagnað á hlut séu háð takmörkunum vegna þess að mismunandi reikningsskilaaðferðir kunna að vera notaðar til að ákvarða „hagnað“ bætir það reikningsskil ef nefnarinn er ákvarðaður með samræmdum hætti. Í þessum staðli er megináherslan lögð er á nefnarann í útreikningum á hagnaði á hlut.

GILDISSVIÐ

2. *Einingar, sem eru með almenna hluti sína eða vænta, almenna hluti, og einingar, sem hyggjast gefa út almenna hluti eða vænta, almenna hluti á almennum verðbréfamörkuðum, skulu beita þessum staðli.*
3. *Eining, sem birtir upplýsingar um hagnað á hlut, skal reikna og birta upplýsingar um hagnað á hlut í samræmi við þennan staðal.*
4. *Þegar eining setur fram bæði samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil, sem eru sett fram í samræmi við IAS-staðal 27, samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil, þarf einungis að birta þær upplýsingar, sem gerð er krafa um samkvæmt þessum staðli, á samstæðugrundvelli. Eining sem velur að birta upplýsingar um hagnað á hlut á grundvelli aðgreindra reikningsskila skal aðeins setja fram slíkar upplýsingar um hagnað á hlut í aðgreindum rekstrarreikningi. Eining skal ekki setja fram slíkar upplýsingar um hagnað á hlut í samstæðureikningsskilunum.*

SKILGREININGAR

5. *Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:*

Þykking er aukning á hagnaði á hlut eða lækkun á tapi á hlut sem stafar af því að breytanlegum gerningum er breytt, að valréttur eða kaupheimild er nýtt eða almennir hlutir eru gefnir út vegna þess að tilgreindum skilyrðum hefur verið fullnægt.

Skilyrt samkomulag um hlut er samkomulag um útgáfu hluta sem er háð því að tilteknum skilyrðum sé fullnægt.

Skilyrtir, útgáfuhæfir almennir hlutir eru almennir hlutir sem eru útgáfuhæfir gegn litlu eða engu handbæru fé eða öðru endurgjaldi þegar tilgreindum skilyrðum í skilyrtu samkomulagi um hlut er fullnægt.

Þynning er lækkun á hagnaði á hlut eða aukning á tapi á hlut sem stafar af því að breytanlegum gerningum er breytt, að valréttur eða kaupheimild er nýtt eða almennir hlutir eru gefnir út vegna þess að tilgreindum skilyrðum hefur verið fullnægt.

Valréttur, kaupheimildir og ígildi þeirra eru fjármálagerningar sem veita handhafa rétt til að kaupa almenna hluti.

Almennur hlutur er eiginfjárgerningur sem er víkjandi gagnvart öllum öðrum flokkum eiginfjárgerninga.

Væntur, almennur hlutur er fjármálagerningur eða annar samningur sem kann að veita handhafa hans rétt til almennra hluta.

Söluréttur á almennum hlutum er samningur sem veitir handhafa rétt til að selja almenna hluti á tilgreindu verði í tiltekinn tíma.

6. *Almennir hlutir fá hlutdeild í hagnaði á tímabilinu eftir að aðrir flokkar hluta, s.s. forgangshlutir, hafa fengið sína hlutdeild. Eining getur verið með fleiri en einn flokk almennra hluta. Almennir hlutir úr sama flokki eiga sama rétt á arði.*
7. *Dæmi um vænta, almenna hluti eru:*
 - a) *fjárskuldur eða eiginfjárgerningar, þ.m.t. forgangshlutir, sem eru breytanlegir í almenna hluti,*
 - b) *valréttur og kaupheimildir,*
 - c) *hlutir sem væru gefnir út að fullnægðum skilyrðum sem leiðir af sammingsbundnu fyrirkomulagi, s.s. um kaup á fyrirtæki eða öðrum eignum.*

IAS-STADALL 33

8. Hugtök, sem skilgreind eru í IAS-staðli 32, *fjármálagerningar: upplýsingar og framsetning*, eru notuð í þessum staðli með þeirri merkingu sem er tilgreind í 11. lið IAS-staðals 32, nema sé tekið fram. Í IAS-32 eru skilgreind hugtökin fjármálagerningur, fjáreign, fjárskuld, eiginfjárgerningur og gangvirði og veittar leiðbeiningar um notkun þessara skilgreininga.

MAT

Grunnhagnaður á hlut

9. *Eining skal reikna grunnhagnað á hlut af hagnaði eða tapi sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar og af hagnaði eða tapi af áframhaldandi rekstri sem flyst til þessara hluthafa ef það er sett fram.*
10. *Grunnhagnað á hlut skal reikna með því að deila í hagnað eða tap, sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar (teljari), með veginum meðalfjölda virkra, almennra hluta (nefnari) á tímabilinu.*
11. Tilgangurinn með upplýsingum um grunnhagnað á hlut er að fá mat á hlutdeild hvers almenns hlutar móðureiningarinnar í árangri einingarinnar á reikningsskilatímabilinu.

Hagnaður

12. *Þegar reikna skal grunnhagnað á hlut skulu fjárhæðirnar sem flytjast till almennra hluthafa móðureiningarinnar að því er varðar:*

a) *hagnað eða tap af áframhaldandi rekstri, sem flyst til móðureiningarinnar*

og

b) *hagnað eða tap, sem flyst til móðureiningarinnar,*

verða fjárhæðirnar í a- og b-lið, leiðréttar vegna fjárhæða, eftir skatta, forgangsarðs, mismunar, sem myndast vegna útgreiðslu vegna forgangshluta, og annarra sambærilegra úhrifa af forgangshlutum sem flokkaðir eru sem eigið fé.

13. Allir tekju- og gjaldaliðir, sem flytjast til almennra hluthafa móðureiningarinnar og eru færðir á tímabili, þ.m.t. skattgjöld og arður af forgangshlutum sem eru flokkuð sem skuldir, eru teknir með við ákvörðun hagnaðar eða taps á tímabilinu sem flyst til hluthafa móðureiningarinnar (sjá IAS-staðal 1, *framsetning reikningsskila*).

14. Fjárhæð forgangsarðs eftir skatta, sem er dregin frá hagnaði eða tapi, er:

a) fjárhæð alls forgangsarðs af forgangshlutum með uppsafnanlegan arðgreiðslurétt eftir skatta, sem er heimiluð á tímabilinu

og

b) heildarfjárhæð ógreidds forgangsarðs af forgangshlutum með uppsafnanlegan arðgreiðslurétt eftir skatta á tímabilinu, hvort sem hefur verið formlega tilkynnt um arðgreiðslur eða ekki. Í fjárhæð forgangsarðs á tímabilinu er ekki innifalin fjárhæð neins forgangsarðs af uppsöfnuðum forgangshlutum með uppsafnaðan arðgreiðslurétt sem greidd er eða hefur verið formlega tilkynnt um á yfirstandandi tímabili vegna fyrri tímabila.

15. Forgangshlutir, sem gefa lítinn arð í upphafi til að bæta einingu upp sölu á forgangshlutunum á undirverði eða eru með arðgreiðslu sem eru yfir markaðsaðstæðum á síðari tímabilum til að bæta fjárfestum kaup á forgangshlutum á yfirverði, eru stundum kallaðir forgangshlutir með arðsöukningu. Allur upphaflegur útgáfuafsláttur eða forgangshlutir með arðsöukningu er afskrifað á móti óráðstöfuðu eigin fé með aðferð virkra vaxta og meðhöndlað eins og forgangsarður í því skyni að reikna hagnað á hlut.

16. Forgangshluti má endurkaupa samkvæmt tilboði einingarinnar til hluthafa. Það sem er umfram gangvirði endurgjaldsins, sem forgangshluthöfum er greitt umfram bókfært verð forgangshlutanna, er ávöxtun hluthafanna af forgangshlutabréfunum og gjaldfært á óráðstafað eigið fé einingarinnar. Þessi fjárhæð er dregin frá þegar reiknaður er hagnaður eða tap sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar.
17. Eining getur kallað fyrir fram breytingar á breytanlegum forgangshlutum með því að gera hagstæðar breytingar á upphaflegum breytingakjörum eða með því að greiða viðbótarendurgjald. Það sem er umfram gangvirði almennu hlutanna eða annað endurgjald, sem er greitt umfram gangvirði almennu hlutanna sem eru útgefanlegir samkvæmt upphaflegu breytingakjörunum, er ávöxtun forgangshluthafanna og er dregin frá þegar reiknaður er hagnaður eða tap sem flyst til hluthafa almennra hluta í móðurfélaginu.
18. Það sem bókfært verð forgangshlutanna er umfram gangvirði endurgjaldsins við uppgreiðslu þeirra er bætt við þegar reiknaður er hagnaður eða tap sem flyst til almennra hluthafa í móðurfélaginu.

Hlutir

19. ***Þegar reikna skal grunnhagnað á hlut skal fjöldi almennra hluta vera veginn meðalfjöldi virkra, almennra hluta á tímabilinu.***
20. Með því að nota veginn meðalfjöldi virkra, almennra hluta á tímabilinu er dreginn fram sá möguleiki að fjárhæð höfuðstóls hluthafa hafi verið breytileg á tímabilinu vegna þess að virkum hlutum hefur fjölgað eða fækkað á tímabilinu. Veginn meðalfjöldi virkra, almennra hluta á tímabilinu er fjöldi virkra, almennra hluta í upphafi tímabilsins, leiðréttur miðað við fjölda almennra hluta, sem er keyptur aftur eða gefinn út á tímabilinu, og margfaldaður með veginum tímastuðli. Veginn tímastuðullinn er fjöldi daga, sem hlutirnir eru virkir, sem hlutfall af heildardagafjölda á tímabilinu en í mörgum tilvikum er hæfileg nálgun á veginu meðaltali fullnægjandi.
21. Hlutir eru yfirleitt innifaldir í veginum meðalfjölda hluta frá þeim degi sem endurgjaldið kemur til greiðslu (sem er yfirleitt útgáfudagur þeirra), t.d. eru:
 - a) almennir hlutir, sem eru gefnir út í skiptum fyrir reiðufé, taldir með þegar reiðuféð kemur til greiðslu,
 - b) almennir hlutir, sem eru gefnir út vegna frjálstrar endurfjárfestingar arðs í almennum hlutum eða forgangshlutum, taldir með þegar arður er endurfjárfestur,
 - c) almennir hlutir, sem eru gefnir út eftir að skuldagerningi hefur verið breytt í almenna hluti, taldir með frá þeim degi sem vextir falla ekki lengur á skuldina,
 - d) almennir hlutir, sem eru gefnir út í stað vaxta eða höfuðstóls annarra fjármálagerna, taldir með frá þeim degi sem vextir falla ekki lengur á þá,
 - e) almennir hlutir, sem eru gefnir út til greiðslu á skuld einingarinnar, taldir með frá uppgjörstegi,
 - f) almennir hlutir, sem eru gefnir út sem endurgjald vegna yfirtöku á eign annarri en handbæru fé, taldir með frá og með deginum sem kaupin eru færðog
 - g) almennir hlutir, sem eru gefnir út fyrir veitta þjónustu við eininguna, taldir með eftir því sem þjónustan er veitt.

Tímasetningin, sem miðað er við að almennu hlutirnir séu taldir með, af sérstökum skilmálum og skilyrðum sem tengjast útgáfu þeirra. Taka skal tilhlýðilegt tillit til efnis allra samninga sem tengjast útgáfunni.

IAS-STADALL 33

22. Almennir hlutir, sem eru gefnir út sem hluti af kaupverðinu við sameiningu fyrirtækja sem er yfirtaka, eru taldir með í veginum meðalfjölda hluta frá yfirtökudegi. Þetta stafar af því að yfirtökuaðili fellir rekstrarniðurstöðu yfirtækna aðilans inn í rekstrarreikning sinn frá þeim degi. Almennir hlutir, sem eru gefnir út sem hluti af sameiningu fyrirtækja sem er sameining hagsmuna, eru teknir með í útreikningi á veginum meðalfjölda hluta á öllum tímabilum sem eru sett fram. Þetta stafar af því að reikningsskil sameinuðu einingarinnar eru gerð eins og sameinaða einingin hafi alltaf verið til. Af þeim sökum er fjöldi almennra hluta, sem eru notaðir til að reikna grunnhagnað á hlut við sameiningu fyrirtækja sem er sameining hagsmuna, samtala vegins meðalfjölda hluta sameinuðu eininganna, sem leiðréttist þannig að hún sé jafngild virkum hlutum einingarinnar eftir sameininguna.
23. Almennir hlutir, sem verða gefnir út við breytingu á breytanlegum gerningi sem skylt er að breyta, eru teknir með í útreikningi á grunnhagnaði á hlut frá þeim degi sem samningurinn er gerður.
24. Farið er með skilyrta, útgáfuhæfa hluti sem virka og eru þeir ekki teknir með í útreikningi á grunnhagnaði á hlut fyrir en frá þeim degi sem öll nauðsynleg skilyrði hafa verið uppfyllt (þ.e. þegar atburðir hafa átt sér stað). Hlutir, sem einungis eru útgáfuhæfir að einhverjum tíma liðnum, eru ekki skilyrtir, útgáfuhæfir hlutir vegna þess að vissa er fyrir því að tíminn líði.
25. Ekki er farið með virka, almenna hluti, sem unnt er að skila með tilteknum skilyrðum (þ.e. ástæða til innköllunar), sem virka og eru þeir ekki teknir með í útreikningi á grunnhagnaði á hlut fyrir en daginn sem hlutirnir eru ekki lengur háðir innköllun.
26. *Veginn meðalfjöldi virkra, almennra hluta á tímabilinu og á öllum tímabilum sem gerð er grein fyrir, skal leiðréttur vegna atburða sem hafa breytt fjölda virkra, almennra hluta, að undanskilinni breytingu á væntum, almennum hlutum, án þess að samsvarandi breyting hafi orðið á fjármagni.*
27. Gefa má út almenna hluti eða fækka virkum, almennum hlutum án þess að samsvarandi breyting verði á fjármagni. Sem dæmi má nefna:
- a) útgáfu hluta eða jöfnunarhluta (stundum nefnd arður í formi hluta),
 - b) þátt jöfnunarhluta í einhverri annarri útgáfu, t.d. þátt jöfnunarhluta í útgáfu hluta með forkaupsrétti til núverandi hluthafa,
 - c) hluti, sem er skipt í smærri hluti
- og
- d) hluti, sem eru sameinaðir í stærri hluti (sameining hluta).
28. Þegar um er að ræða útgáfu hluta eða jöfnunarhluta eða þegar hlutum er skipt í smærri hluti eru almennir hlutir gefnir út til núverandi hluthafa án nokkurrar viðbótargreiðslu. Fjöldi virkra, almennra hluta er því aukinn án þess að eigið fé aukist. Fjöldi virkra, almennra hluta fyrir atburðinn er leiðréttur vegna hlutfallslegrar breytingar á fjölda virkra, almennra hluta eins og atburðurinn hefði gerst í upphafi fyrsta tímabilsins þegar reikningsskilin eru sett fram. Þegar útgáfa jöfnunarhluta er t.d. þannig að tveir komi fyrir hvern einn er fjöldi virkra, almennra hluta fyrir útgáfuna margfaldaður með stuðlinum þremur til að fá nýjan heildarfjölda almennra hluta eða með stuðlinum tveimur til að fá fjölda almennu hlutanna sem bætast við.
29. Við sameiningu almennra hluta fækkar yfirleitt virkum, almennum hlutum án þess að samsvarandi breyting verði á eigin fé. Þegar á hinn bóginn heildaráhrifin eru endurkaup hluta á gangvirði stafar fækkun virkra, almennra hluta af samsvarandi lækkunar á eigin fé. Dæmi er sameining hluta ásamt sérstökum arði. Veginn meðalfjöldi virkra, almennra hluta á tímabilinu þegar sameinuðu viðskiptin fara fram er leiðréttur með tilliti til fækkunar almennra hluta frá þeim degi þegar sérstaki arðurinn er færður.

Þynntur hagnaður á hlut

30. *Eining skal reikna þynntan hagnað á hlut af hagnaði eða tapi sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar og af hagnaði eða tapi, ef það er sett fram, af áframhaldandi rekstri sem flyst til þessara hluthafa.*

IAS-STADALL 33

31. *Við útreikning á þynntum hagnaði á hlut skal eining leiðréttu hagnað eða tap sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar og veginn meðalfjöldi virkra hluta vegna áhrifa af öllum væntum, almennum hlutum sem verða fyrir þynningaráhrifum.*
32. Markmiðið með þynntum hagnaði á hlut er í samræmi við grunnhagnað á hlut — að leggja mat á hlutdeild hvers almenns hlutar í rekstrarárangri einingar — og jafnframt taka tillit til allra væntra, almennra hluta sem verða fyrir þynningaráhrifum og eru virkir á tímabilinu. Af þeim sökum er:

- a) hagnaður eða tap á tímabilinu, sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar, hækkað um þá fjárhæð arðs og vaxta eftir skatta sem færð er á tímabilinu vegna væntra, almennra hluta, sem verða fyrir þynningaráhrifum, og leiðrétt vegna allra annarra breytinga á tekjum eða gjöldum sem gætu stafað af umbreytingu á væntu, almennu hlutum, sem verða fyrir þynningaráhrifum

og

- b) veginn meðalfjöldi virkra, almennra hluta aukinn um veginn meðalfjöldi almennra hluta sem bætast við og hefðu verið virkir ef gert væri ráð fyrir breytingu allra væntra, almennra hluta sem verða fyrir þynningaráhrifum.

Hagnaður

33. *Við útreikning á þynntum hagnaði á hlut skal eining leiðréttu hagnað eða tap sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar, eins og það er reiknað í samræmi við 12. lið, miðað við áhrif eftir skatta af:*

- a) *öllum arði eða öðrum liðum í tengslum við vænta, almenna hluti sem verða fyrir þynningaráhrifum, sem hafa verið dregnir frá við útreikning á hagnaði eða tapi sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar, eins og það er reiknað í samræmi við 12. lið,*

- b) *öllum vöxtum, sem færðir eru á tímabilinu í tengslum við vænta, almenna hluti, sem verða fyrir þynningaráhrifum*

og

- c) *öllum öðrum breytingum á tekjum eða gjöldum sem stafa af umbreytingu á væntum, almennum hlutum sem verða fyrir þynningaráhrifum.*

34. Þegar væntum, almennum hlutum hefur verið breytt í almenna hluti myndast liðirnir, sem tilgreindir eru í a- til c-lið 33. liðar, ekki lengur. Þess í stað veita nýju, almennu hlutirnir réttindi til hlutdeildar í hagnaði eða tapi sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar. Þess vegna er hagnaður eða tap, sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar, reiknað í samræmi við 12. lið, leiðrétt með tilliti til liðanna sem tilgreindir eru í a- til c-lið 33. liðar og viðeigandi sköttum. Meðal útgjalda vegna væntra, almennra hluta eru kostnaður og afsláttur vegna viðskipta, sem færð eru í samræmi við aðferð virkra vaxta (sjá 9. lið í IAS-staðli 39, *fjármálagæringar: færsla og mat*, eins og hann var endurskoðaður árið 2003).

35. Umbreyting væntra, almennra hluta getur síðar leitt til breytinga á tekjum og gjöldum. Lækkun vaxtagjalda af væntum, almennum hlutum og aukinn hagnaður eða minna tap á tímabilinu, sem af henni stafa, getur t.d. leitt til hækkunar á gjöldum vegna almenns hagnaðarhlutdeildarkerfis starfsmanna. Við útreikning á þynntum hagnaði á hlut er hagnaður eða tap á tímabilinu, sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar, leiðréttur með tilliti til allra slíkra breytinga á tekjum eða gjöldum sem verða í kjölfarið.

Hlutir

36. *Við útreikning á þynntum hagnaði á hlut skal fjöldi almennra hluta vera veginn meðalfjöldi almennra hluta, sem reiknaður er í samræmi við 19. og 26. lið, að viðbættum vegnum meðalfjöldi almennra hluta sem yrði gefinn út við breytingu á öllum væntum, almennum hlutum, sem verða fyrir þynningaráhrifum, yfir í almenna hluti. Telja skal að væntum, almennum hlutum hafi verið breytt yfir í almenna hluti í upphafi tímabilsins eða á útgáfudegi væntu, almennu hlutanna, sem verða fyrir þynningaráhrifum, ef það er síðar.*

37. Væntir, almennir hlutir, sem verða fyrir þynningaráhrifum, skulu ákvarðaðir sérstaklega fyrir hvert tímabil sem sett er fram. Fjöldi væntra, almennra hluta, sem verða fyrir þynningaráhrifum og talinn er með í því sem af er árinu, er ekki veginn meðalfjöldi væntra, almennra hluta, sem varð fyrir þynningaráhrifum og er talinn með í árshlutaútreikningum.

IAS-STADALL 33

38. Væntir, almennir hlutir eru vegnir fyrir tímabilið þegar þeir eru virkir. Væntir, almennir hlutir, sem eru afturkallaðir eða leyft að falla úr gildi á tímabilinu, eru aðeins teknir með í útreikningum á þynntum hagnaði á hlut þann hluta af tímabilinu sem þeir voru virkir. Væntir, almennir hlutir, sem er breytt í almenna hluti á tímabilinu, eru taldir með í útreikningi á þynntum hagnaði á hlut frá upphafi tímabilsins til breytingardagsins; frá breytingardeginum eru almennir hlutir, sem verða til við þetta, taldir með bæði í grunnhagnaði á hlut og þynntum hagnaði á hlut.
39. Fjöldi almennra hluta, sem yrði gefinn út við breytingu á væntum, almennum hlutum, sem verða fyrir þynningaráhrifum, ákvarðast af skilmálum væntu, almennu hlutanna. Þegar fleiri en einn grundvöllur er fyrir breytingu er í útreikningunum gengið út frá hagstæðasta skiptihlutfallinu eða nýtingarverðinu frá sjónarmiði handhafa væntu, almennu hlutanna.
40. Dótturfélag, samrekstur eða hlutdeildarfélag getur gefið út til annarra aðila en móðurfélags, samrekstraraðila eða fjárfestis vænta, almenna hluti sem eru annaðhvort breytanlegir í almenna hluti í dótturfélaginu, samrekstrinum eða hlutdeildarfélaginu eða í almenna hluti í móðurfélaginu, samrekstraraðilanum eða fjárfestinum (einingunni sem reikningsskilin taka til). Ef þessir væntu, almennu hlutir dótturfélagsins, samrekstrarins eða hlutdeildarfélagsins hafa þynnandi áhrif á grunnhagnað á hlut í einingunni sem reikningsskilin taka til eru þeir teknir með í útreikningi á þynntum hagnaði á hlut.

Væntir, almennir hlutir sem verða fyrir þynningaráhrifum

41. ***Fara skal með vænta, almenna hluti sem þynnandi þá og því aðeins að breyting þeirra í almenna hluti verði til þess að draga úr hagnaði á hlut eða auka tap á hlut á áframhaldandi starfsemi.***
42. Eining notar hagnað eða tap af áframhaldandi starfsemi, sem flyst til móðureiningarinnar, sem samanburðartölu til að ákvarða hvort væntir, almennir hlutir eru þynnandi eða þykkjandi. Hagnaður eða tap af áframhaldandi starfsemi, sem flyst til móðureiningarinnar, er leiðrétt í samræmi við 12. lið og liðir, sem tengjast starfsemi sem leggja skal af, eru ekki teknir með.
43. Væntir, almennir hlutir eru þykkjandi ef breyting þeirra yfir í almenna hluti yrði til þess að auka hagnað á hlut af áframhaldandi, reglulegri starfsemi eða draga úr tapi á hlut af áframhaldandi, reglulegri starfsemi. Við útreikning á þynntum hagnaði á hlut er ekki gengið út frá breytingu, nýtingu eða annarri útgáfu á væntum, almennum hlutum sem hefðu þykkjandi áhrif á hagnað á hlut.
44. Við ákvörðun á því hvort væntir, almennir hlutir séu þynnandi eða þykkjandi er hver útgáfa eða flokkur væntra, almennra hluta athugaður sérstaklega fremur en í heild. Röðin, sem væntir, almennir hlutir eru athugaðir í, getur haft áhrif á það hvort þeir eru þynnandi. Hver útgáfa eða flokkur væntra, almennra hluta er því athuguð í röð frá þeim sem eru mest þynnandi til þeirra sem eru minnst þynnandi til að þynning á grunnhagnaði á hlut verði sem mest, þ.e. væntir, almennir hlutir með þynnandi áhrif, sem eru með minnstan „hagnað á viðbótarhlut“, eru tekin með í útreikningi á þynntum hagnaði á hlut á undan þeim sem eru með meiri hagnað á viðbótarhlut. Valréttur og kaupheimildir eru yfirleitt teknar með fyrst vegna þess að þær hafa ekki áhrif á teljarann í útreikningnum.

Valréttur, kaupheimildir og ígildi þeirra

45. ***Við útreikning á þynntum hagnaði á hlut skal eining gera ráð fyrir nýtingu á þynnandi valrétti og kaupheimild einingarinnar. Telja skal áætlað andvirði þessara gerninga hafa verið vegna útgáfu á almennum hlutum á meðalmarkaðsverði almennra hluta á tímabilinu. Fara skal með mismun á fjölda útgefinna, almennra hluta og fjölda almennra hluta, sem hefðu verið gefnir út á meðalmarkaðsverði almennra hluta á tímabilinu, eins og útgáfu á almennum hlutum án endurgjalds.***
46. Valréttur og kaupheimildir eru þynnandi ef þær leiða til útgáfu almennra hluta á lægra verði en almennu markaðsverði almennra hluta á tímabilinu. Fjárhæð þynningarinnar er meðalmarkaðsvirði almennra hluta á tímabilinu að frádregnu útgáfuverðinu. Í þeim tilgangi að reikna þynntan hagnað á hlut er því farið með vænta, almenna hluti eins og í þeim felist hvort tveggja af eftirfarandi:
- a) samningur um að gefa út tiltekinn fjölda almennra hluta á meðalmarkaðsverði tímabilsins. Slikir almennir hlutir teljast vera á sanngjörnu verði og hvorki þynnandi né þykkjandi. Ekki er tekið tillit til þeirra við útreikning á þynntum hagnaði á hlut.

- b) samningur um að gefa út eftirstandandi almenna hluti án endurgjalds. Þessir almennu hlutir mynda ekkert söluverð og hafa engin áhrif á hagnað eða tap sem flyst á virka, almenna hluti. Þess vegna eru þessir hlutir þynnandi og þeim er bætt við fjölda virkra, almennra hluta við útreikning á þynntum hagnaði á hlut.
47. Valréttur og kaupheimildir hafa því aðeins þynnandi áhrif að meðalmarkaðsverð almennra hluta á tímabilinu sé hærra en nýtingarverð valréttarins eða kaupheimildanna (þ.e. í gróða, e. „in the money“). Hagnaður á hlut, sem áður hefur verið greint frá, er ekki leiðréttur afturvirkur til að endurspegla breytingar á verði almennra hluta.
48. Farið er með eignarhlutavalett starfsmanna með föstum eða ákvarðanlegum skilmálum og skilyrta, almenna hluti eins og valrétt við útreikning á þynntum hagnaði á hlut, þrátt fyrir að þeir geti verið skilyrtir. Farið er með þá eins og þeir séu virkir á úthlutunardegi. Farið er með árangurstengdan eignarhlutavalett starfsmanna sem skilyrta útgáfuhæfa hluti vegna þess að útgáfa þeirra er háð því að uppfyllt séu tiltekin skilyrði í viðbót við framrás tímans.

Breytanlegir gerningar

49. Þynnandi áhrif breytanlegra gerninga skulu endurspeglast í þynntum hagnaði á hlut í samræmi við 33. og 36. lið.
50. Breytanlegir forgangshlutir eru alltaf þykkjandi þegar fjárhæð arðs, heimiluð eða uppsöfnuð á yfirstandandi tímabili af venjulegum hlut, sem fæst við breytingu á þeim, er hærri en grunnhagnaður á hlut. Sambærilegt er með breytilegan skuldagering sem er alltaf þykkjandi þegar vextir af honum (eftir skatt og aðrar breytingar á tekjum eða gjöldum) á almennan hlut, sem fást við breytingu á honum, eru hærri en grunnhagnaður á hlut.
51. Innlausn eða framkölluð breyting á breytanlegum forgangshlutum kann að hafa áhrif á einungis hluta af áður virkum breytanlegum forgangshlutum. Í slíkum tilvikum er umframendurgjald, sem um getur í 17. lið, flutt á þá hluti sem eru innleystir eða er breytt í þeim tilgangi að ákvarða hvort þeir virkir hlutir, sem eftir eru, séu þynnandi. Þeir hlutir, sem eru endurleystir eða breytt, eru aðgreindir frá þeim sem eru ekki innleystir eða er ekki breytt.

Skilyrtir, útgáfuhæfir hlutir

52. Eins og í útreikningi á grunnhagnaði á hlut er farið með skilyrta, útgáfuhæfa almenna hluti sem virka og eru þeir teknir með í útreikningi á þynntum hagnaði á hlut ef skilyrðin hafa verið uppfyllt (þ.e. atburðirnir hafa gerst). Skilyrtir, útgáfuhæfir hlutir eru taldir með frá upphafi tímabilsins (eða frá dagsetningu skilyrts samkomulags um hlutinn, ef hún er síðar). Ef skilyrðunum er ekki fullnægt er fjöldi skilyrtra, útgáfuhæfra hluta, sem er byggður á fjölda hluta, sem yrðu útgáfuhæfir ef lok tímabilsins væru þau sömu og lok skilyrðistímabilsins, innifalinn í útreikningi á þynntum hagnaði á hlut. Endurgerð er ekki heimil ef skilyrðunum hefur ekki verið fullnægt þegar skilyrðistímabilinu lýkur.
53. Ef öflun eða viðhald tiltekins hagnaðar á tímabili er skilyrðið fyrir skilyrtri útgáfu og ef þeirri fjárhæð hefur verið náð í lok reikningsskilatímabilsins en viðhalda verður henni fram yfir lok reikningsskilatímabilsins í eitt tímabil í viðbót er farið með almenna hluti, sem bætast við, eins og þeir séu virkir ef áhrifin eru þynnandi þegar reiknaður er þynntur hagnaður á hlut. Í því tilviki er útreikningur þynnts hagnaðar á hlut byggður á fjölda almennra hluta sem væru gefnir út ef hagnaður á hlut í lok reikningsskilatímabilsins næmi sömu fjárhæð og hagnaður á hlut í lok skilyrðistímabilsins. Hagnaður á hlut getur breyst á síðari tímabilum og þess vegna eru skilyrtir, útgáfuhæfir almennir hlutir ekki teknir með í útreikningi á grunnhagnaði á hlut fyrr en í lok skilyrðistímabilsins þar sem öll nauðsynleg skilyrði hafa ekki verið uppfyllt.
54. Fjöldi skilyrtra, útgáfuhæfra almennra hluta getur farið eftir markaðsverði almennu hlutanna í framtíðinni. Í því tilviki, ef áhrifin eru þynnandi, er útreikningur þynnts hagnaðar á hlut byggður á fjölda almennra hluta sem yrðu gefnir út ef markaðsverðið í lok reikningsskilatímabilsins væri það sama og markaðsverðið í lok skilyrðistímabilsins. Ef skilyrðið byggist á meðalmarkaðsverði tímabils, sem nær fram yfir lok reikningsskilatímabilsins, er notað meðaltal þess tíma sem liðinn er. Markaðsverð getur breyst á tímabili í framtíðinni og þess vegna eru slíkir skilyrtir, útgáfuhæfir almennir hlutir ekki teknir með í útreikningi á grunnhagnaði á hlut fyrr en í lok skilyrðistímabilsins vegna þess að öll nauðsynleg skilyrði hafa ekki verið uppfyllt.
55. Fjöldi skilyrtra, útgáfuhæfra almennra hluta getur farið eftir hagnaði á hlut af almennu hlutunum og verði þeirra í framtíðinni. Í slíkum tilvikum miðast fjöldi almennra hluta, sem tekinn er með í útreikningi á þynntum hagnaði á hlut, við bæði skilyrðin (þ.e. hagnað fram til þessarar dagsetningar og gildandi markaðsverð í lok reikningsskilatímabilsins). Skilyrtir, útgáfuhæfir almennir hlutir eru ekki innifaldir í útreikningi á þynntum hagnaði á hlut nema báðum skilyrðum sé fullnægt.

IAS-STADALL 33

56. Í öðrum tilvikum er fjöldi skilyrtra, útgáfuhæfra almennra hluta háður öðru skilyrði en hagnaði eða markaðsverði (t.d. opnun á tilteknum fjölda smásöluverslana). Í slíkum tilvikum eru skilyrtir, útgáfuhæfir almennir hlutir teknir með í útreikning á þynntum hagnaði á hlut í samræmi við stöðuna í lok reikningsskilatímabilsins, að því gefnu að núverandi staða skilyrðisins verði óbreytt til loka skilyrðistímabilsins.
57. Skilyrtir, útgáfuhæfir almennir hlutir (aðrir en þeir sem falla undir skilyrt samkomulag um hlut, eins og breytanlegir gerningar með skilyrti útgáfu) eru teknir með í útreikning á þynntum útreikningi á hagnaði á hlut með eftirfarandi hætti:
- a) eining ákvarðar hvort ætla megi að væntu, almennu hlutirnir séu útgefanlegir á grundvelli skilyrðanna sem tilgreind eru fyrir útgáfu þeirra í samræmi við ákvæðin um almenna hluti með skilyrta útgáfu í 52.-56. lið
- og
- b) eigi þessir væntu, almennu hlutir að koma fram í þynntum hagnaði á hlut ákvarðar eining áhrif þeirra á útreikning á þynntum hagnaði á hlut með því að fylgja ákvæðum um valrétt og kaupheimildir í 45.-48. lið, ákvæðum um breytanlega gerninga í 49.-51. lið, ákvæðum um samninga sem má gera upp í almennum hlutum eða handbæru fé í 58.-61. lið eða öðrum ákvæðum, eins og við á.

Nýting eða breyting fer þó ekki fram í þeim tilgangi að reikna þynntan hagnað á hlut nema nýting eða breyting svipaðra væntra, almennra hluta sem eru virkir og ekki eru skilyrtir og útgáfuhæfir fari fram.

Samningar sem unnt er að greiða í almennum hlutum eða handbæru fé

58. *Þegar eining hefur gefið út samning, sem má gera upp í almennum hlutum eða handbæru fé að vali einingarinnar, skal einingin reikna með að samningurinn verði gerður upp í almennum hlutum og væntir, almennir hlutir, sem af því leiða, skulu innifaldir í þynntum hagnaði á hlut ef áhrifin eru þynnandi.*
59. Þegar slíkur samningur er settur fram í reikningsskilunum sem eign eða skuld eða felur í sér eiginfjárbátt og skuldarbátt, skal einingin leiðrétta teljarann vegna breytinga á hagnaði eða tapi sem hefði orðið á tímabilinu ef samningurinn hefði að öllu leyti verið flokkaður sem eiginfjárgerningur. Sú leiðrétting er sambærileg við leiðréttingarnar sem krafist er í 33. lið.
60. *Fyrir samninga, sem að vali handhafa má gera upp í almennum hlutum eða handbæru fé, skal nota handbært fé eða hluti eftir því hvort er meira þynnandi við útreikning á þynntum hagnaði á hlut.*
61. Dæmi um samning, sem má gera upp í almennum hlutum eða handbæru fé, er skuldargerningur sem á gjalddaga veitir einingunni ótakmarkaðan rétt til að gera upp höfuðstól hennar í handbæru fé eða í eigin, almennum hlutum. Annað dæmi er útgefinn söluréttur sem veitir handhafa val um að gera upp í almennum hlutum eða handbæru fé.

Keyptir valréttir

62. Samningar eins og keyptur söluréttur og keyptur kaupréttur (þ.e. valréttur sem einingin á í eigin, almennum hlutum) eru ekki teknir með í útreikningi á þynntum hagnaði á hlut vegna þess að það hefði þykkjandi áhrif. Sölurétturinn væri því aðeins nýttur að nýtingarverði væri hærra en markaðsverðið og kauprétturinn væri því aðeins nýttur að nýtingarverðið væri lægra en markaðsverðið.

Útgefinn söluréttur

63. *Samningar þar sem krafa er gerð um að eining kaupi aftur eigin hluti, s.s. útgefinn söluréttur og framvirkan kauprétt, koma fram í útreikningum á þynntum hagnaði á hlut ef áhrifin eru þynnandi. Ef þessir samningar eru „í gróða“ á tímabilinu (þ.e. nýting eða uppgreiðsluverð er yfir meðalmarkaðsverði þess tímabils) skal reikna vænt, þynnandi áhrif á hagnað á hlut með eftirfarandi hætti:*
- a) *gert skal ráð fyrir að í upphafi tímabilsins hafi nægilegt magn almennra hluta verið gefið út (á meðalmarkaðsverði almennra hluta á tímabilinu) til að standa við samninginn.*

b) gert skal ráð fyrir að andvirði útgáfunnar sé notað til að standa við samninginn (þ.e. kaupa aftur almenna hluti)

og

c) viðbót við almenna hluti (mismunurinn á fjölda almennra hluta, sem gert er ráð fyrir að hafi verið gefinn út, og fjölda almennra hluta sem fæst við að standa við samninginn) skal tekin með í útreikninginn á þynntum hagnaði á hlut.

AFTURVIRKAR LEIÐRÉTTINGAR

64. Ef fjöldi virkra, almennra hluta eða væntra, almennra hluta eykst í kjölfar útgáfu hluta, jöfnunarhluta eða við það að hlutum er skipt í smærri hluti eða hann minnkar við það að virkum hlutum er fækkað skal leiðrétta afturvirk útreikning á grunnhagnaði á hlut og þynntum hagnaði á hlut fyrir öll tímabil sem eru birt. Ef þessar breytingar verða eftir dagsetningu efnahagsreiknings en áður en birting reikningsskilanna er heimiluð skulu útreikningar á hlut í þeim reikningsskilum og reikningsskilum fyrir öll fyrri tímabil byggjast á nýja hlutafjöldanum. Greina skal frá því að útreikningar á hlut endurspeglar slíkar breytingar á fjölda hlutabréfa. Auk þess skal leiðrétta grunnhagnað og þynntan hagnað allra birtra tímabila með tilliti til:

a) áhrifa af skekkjum og leiðréttingum, sem stafa af breytingum á reikningsskilaaðferðum, sem eru færð afturvirk

og

b) áhrifa af sameiningu fyrirtækja sem telst sameining hagsmuna.

65. Eining endurákvæðar ekki þynntan hagnað á hlut fyrra tímabils sem settur er fram vegna breytinga á forsendunum, sem byggt er á við útreikninga á hagnaði á hlut, eða vegna breytingar á væntum, almennum hlutum í almenna hluti.

FRAMSETNING

66. Eining skal setja fram í rekstrarreikningi grunnhagnað á hlut og þynntan hagnað á hlut vegna hagnaðar eða taps af áframhaldandi starfsemi sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar og vegna hagnaðar eða taps sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar fyrir tímabilið í hverjum flokki almennra hluta sem eiga mismunandi rétt á hlut í hagnaði á tímabilinu. Eining skal sýna grunnhagnað á hlut og þynntan hagnað á hlut jafn áberandi fyrir öll birt tímabil.

67. Hagnaður á hlut er settur fram fyrir hvert tímabil sem rekstrarreikningur er settur fram. Ef greint er frá þynntum hagnaði á hlut fyrir a.m.k. eitt tímabil skal greina frá honum fyrir öll tímabilin sem eru sett fram, jafnvel þótt hann sé jafn grunnhagnaði á hlut. Ef grunnhagnaður á hlut og þynntur hagnaður á hlut er sama fjárhæð er unnt að ná fram tvöfaldri framsetningu í einni línu í rekstrarreikningnum.

68. Eining, sem greinir frá því að starfsemi sé lögð af, skal veita upplýsingar um grunnhagnað á hlut og þynntan hagnað á hlut vegna starfseminnar sem er lögð af annaðhvort í rekstrarreikningnum eða í skýringum við reikningsskilin.

69. Eining skal greina frá grunnhagnaði á hlut og þynntum hagnaði á hlut jafnvel þótt fjárhæðirnar, sem birtar eru, séu neikvæðar (þ.e. tap á hlut).

UPPLÝSINGAR

70. Eining skal birta upplýsingar um eftirfarandi:

a) fjárhæðir, sem eru notaðar sem teljarar við útreikning á grunnhagnaði á hlut og þynntum hagnaði á hlut og afstemmingu þeirra fjárhæða við hagnað eða tap sem flytjast til móðureiningarinnar á tímabilinu. Í afstemmingunni skulu felast sérstök áhrif einstakra flokka gerninga á hagnað á hlut.

b) veginn meðalfjöldi almennra hluta sem eru notaðir sem nefnari við útreikning á grunnhagnaði á hlut og þynntum hagnaði á hlut og innbyrðis afstemmingu þessara nefnara. Í afstemmingunni skulu felast sérstök áhrif einstakra flokka gerninga á hagnað á hlut.

IAS-STADALL 33

- c) *gerninga (þ.m.t. skilyrtir, útgáfuhæfir hlutir) sem gætu hugsanlega þynnt grunnhagnað á hlut í framtíðinni en voru ekki teknir með í útreikningi á þynntum hagnaði á hlut vegna þess að þeir eru þykkjandi fyrir tímabilið eða tímabilin sem þeir eru settir fram á.*
- d) *lýsingu á viðskiptum með almenna hluti eða vænta hluti, aðra en þá sem gerð er grein fyrir í samræmi við 64. lið, sem fara fram eftir dagsetningu efnahagsreiknings og sem hefði breytt verulega fjölda almennra hluta eða væntra, almennra hluta sem eru virkir í lok tímabilsins ef þessi viðskipti hefðu átt sér stað fyrir lok reikningsskilatímabilsins.*

71. Dæmi um viðskipti í d-lið 70. liðar eru m.a.:

- a) útgáfa nýrra hluta fyrir handbært fé,
- b) útgáfa hluta þegar andvirðið er notað til að endurgreiða skuld eða virka forgangshluti sem eru virkir miðað við dagsetningu efnahagsreiknings,
- c) innlausn virkra, almennra hluta,
- d) breyting eða nýting væntra, almennra hluta sem eru virkir, við dagsetningu efnahagsreikningsins, í almenna hluti,
- e) útgáfa valréttar, kaupheimilda eða breytanlegra gerninga
og
- f) uppfylling skilyrða sem leiddu til útgáfu skilyrtra, útgáfuhæfra hluta.

Hagnaður á hlut er ekki leiðréttur vegna slíkra viðskipta sem verða eftir dagsetningu efnahagsreiknings vegna þess að slík viðskipti hafa ekki áhrif á eigið fé sem er notað til að mynda hagnað eða tap á tímabilinu.

72. Fjármálagerningar og aðrir samningar, sem mynda vænta, almenna hluti, geta falið í sér skilmála og skilyrði sem hafa áhrif á mat á grunnhagnaði á hlut og þynntum hagnaði á hlut. Í þessum skilmálum og skilyrðum kann að vera sagt til um hvort einhverjir væntir, almennir hlutir eru þynnandi og, ef þeir eru það, hvaða áhrif þeir hafa á veginn meðalfjölda virkra hluta og allar síðari leiðréttingar á hagnaði eða tapi sem flyst til almennra hluthafa. Hvatt er til þess að upplýsingar séu veittar um skilmála og skilyrði slíkra fjármálagerninga og annarra samninga ef annars er ekki krafist (sjá IAS-staðal 32).
73. *Ef eining greinir frá fjárhæðum á hlut, auk upplýsinga um grunnhagnað á hlut og þynntan hagnað á hlut, og notar annan reikningsskilapátt í rekstrarreikningi en þann sem gerð er krafa um í þessum staðli, skal útreikningur á slíkum fjárhæðum byggjast á vegnum meðalfjölda almennra hluta sem er ákvarðaður í samræmi við þennan staðal. Greina skal frá fjárhæðum grunnhagnaðar á hlut og þynnts hagnaðar á hlut, sem tengist slíkum þætti, á jafn áberandi hátt og skulu þær koma fram í skýringum við reikningsskilin. Eining skal tilgreina grundvöllinn sem teljari (einn eða fleiri) er ákvarðaður á, þ.m.t. hvort fjárhæðir á hlut eru fyrir eða eftir skatta. Ef notaður er þáttur í rekstrarreikningi, sem er ekki tilgreindur í sérlínu í rekstrarreikningi, skal stemma af þáttinn, sem er notaður, við sérlínuna sem sýnd er í rekstrarreikningnum.*

GILDISTÖKUDAGUR

74. *Eining skal beita þessum staðli að því er varðar árleg tímabil sem hefst 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir. Ef eining beitir staðlinum vegna tímabils sem hefst fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.*

AFTURKÖLLUN ANNARRA YFIRLÝSINGA

75. Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 33, hagnaður á hlut (útg. 1997).
76. SIC-túlkunar 24: hagnaður á hlut — fjármálagerningar og aðrir samningar sem unnt er að greiða með hlutum.

VIÐBÆTUR A

Leiðbeiningar um beitingu

Þessi viðbætur er óaðskiljanlegur hluti staðalsins.

Hagnaður eða tap sem flyst til móðureiningarinnar

- A1. Við útreikning á grunnhagnaði á hlut samkvæmt samstæðureikningsskilunum skal hagnaður eða tap, sem flyst til móðureiningarinnar, vera hagnaður eða tap samstæðueiningarinnar eftir leiðréttingu vegna hlutdeildar minnihluta.

Útgáfa hluta með forkaupsrétti

- A2. Útgáfa almennra hluta við nýtingu eða breytingu á væntum, almennum hlutum leiðir yfirleitt ekki til útgáfu jöfnunarhluta. Það stafar af því að væntir, almennir hlutir eru yfirleitt gefnir út á fullu verði sem leiðir til hlutfallslegrar breytingar á fjármagninu sem einingin hefur til ráðstöfunar. Við útgáfu hluta með forkaupsrétti er nýtingarverðið þó oft lægra en gangvirði hlutanna. Þess vegna felur slík útgáfa hluta með forkaupsrétti í sér jöfnunarþátt, eins og fram kemur í b-lið 27. liðar. Ef útgáfa hluta með forkaupsrétti er boðin öllum hluthöfum, sem fyrir eru, er fjöldi almennra hluta, sem nota skal í útreikningi á grunnhagnaði á hlut og þynntum hagnaði á hlut fyrir öll tímabil fyrir útgáfu hluta með forkaupsrétti, er fjöldi virkra, almennra hluta fyrir útgáfuna margfaldaður með eftirfarandi stuðli:

(Gangvirði á hlut rétt fyrir nýtingu á forkaupsrétti)/(Fræðilegt gangvirði á hlut eftir nýtingu forkaupsréttar)

Fræðilegt gangvirði á hlut eftir nýtingu forkaupsréttar er reiknað með því að bæta heildarmarkaðsvirði, eins og það stendur rétt fyrir nýtingu forkaupsréttar, við andvirði af nýtingu forkaupsréttarins og deila með fjölda virkra hluta eftir að forkaupsréttur hefur verið nýttur. Ef viðskipti með forkaupsréttinn ekki hlutina sjálfa eiga að fara fram á almennum markaði fyrir nýtingardag er gangvirðið í slíkum útreikningum fundið við lok síðasta dags þegar hlutirnir eru seldir ásamt forkaupsréttinum.

Eftirlitstala

- A3. Til að skýra hvernig eftirlitstalan, sem lýst er í 42. og 43. lið, er notuð er gert ráð fyrir að hagnaður einingar af áframhaldandi rekstri, sem flyst til móðureiningarinnar, sé GE 4 800 (*), tap af starfsemi sem leggja skal af og flyst til móðureiningarinnar (GE 7 200), tap sem flyst til móðureiningarinnar sé (GE 2 400) og 2 000 almennir hlutir og 400 væntir, almennir hlutir séu virkir. Grunnhagnaður einingarinnar á hlut er GE 2,40 af áframhaldandi starfsemi, (GE 3,60) af starfsemi, sem leggja skal af, og (GE 1,20) af tapinu. Þessir 400 væntu, almennu hlutir eru teknir með í útreikningi á þynntum hagnaði á hlut vegna þess að niðurstaðan, hagnaður sem nemur GE 2,00 á hlut af áframhaldandi starfsemi, er þynnandi ef ekki er gert ráð fyrir áhrifum af hagnaði eða tapi af þessum 400 væntu, almennu hlutum. Vegna þess að hagnaður af áframhaldandi starfsemi, sem flyst til móðureiningarinnar, er eftirlitstalan tekur einingin einnig með þessa 400 væntu, almennu hluti með í útreikningnum á öðrum fjárhæðum hagnaðar á hlut, þrátt fyrir að niðurstöðufjárhæðir hagnaðar á hlut séu þykkjandi á sambærilegan grunnhagnað á hlut, þ.e. tapið á hlut verður minna [(GE 3,00) á hlut vegna taps af starfsemi, sem leggja skal af, og (GE 1,00) á hlut vegna tapsins].

(*) Í þessum leiðbeiningum eru fjárhæðir tilgreindar í „gjaldmiðilseiningum“ (GE).

IAS-STADALL 33

Meðalmarkaðsverð almennra hluta

- A4. Þegar reikna skal þynntan hagnað á hlut er meðalmarkaðsverð almennra hluta, sem gert er ráð fyrir að hafi verið gefnir út, reiknað á grundvelli meðalmarkaðsverðs almennu hlutanna á tímabilinu. Fræðilega væri hægt að taka með öll markaðsviðskipti með almenna hluti einingar við ákvörðun á meðalmarkaðsverði. Af hagkvæmnisástæðum nægir þó yfirleitt einfalt meðalverð á viku eða mánuði.
- A5. Venjulega nægir lokamarkaðsverð til að reikna meðalmarkaðsverðið. Þegar verð sveiflast mikið endurspeglar þó meðaltal hæsta og lægsta verðs yfirleitt betur verðið. Aðferðin, sem notuð er til að reikna meðalmarkaðsverð, er notuð með samræmdum hætti þar til hún endurspeglar ekki lengur verðið vegna breyttra aðstæðna. Sem dæmi gæti eining, sem notar lokamarkaðsverð til að reikna meðalmarkaðsverð í nokkur ár með tiltölulega stöðugu verði, skipt yfir í meðaltal á háu og lágu verði ef verð fer að sveiflast mikið og lokamarkaðsverðið endurspeglar ekki lengur meðalverð.

Valréttur, kaupheimildir og ígildi þeirra

- A6. Valréttur eða kaupheimildir til kaupa breytanlegra gerninga teljast hafa verið nýttar þegar meðalverð bæði breytanlegra gerningsins og almennu hlutanna, sem fást við breytinguna, er hærra en nýtingarverð valréttarins eða kaupheimildanna. Nýting telst þó ekki hafa átt sér stað nema einnig hafi verið um að ræða breytingu á sambærilegum, virkum, breytanlegum gerningum, ef einhverjir eru.
- A7. Með valrétti eða kaupheimild getur verið heimilt eða gerð um það krafa að einingin (móðurfélag hennar eða dótturfélag) bjóði skuldagering eða aðra gerninga til greiðslu alls eða hluta nýtingarverðsins. Við útreikning á þynntum hagnaði á hlut hefur þessi valréttur eða kaupheimild þynnandi áhrif ef a) meðalmarkaðsverð viðkomandi almennra hluta á tímabilinu er hærra en nýtingarverðið eða b) söluverð gerningsins, sem er boðinn út, er lægra en það sem gerningurinn kann að vera boðinn út á samkvæmt valréttar- eða kaupheimildarsamningi og mismunurinn, sem af því stafar, leiðir til raunnýtingarverðs sem er undir markaðsverði almennra hluta sem unnt er að fá við nýtingu. Við útreikning á þynntum hagnaði á hlut er litið svo á að þessi valréttur eða kaupheimild hafi verið nýtt og skuldageringurinn eða aðrir gerningar teljast hafa verið boðnir sem greiðsla. Ef greiðsla í handbæru fé er hagstæðari fyrir handhafa valréttar eða kaupheimildar, og samningurinn leyfir greiðslu í handbæru fé, er litið svo á að greiðslan sé í handbæru fé. Vöxtum (eftir skatta) á skuldageringi, sem telst vera boðinn, er bætt við sem leiðréttingu á teljaranum.
- A8. Sambærilega meðferð fá forgangshlutir, sem falla undir sambærileg ákvæði, eða aðrir gerningar með skiptirétti sem heimila að fjárfestirinn megi staðgreiða gegn hagstæðara skiptihlutfalli.
- A9. Í skilmálunum, sem liggja til grundvallar tilteknum valrétti eða kaupheimild, kann að vera gerð krafa um að andvirðið af nýtingu þessara gerninga verði notað til að endurheimta skuldageringa eða aðra gerninga einingarinnar (eða móður- eða dótturfélags hennar). Við útreikning á þynntum hagnaði á hlut er litið svo á að þessi valréttur eða kaupheimild hafi verið nýtt og andvirðið notað til að kaupa skuldageringinn á meðalmarkaðsverði fremur en til kaupa á almennum hlutum. Sú umframfjárhæð sem fæst við fyrirhugaða nýtingu, miðað við fjárhæðina vegna fyrirhugaðra kaupa skuldageringsins, er þó tekin með (þ.e. telst vera notuð til að kaupa aftur almenna hluti) í útreikningi á þynntum hagnaði á hlut. Vöxtum (eftir skatta) á skuldageringi, sem telst vera keyptur, er bætt við sem leiðrétting á teljaranum.

Útgefinn söluréttur

- A10. Til að skýra beitingu 63. liðar er gert ráð fyrir að eining hafi gefið út 120 sölurétti á almennum hlutum sínum á nýtingarverðinu GE 35. Meðalmarkaðsverð almennra hluta hennar á tímabilinu er GE 28. Við útreikning á þynntum hagnaði á hlut gerir einingin ráð fyrir að hún gefi út 150 hluti á GE 28 á hlut í upphafi tímabilsins til að uppfylla skyldu sína um GE 4 200. Mismunurinn á fjölda 150 almennra hluta, sem gefnir eru út og 120 almennra hluta sem fæst við að standa við samninginn um sölurétt (30 hluta viðbót við almenna hluti) skal tekin með í útreikninginn á hagnað á hlut eftir þynningu.

Gerningar dótturfélaga, samrekstrar- og hlutdeildarfélaga

- A11. Væntir, almennir hlutir í dótturfélagi, samrekstrarfélagi eða hlutdeildarfélagi sem eru annaðhvort breytanlegir í almenna hluti í dótturfélaginu, samrekstrarfélaginu eða hlutdeildarfélaginu eða í almenna hluti í móðurfélaginu, samrekstraradilunum eða fjárfestinum (félagið sem reikningsskilin taka til) eru teknir með í útreikningi á þýntum hagnaði á hlut á eftirfarandi hátt:
- gerningar, sem dótturfélag, samrekstrarfélag eða hlutdeildarfélag gefa út og gera handhöfum þeirra kleift að öðlast almenna hluti í dótturfélaginu, samrekstrarfélaginu eða hlutdeildarfélaginu, eru teknir með í útreikningi á þýntum hagnaði á hlut í dótturfélaginu, samrekstrarfélaginu eða hlutdeildarfélaginu. Þessi hagnaður á hlut er síðan tekinn með í útreikningum einingarinnar sem reikningsskilin taka til á hagnaði á hlut sem byggist á eign einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, á gerningum dótturfélagsins, samrekstrarfélagsins eða hlutdeildarfélagsins,
 - gerningar dótturfélags, samrekstrarfélags eða hlutdeildarfélags, sem eru breytanlegir í almenna hluti einingarinnar sem reikningsskilin taka til, eru taldir með væntum, almennum hlutum einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, í þeim tilgangi að reikna þýntan hagnað á hlut. Á sama hátt er valréttur eða kaupheimild, sem dótturfélag, samrekstrarfélag eða hlutdeildarfélag gefur út til að kaupa almenna hluti í einingunni, sem reikningsskilin taka til, talinn til væntra, almennra hluta einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, í útreikningum á þýntum hagnaði á hlut í samstæðunni.
- A12. Í þeim tilgangi að ákvarða áhrif hagnaðar á hlut á gerninga sem einingin, sem reikningsskilin taka til, gefur út og eru breytanlegir yfir í almenna hluti í dótturfélagi, samrekstrarfélagi eða hlutdeildarfélagi teljast gerningarnir vera breyttir og teljarinn (hagnaður eða tap sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar) leiðréttir eftir þörfum í samræmi við 33. lið. Auk þessara leiðréttinga er teljarinn leiðréttur vegna breytinga á hagnaði eða tapi sem einingin, sem reikningsskilin taka til, skráir (s.s. inngreiddur arður eða tekjur af hlutdeildaraðferðinni) og rekja má til aukningar í fjölda almennra virkra hluta í dótturfélagsinu, samrekstrarfélaginu eða hlutdeildarfélaginu vegna áætlaðrar breytingar. Þetta hefur ekki áhrif á útreikning á nefnara þýntu hagnaðar á hlut vegna þess að fjöldi almennra hluta einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, sem eru virkir, breytist ekki við áætlaða breytingu.

Eiginfjárgerningar í rekstri (e. participating equity instruments) og tvíflokk, almennir hlutir (e. two-class ordinary shares)

- A13. Til eigin fjár sumra eininga teljast:
- gerningar með hlutdeild í arði ásamt almennum hlutum í samræmi við fyrirfram tilgreinda formúlu (t.d. tveir fyrir einn) stundum með efri mörk fyrir þátttöku (t.d. allt að en ekki umfram, tilgreinda fjárhæð á hlut),
 - flokkur almennra hluta með annað arðshlutfall en annar flokkur almennra hluta en án forgangsréttar.
- A14. Við útreikning á þýntum hagnaði á hlut er gert ráð fyrir breytingu á þeim gerningum sem lýst er í lið A13 og eru breytanlegir í almenna hluti ef áhrifin eru þýnnandi. Fyrir þá gerninga sem eru ekki breytanlegir yfir í flokk almennra hluta er hagnaði eða tapi á tímabilinu skipt á mismunandi flokka hluta og eiginfjárgerninga eftir hlutdeild í samræmi við rétt til arðs eða annan rétt á hlutdeild í óráðstöfuðum hagnaði. Til að reikna grunnhagnað og þýntan hagnað á hlut
- er hagnaður eða tap á tímabilinu, sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar, leiðrétt (hagnaður minnkaður og tap aukið) um þá fjárhæð arðs sem færð er á tímabilinu vegna hvers flokks hluta og samningsbundinnar fjárhæðar arðs (eða vaxta af hlutdeildarbréfum) sem verður að greiða fyrir tímabilið (t.d. ógreiddur, uppsafnaður arður),
 - er því, sem eftir er af hagnaði eða tapi, úthlutað á almenna hluti og hlutdeild eiginfjárgerninga, að því marki sem hver gerningur á hlut í hagnaðinum, eins og öllum hagnaðinum eða tapinu hafi verið skipt. Heildarhagnaður eða -tap, sem úthlutað er á hvern flokk eiginfjárgerninga, er ákvarðað með því að leggja saman fjárhæðina sem er úthlutað og fjárhæðina sem er úthlutað eftir hlutdeild.

IAS-STADALL 33

- c) er deilt í heildarhagnaðinn eða -tapið, sem úthlutað er á hvern flokk eiginfjárgerninga, með fjölda þeirra virku gerninga sem hagnaðinum er skipt á til að ákvarða hagnað á hlut á gerninginn.

Við útreikning á þynntum hagnaði á hlut eru allir væntir, almennir hlutir, sem teljast hafa verið gefnir út, innifaldir í virkum, almennum hlutum.

Hlutir sem eru greiddir að hluta til

- A15. Þegar gefnir eru út almennir hlutir en þeir ekki greiddir að fullu, er farið með þá í útreikningi á hagnaði á hlut sem brot af almennum hlut að því marki sem þeim er ætluð hlutdeild í arði á tímabilinu að tiltölu við fullgreidda, almenna hluti.
- A16. Að því marki sem hlutir, sem eru greiddir að hluta til, veita ekki rétt til úthlutunar arðs á tímabilinu er farið með þá sem ígildi kaupheimildar eða valréttar í útreikningi á þynntum hagnaði á hlut. Ógreiddi afgangurinn telst vera andvirðið sem notað er til kaupa á almennum hlutum. Fjöldi hluta sem er tekinn með í þynntum hagnaði á hlut er mismunurinn á fjölda skráðra hluta og fjölda þeirra sem teljast vera keyptir.

VIÐBÆTUR B

Breytingar á öðrum yfirlýsingum

Breytingunum í þessum viðbæti skal beitt að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Ef eining beitir þessum staðli vegna fyrra tímabils taka þessar breytingar gildi fyrir það fyrra tímabil.

- B1. Vísunum í IFRS-stöðlum, þ.m.t. IAS-staðlar og túlkanir, sem voru í gildi í desember 2003, í gildandi útgáfu af IAS-staðli 33, *hagnaður á hlut*, er breytt í IAS-staðal 33, *hagnaður á hlut*.
-

IAS-STADALL 40

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 40

Fjárfestingareignir

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	1
Gildissvið	2-4
Skilgreiningar	5-15
Færsla	16-19
Mat við færslu	20-29
Mat eftir færslu	30-56
Reikningsskilaðferðir	30-32
Gangvirðislíkan	33-55
Þegar ekki er unnt að ákvarða gangvirði með áreiðanlegum hætti	53-55
Kostnaðarverðslíkan	56
Tilfærslur	57-65
Ráðstafanir	66-73
Upplýsingar	74-79
Gangvirðislíkan og kostnaðarverðslíkan	74-79
Gangvirðislíkan	76-78
Kostnaðarverðslíkan	79
Bráðabirgðaákvæði	80-84
Gangvirðislíkan	80-82
Kostnaðarverðslíkan	83-84
Gildistökdagur	85
Afturköllun IAS-staðals 40 (2000)	86

Þessi endurskoðaði staðall kemur í stað IAS-staðals 40 (2000), *fjárfestingareignir*, og gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir.

MARKMIÐ

1. Markmiðið með þessum staðli er að mæla fyrir um reikningsskilalega meðferð fjárfestingareigna og hvaða viðeigandi upplýsinga er krafist.

GILDISSVIÐ

2. Þessum staðli skal beitt við færslu, mat og upplýsingagjöf vegna fjárfestingareigna.
3. Þessi staðall gildir m.a. um mat í reikningsskilum leigutaka á hlutdeild í fjárfestingareign, sem tekin er á leigu samkvæmt fjármögnunarleigusamningi, og um mat, sem fært er í reikningsskilum leigusala, á fjárfestingareign sem leigutaka er látin í té samkvæmt rekstrarleigusamningi. Þessi staðall tekur ekki til atriða sem fjallað er um í IAS-staðli 17, leigusamningar, þ.m.t.:
 - a) flokkun leigusamninga í fjármögnunarleigu eða rekstrarleigu,
 - b) færsla leigutekna af fjárfestingareignum (sjá einnig IAS-staðal 18, reglulegar tekjur),
 - c) mat í reikningsskilum leigutaka á hlutdeild í fasteign í leigu sem færð er sem rekstrarleiga,
 - d) mat í reikningsskilum leigusala á hreinni fjárfestingu í fjármögnunarleigu,
 - e) reikningshald vegna sölu- og endurleiguvíðskipta
og
 - f) upplýsingagjöf um fjármögnunarleigu og rekstrarleigu.
4. Þessi staðall gildir ekki um:
 - a) lífrænar eignir, sem tengjast landbúnaðarstarfsemi (sjá IAS-staðal 41, *landbúnaður*) og
 - b) jarðefnaréttindi og jarðefnaauðlindir, s.s. olíu, jarðgas og sambærilegar, óendurnýjanlegar náttúruauðlindir.

SKILGREININGAR

5. Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Bóksfært verð er fjárhæðin sem eign er færð á í efnahagsreikningnum.

Kostnaðarverð er sú fjárhæð í handbæru fé eða ígildi handbærs fjár eða gangvirði annars endurgjalds sem er innt af hendi fyrir eign þegar hún er keypt eða byggð.

Gangvirði er sú fjárhæð sem unnt er að skipta eign á í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.

Fjárfestingareign er fasteign (land eða húseign — eða hluti húseignar — eða hvort tveggja) í eigu (eigandans eða leigutakans samkvæmt samningi um fjármögnunarleigu) til öflunar leigutekna eða til verðmætisaukningar eða hvors tveggja fremur en til:

- a) nota við framleiðslu eða afhendingu á vörum eða þjónustu eða í stjórnunarlegum tilgangi

eða

- b) sölu í reglubundinni starfsemi.

IAS-STADALL 40

Fasteign, sem eigandinn nýtir, er fasteign sem einhver hefur til umráða (eigandi eða leigutaki samkvæmt samningi um fjármögnunarleigu) til nota í framleiðslu eða við afhendingu á vöru eða þjónustu eða í stjórnunarlegum tilgangi.

6. *Flokka má og færa hlutdeild í eign, sem leigutaki hefur á fjármögnunarleigu, sem fjárfestingareign þá og því aðeins að eignin falli að öðru leyti að skilgreiningu á fjárfestingareign og leigutaki noti gangvirðislikanið, sem sett er fram í 33.-55. lið, á eignina sem er færð. Þessi fráviksflokkun er tiltæk miðað við hverja eign fyrir sig. Þegar þessi fráviksflokkun er valin fyrir eina slíka eignarhlutdeild sem er á fjármögnunarleigu skal þó færa allar eignir, sem flokkaðar eru sem fjárfestingareignir, með því að nota gangvirðislikanið. Þegar þessi fráviksflokkun er valin er öll hlutdeild, sem flokkuð er með þeim hætti, tekin með í upplýsingunum sem gerð er krafa um í 74.-78. lið.*
7. Fjárfestingareign er eign til öflunar leigutekna eða til verðmætisaukningar eða hvors tveggja. Þess vegna myndar fjárfestingareign sjóðstreymi sem er að mestu óháð öðrum eignum einingarinnar. Þetta greinir fjárfestingareign frá fasteign sem eigandinn nýtir. Framleiðsla vara eða afhending á vörum eða þjónustu (eða notkun fasteignar í stjórnunarlegum tilgangi) myndar sjóðstreymi sem er ekki unnt að rekja einvörðungu til fasteignar heldur einnig til annarra eigna sem eru notaðar í framleiðslunni eða afhendingarferlinu. IAS-staðall 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*, á við um fasteignir sem eigandi nýtir.
8. Eftirfarandi eru dæmi um fjárfestingareignir:
 - a) land, ætlað til verðmætisaukningar á löngum tíma fremur en til sölu innan skamms tíma í reglubundinni starfsemi,
 - b) land sem ekki hefur verið ákveðin notkun á í framtíðinni. (Ef eining hefur ekki ákvarðað að það noti landið annaðhvort sem fasteign, sem eigandi nýtir, eða til sölu innan skamms tíma í reglubundinni starfsemi er landið talið vera til verðmætisaukningar),
 - c) húseign sem einingin, sem reikningsskilin taka til, á (eða er í eigu einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, samkvæmt fjármögnunarleigusamningi) og er leigð út samkvæmt einum rekstrarleigusamningi eða fleirum,
 - d) húseign sem er auð en ætluð til leigu samkvæmt einum rekstrarleigusamningi eða fleirum.
9. Eftirfarandi eru dæmi um liði sem eru ekki fjárfestingareignir og falla því utan gildissviðs þessa staðals:
 - a) fasteign, sem er til sölu í reglubundinni starfsemi eða í byggingu eða breytingu fyrir slíka sölu (sjá IAS-staðal 2, *birgðir*), t.d. fasteign sem eingöngu er keypt í þeim tilgangi að selja hana í náinni framtíð eða til breytinga og endursölu,
 - b) fasteign, sem er í byggingu eða breytingu fyrir þriðju aðila (sjá IAS-staðal 11, *verksamningar*),
 - c) fasteign, sem eigandinn nýtir (sjá IAS-staðal 16), þ.m.t. (m.a.) fasteignir til nota í framtíðinni sem fasteignir sem eigandinn nýtir, fasteignir til breytinga í framtíðinni og síðari nota sem fasteignir sem eigandinn nýtir, fasteignir, sem starfsmenn nýta, (hvort sem starfsmennirnir greiða markaðsleigu eða ekki) og fasteignir, sem eigandinn nýtir og biða sölu eða annarrar ráðstöfunar,
 - d) fasteign sem er í byggingu eða breytingu til nota í framtíðinni sem fjárfestingareign. IAS-staðall 16 á við um slíkar fasteignir uns byggingu eða breytingu er lokið en þá verður fasteignin fjárfestingareign og þessi staðall gildir um hana. Þessi staðall gildir þó um fjárfestingareignir sem eru til fyrir og verið er að gera upp til áframhaldandi notkunar sem fjárfestingareignir í framtíðinni (sjá 58. lið),
 - e) fasteign sem er leigð annarri einingu í fjármögnunarleigu.

10. Sumar fasteignir falla undir hluta sem er til öflunar leigutekna eða verðmætisaukningar og annan hluta sem er til nota í framleiðslu eða til afhendingar á vörum eða þjónustu eða í stjórnunarlegum tilgangi. Ef unnt er að selja þessa hluta aðskilda (eða leigja þá aðskilda samkvæmt samningi um fjármögnunarleigu) aðgreinir einingin þá hvorn fyrir sig í reikningsskilunum. Ef ekki er unnt að selja hlutana aðskilda er fasteignin því aðeins fjárfestingareign að óverulegur hluti hennar sé í notkun í framleiðslu eða við afhendingu á vörum eða þjónustu eða í stjórnunarlegum tilgangi.
11. Í sumum tilvikum er eining með viðbótarþjónustu við íbúa fasteignar sem það hefur umráð yfir. Eining skal fara með slíka fasteign sem fjárfestingareign ef þjónustan er óverulegur hluti af heildarsamkomulaginu. Dæmi um það er þegar eigandi skrifstofuhúsnæðis sér um öryggis- og viðhaldsþjónustu fyrir leigutakana í húseigninni.
12. Í öðrum tilvikum er þjónustan, sem er veitt, viðameiri. Nefna má sem dæmi einingu sem á og rekur hótél en þá er þjónusta við gestina verulegur hluti af rekstrinum í heild. Þess vegna er eigandarekið hótél fasteign, sem eigandi nýtir, fremur en fjárfestingareign.
13. Erfitt getur verið að ákvarða hvort viðbótarþjónusta er svo umfangsmikil að fasteignin fullnægi ekki kröfum sem fjárfestingareign. Eigandi hótels felur t.d. þriðja aðila nokkra ábyrgð samkvæmt rekstrarsamningi. Skilmálar slíkra samninga eru mjög breytilegir. Annars vegar gæti eigandinn í reynd haft þá afstöðu að vera hlutlaus fjárfestir. Hins vegar kynni eigandinn einfaldlega að hafa útvistað daglega starfsemi og haldið verulegri áhættu sem felst í sjóðstremmissveiflum í rekstri hótelsins.
14. Það fer eftir mati sem byggist á eigin dómgreind hvort fasteign uppfyllir skilyrði sem fjárfestingareign. Hjá einingu eru þróaðar viðmiðanir svo að hún geti beitt mati á samræmdan hátt í samræmi við skilgreiningu á fjárfestingareign og með tilheyrandi leiðbeiningum í 7. til 13. lið. Í ákvæðum c-liðar 75. liðar er gerð sú krafa að eining greini frá þessum viðmiðunum þegar flokkunin er vandasöm.
15. Í sumum tilvikum á eining fasteign sem er leigð og nýtt af móðurfélagi hennar eða öðru dótturfélagi. Fasteignin uppfyllir ekki skilyrði fjárfestingareignar í samstæðureikningsskilunum vegna þess að eigandinn nýtir fasteignina séð frá sjónarhorni samstæðunnar. Ef á hinn bóginn er aðeins miðað við eininguna, sem á hana, er fasteignin fjárfestingareign ef hún fellur að skilgreiningunni í 5. lið. Af þeim sökum fer leigusalinn með fasteignina eins og fjárfestingareign í eigin reikningsskilum.

FÆRSLA

16. *Einungis skal færa fjárfestingareign sem eign þá og því aðeins að:*

a) líklegt sé talið að efnahagslegur ávinningur í framtíðinni, sem rekja má til fjárfestingareignarinnar, renni til einingarinnar

og

b) unnt sé að meta með áreiðanlegum hætti kostnaðarverð fjárfestingareignarinnar.

17. Eining metur samkvæmt þessari færslureglu allan kostnað við fjárfestingareignina um leið og til hans er stofnað. Þess háttar kostnaður er m.a. kostnaður sem varð til vegna upphaflegra kaupa á fjárfestingareign og kostnaður sem stofnað er til síðar til að auka við hana, endurnýja hluta hennar eða til viðhalds eigninni.
18. Samkvæmt færslureglunni í 16. lið færir eining ekki kostnað við daglegt viðhald fjárfestingareignar með í bókfærðu verði slíkrar eignar. Þessi kostnaður er þess í stað færður í rekstrarreikning þegar til hans er stofnað. Kostnaður við daglegt viðhald er einkum kostnaður við laun og rekstrarvörur en getur innifalið kostnaðarverð smáhluta. Tilgangurinn með þessum útgjöldum er oft sagður vera „viðgerðir og viðhald“ eignarinnar.

IAS-STADALL 40

19. Hlutar fjárfestingareigna kunna að hafa verið keyptir til endurnýjunar. Innveggirnir geta t.d. hafa komið í stað upprunalegu veggjanna. Samkvæmt færslureglunni færir eining kostnað vegna endurnýjunar á hluta fjárfestingareignar með í bókfærðu verði fjárfestingareignar, sem fyrir er, þegar stofnað er til kostnaðarins, að uppfylltum skilyrðum fyrir færslu. Bókfært verð þeirra hluta, sem eru endurnýjaðir, er fært úr í samræmi við afskráningarákvæði þessa staðals.

MAT VIÐ FÆRSLU

20. *Í upphafi skal meta fjárfestingareign á kostnaðarverði. Viðskiptakostnaður skal vera innifalinn í upphaflega matinu.*
21. Í kostnaðarverði keyptrar fjárfestingareignar felast kaupverð og útgjöld sem rekja má beint til kaupanna. Útgjöld, sem rekja má beint til kaupanna, eru t.d. sérfræðiþóknun fyrir lögfræðiþjónustu, skattar vegna eigendaskipta og annar viðskiptakostnaður.
22. Kostnaðarverð fjárfestingareignar, sem eigandi byggir sjálfur, er kostnaðarverð hennar daginn sem byggingu eða breytingu lýkur. Eining beitir IAS-staðli 16 fram að þeim degi. Umræddan dag verður eignin að fjárfestingareign og þessi staðall á þá við (sjá e-lið 57. liðar og 65. lið).
23. Kostnaðarverð fjárfestingareignar hækkar ekki vegna:
- a) upphafskostnaðar (nema hann sé nauðsynlegur til að koma eigninni í það ástand sem nauðsynlegt er til að hún sé starfhæf með þeim hætti sem stjórnendur ætlast til),
 - b) rekstrartaps, sem verður áður en fjárfestingareignin nær áætluðu nýtingarstigi,
- eða
- c) óeðlilegrar eyðslu efnis, vinnu eða annarra aðfanga við byggingu eða breytingu eignarinnar.
24. Ef greiðslu fyrir fjárfestingareign er frestað er kostnaðarverð ígildi staðgreiðsluverðs. Mismunurinn á þessari fjárhæð og heildargreiðslum er færður sem vaxtagjöld á lánstímabilinu.
25. *Upphafskostnaður hlutdeildar í eign, sem er á leigu og flokkuð sem fjárfestingareign, skal vera eins og mælt er fyrir um fjármögnunarleigu í 20. lið IAS-staðals 17, þ.e. færa skal eignina á því virði hennar sem er lægra, gangvirði eða núvirði lágmarksleigu. Færa skal sömu fjárhæð sem skuld í samræmi við sama lið.*
26. Ef greitt er yfirverð fyrir leigu er farið með það sem hluta af lágmarksleigunni í þessu sambandi og er það þess vegna tekið með í kostnaðarverði eignarinnar en sleppt í skuldinni. Ef hlutdeild í eign, sem er á leigu, er flokkuð sem fjárfestingareign er liðurinn, sem færður er á gangvirði, sú hlutdeild en ekki eignin sem liggur til grundvallar. Leiðbeiningar um ákvörðun gangvirðis fjárfestingareigna eru settar fram fyrir gangvirðislikanið í 33.-52. lið. Leiðbeiningarnar eiga einnig við um ákvörðun gangvirðis þegar það virði er notað sem kostnaðarverð upphaflegrar færslu.
27. Ein eða fleiri fjárfestingareignir kunna að vera fengnar í skiptum fyrir ópeningalega eign eða eignir, eða sambland peningalegra og ópeningalegra eigna. Í eftirfarandi umfjöllun er fjallað um skipti á einni ópeningalegri eign fyrir aðra en hún á jafnframt við um öll skipti sem lýst er í næstu málsgrein hér á undan. Kostnaðarverð slíkrar fjárfestingareignar er ekki metin á gangvirði nema (a) skiptin séu ekki viðskiptalegs eðlis eða (b) hvorki gangvirði eignarinnar, sem tekið er við, né eignarinnar, sem látin er af hendi, er metið með áreiðanlegum hætti. Eignin, sem tekið er við, er metin með þessum hætti jafnvel þótt einingin geti ekki fært eignina, sem látin er af hendi, úr efnahagsreikningi þegar í stað. Ef eignin, sem tekið er við, er ekki metin á gangvirði er kostnaðarverð hennar metið á bókfærðu verði eignarinnar, sem látin er af hendi.

28. Eining ákvarðar hvort skipti séu viðskiptalegs eðlis með því að kanna umfang breytinga sem vænst er að verði á framtíðarsjóðstreymi hennar af völdum skiptanna. Skipti eru viðskiptalegs eðlis ef:

- a) samskipan (áhætta, tímasetning og fjárhæð) sjóðstreymis, sem stafar af eigninni sem tekið er við, er önnur en samskipan sjóðstreymis eignarinnar, sem látin er af hendi

eða

- b) virði þess hluta rekstrarins, sem skiptin hafa áhrif á, fyrir eininguna breytist af völdum skiptanna

og

- c) mismunurinn á a- og b-lið er verulegur miðað við gangvirði eignanna sem skipt er á.

Við ákvörðun á því hvort skipti séu viðskiptalegs eðlis skal virðið fyrir eininguna á þeim rekstri einingarinnar, sem skiptin hafa áhrif á, endurspegla sjóðstreymi eftir skatta. Niðurstaða þessarar greiningar getur verið skýr án þess að eining þurfi að gera ítarlega útreikninga.

29. Þegar ekki liggja fyrir viðskipti með sambærilega eign á markaði er unnt að meta gangvirði eignar með áreiðanlegum hætti ef a) breytileiki á bilinu, þar sem er að finna skynsamlegt virðismat fyrir viðkomandi eign, er ekki þýðingarmikill eða b) unnt er að meta með skynsamlegum hætti líkindi mats á því bili og nota til að meta gangvirði. Ef einingin getur ákvarðað með áreiðanlegum hætti gangvirði annaðhvort eignarinnar, sem tekið er við, eða eignarinnar, sem látin er af hendi, er sannvirði eignarinnar, sem látin er af hendi, notað til að meta kostnaðarverðið nema gangvirði eignarinnar, sem tekið er við, liggja skýrar fyrir.

MAT EFTIR FÆRSLU

Reikningsskilaaðferðir

30. ***Með undantekningunni, sem tilgreind er í 34. lið, skal eining velja annaðhvort gangvirðislikanið í 33. til 55. lið eða kostnaðarverðislikanið í 56. lið sem reikningsskilaaðferð og skal beita þeirri aðferð á allar fjárfestingareignir sínar.***

31. Í IAS-staðli 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*, er kveðið á um að breytingu á reikningsskilaaðferðum að eigin frumkvæði skuli aðeins gera ef sú breyting verður til þess að framsetning á viðskiptum, öðrum atburðum eða aðstæðum í reikningsskilum einingarinnar eigi betur við. Það er afar ólíklegt að breyting úr gangvirðislikaninu yfir í kostnaðarverðislikanið leiði til þess að sú framsetning eigi betur við.

32. Í þessum staðli er gerð krafa um að allar einingar ákvarði gangvirði fjárfestingareignar annaðhvort til mats (ef einingin notar gangvirðislikanið) eða til upplýsingagjafar (ef hún notar kostnaðarverðislikanið). Einingar eru hvattar til þess, en ekki er gerð krafa um það, að þær ákvarði gangvirði fjárfestingareigna á grundvelli mats sjálfstæðs matsmanns sem hefur viðurkennda og viðeigandi sérfræðimenntun og er kunnugur viðkomandi landsvæði og tegund þeirrar fjárfestingareignar sem meta skal.

Gangvirðislikan

33. ***Eftir upphaflega færslu skal eining, sem velur gangvirðislikanið, meta allar fjárfestingareignir sínar á gangvirði nema í þeim tilvikum sem lýst er í 53. lið.***

34. ***Þegar fjárfestingareign sem leigutaki hefur á rekstrarleigu er flokkuð sem fjárfestingareign skv. 6. lið er 30. liður ekki valfrjál; nota skal gangvirðislikanið.***

IAS-STADALL 40

35. **Ágóði eða tap, sem stafar af breytingum á gangvirði fjárfestingareigna, skal fært í rekstrarreikning á því tímabili sem það verður rakið til.**
36. Gangvirði fjárfestingareignar er það verð sem unnt er að fá í skiptum fyrir eignina í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna (sjá 5. lið). Gangvirði útilokar sérstaklega matsverð sem er hækkað eða lækkað með sérstökum skilmálum eða aðstæðum, eins og afbrigðilegri fjármögnun, sölu og endurleigusamningum, sérstökum þóknunum eða ívilnunum sem einhver af söluaðilum veitir.
37. Eining ákvarðar gangvirði án lækkunar vegna viðskiptakostnaðar sem hún kann að stofna til við sölu eða aðra ráðstöfun.
38. **Gangvirði fjárfestingareigna skal endurspeglar markaðsaðstæður miðað við dagsetningu efnahagsreiknings.**
39. Gangvirði er bundið við tiltekna dagsetningu. Þar sem markaðsaðstæður geta breyst getur fjárhæðin, sem er færð sem gangvirði, verið röng eða ekki átt við á öðrum tíma. Skilgreining á gangvirði gerir einnig ráð fyrir að kaupin og lúkning sölusamningsins fari fram samtímis án nokkurrar breytingar á verði sem kynni að vera gerð í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna ef kaup og lúkning fara ekki fram samtímis.
40. Gangvirði fjárfestingareignar endurspeglar m.a. leigutekjur af gildandi leigusamningum og sanngjarnar og rökstuddar forsendur sem byggjast á væntingum aðila, sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna, um leigutekjur af leigusamningum í framtíðinni í ljósi ríkjandi aðstæðna. Það endurspeglar einnig, á sambærilegum grundvelli, allt ústreymi handbærs fjár (þ.m.t. leigugreiðslur og annað ústreymi) sem vænta mætti vegna eignarinnar. Sumt af þessu ústreymi endurspeglast í skuldbindingunni en aðrar tengjast ústreymi sem er ekki fært í reikningsskilin fyrir en síðar (t.d. tímabilsbundnar greiðslur, s.s. skilyrt gjöld).
41. Í 25. lið er tilgreindur grundvöllur fyrir upphaflega færslu kostnaðarverðs hlutdeildar í leigðri eign. Í 33. lið er gerð krafa um að hlutdeildin í hinni leigðu eign sé endurmetin á gangvirði, ef þörf er á. Í leigu, sem samið er um á markaðsvirði, skal gangvirði hlutdeildar í leigðri eign við yfirtöku, að frádregnum öllum væntum leigugreiðslum (þ.m.t. þær sem tengjast færðum skuldbindingum), vera núll. Þetta gangvirði breytist ekki þrátt fyrir að leigð eign og skuldbinding séu, að því er snertir reikningshaldið, færð á gangvirði eða núvirði lágmarksleigu, í samræmi við 20. lið IAS-staðals 17. Þegar mati á leigðri eign er breytt frá kostnaðarverði í samræmi við 25. lið yfir í gangvirði í samræmi við 33. lið skal það því ekki leiða til neins upphaflegs ágóða eða taps nema gangvirðið sé metið á mismunandi tíma. Þetta gæti gerst þegar valið er að beita gangvirðislikaninu eftir upphaflegri færslu.
42. Í skilgreiningunni á gangvirði er vísað til „aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna“. Í þessu samhengi merkir „upplýstir“ að bæði sá sem er fús til að kaupa og sá sem er fús til að selja séu vel upplýstir um gerð og einkenni fjárfestingareignarinnar og raunveruleg og hugsanleg not af henni og markaðsaðstæðum, miðað við dagsetningu efnahagsreikningsins. Fús kaupandi hefur áhuga á að kaupa en er ekki þvingaður til þess. Slíkur kaupandi er hvorki of ákafur í að kaupa né staðráðinn í að kaupa á hvaða verði sem er. Slíkur kaupandi kaupir ekki á hærri verði en gerð er krafa um á markaði kaupenda og seljenda sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.
43. Fús seljandi er hvorki of ákafur í að selja né tilneyddur til að selja á hvaða verði sem er né reiðubúinn að biða eftir verði sem getur ekki talist sanngjarnt við ríkjandi markaðsaðstæður. Fús seljandi hefur áhuga á að selja fjárfestingareignina samkvæmt skilmálum markaðarins á besta verði sem hægt er að fá. Raunverulegar aðstæður raunverulegs eiganda fjárfestingareignarinnar eru ekki hluti af þessari umfjöllun vegna þess að fúsi seljandinn er ímyndaður eigandi (t.d. tæki fús seljandi ekki með í reikninginn sérstakar skattalegar aðstæður raunverulegs eiganda fjárfestingareignarinnar).
44. Í skilgreiningunni á gangvirði er vísað til viðskipta ótengdra aðila. Viðskipti ótengdra aðila eru viðskipti milli aðila sem eru ekki tengdir á neinn sérstakan hátt sem hefur í för með sér að verð í viðskiptum þeirra er annað en tíðkast miðað við markaðsaðstæður. Gert er ráð fyrir því að viðskiptin séu milli ótengdra aðila sem koma hvor fyrir sig fram með sjálfstæðum hætti.

45. Besti vitnisburður um gangvirði er gildandi verð á virkum markaði fyrir sambærilega fasteign með sömu staðsetningu og í sama ástandi sem er bundin sambærilegum leigusamningum og öðrum samningum. Eining leitast við að greina mun á gerð, staðsetningu eða ástandi fasteignarinnar eða á leigusamningum og öðrum samningum í tengslum við fasteignina.
46. Ef ekki er um að ræða gildandi verð á virkum markaði, eins og lýst er í 45. lið, kannar eining upplýsingar af ýmsum toga, þ.m.t.:
- a) gildandi verð á virkum markaði fyrir fasteignir af annarri gerð, í öðru ástandi eða með annarri staðsetningu (eða háðar öðruvísi leigusamningum eða öðrum samningum), aðlagð þannig að það endurspegli mismun eignanna,
 - b) nýlegt verð sambærilegra eigna á óvirkari mörkuðum, leiðrétt þannig að það endurspegli allar breytingar á efnahagsástandi frá þeim degi sem viðskiptin sem fóru fram á því verði
- og
- c) afvaxtað, framreiknað sjóðstreymi sem byggist á áreiðanlegum áætlunum um sjóðstreymi í framtíðinni og styðst við ákvæði í fyrirbyggjandi leigusamningum og öðrum samningum og (þegar unnt er) við utanaðkomandi vísendingar, eins og gildandi markaðsleigu fyrir sambærilegar fasteignir með sömu staðsetningu og í sama ástandi, og notast með afvöxtunarsuðlum sem endurspeglar gildandi mat markaðarins á óvissu um fjárhæð og tímasetningu sjóðstreymisins.
47. Í sumum tilvikum geta þær heimildir, sem tilgreindar eru í liðnum hér að framan, bent til mismunandi niðurstaðna um gangvirði fjárfestingareignar. Eining kannar ástæður fyrir þessum mismun til að fá fram áreiðanlegasta matið á gangvirði innan þeirra marka þar sem sanngjarn mat á gangvirði er að finna.
48. Í undantekningartilvikum hafa þó komið fram skýrar vísendingar um það að eining geti ekki með áreiðanlegum hætti ákvarðað gangvirði fjárfestingareignar til langframa fyrst eftir að hún kaupir fjárfestingareign (eða fyrst eftir að fasteign, sem einingin á fyrir, verður að fjárfestingareign að lokinni byggingu eða breytingu eða vegna breytingar á notkun), fyrir því að breytileikinn í skynsamlegu gangvirðismati sé svo mikill og að erfiðleikarnir við að meta líkindi mismunandi niðurstaðna eru það miklir að notagildi eins gangvirðismats er ekkert. Þetta kann að benda til þess að ekki sé hægt að ákvarða gangvirðismat fasteignar til langframa með áreiðanlegum hætti (sjá 53. lið).
49. Gangvirði er annað en nýtingarvirði, eins og það er skilgreint í IAS-staðli 36, *virðisýrning eigna*. Gangvirði endurspeglar þekkingu og mat fúsra og upplýstra kaupenda og seljenda. Gagnstætt því endurspeglar nýtingarvirði mat einingarinnar ásamt áhrifum af þáttum sem eiga sérstaklega við um eininguna en eiga ekki við um einingar almennt. Gangvirði endurspeglar t.d. ekki neinn af eftirfarandi þáttum, svo framarlega sem þeir eru ekki almennt tiltækir upplýstum og fúsum kaupendum og seljendum:
- a) virðisauka, sem leiðir af stofnun fasteignasafns með eignum með mismunandi staðsetningu,
 - b) samvirkni milli fjárfestingareigna og annarra eigna,
 - c) lagaleg réttindi eða lagalegar hömlur, sem aðeins ná til núverandi eiganda
- og
- d) skattalegan ávinning eða skattbyrði sem aðeins nær til núverandi eiganda.

IAS-STADALL 40

50. Þegar gangvirði fjárfestingareignar er ákvarðað forðast einingar að tvítelja eignir eða skuldir sem eru færðar sem aðgreindar eignir og skuldir. Dæmi:
- a) tæki eins og lyftur eða loftkælingarbúnaður eru oft óaðskiljanlegur hluti byggingar og þau eru yfirleitt talin með í gangvirði fjárfestingareignar fremur en að þau séu færð sérstaklega sem varanlegir rekstrarfjármunir,
 - b) ef skrifstofa er í leigu með húsgögnum er gangvirði húsgagnanna alla jafna innifalið í gangvirði skrifstofunnar vegna þess að leigutekjurnar eiga við um skrifstofuna með húsgögnum. Þegar húsgögn eru talið með í gangvirði fjárfestingareignar færir eining húsgögnin ekki sem aðgreinda eign,
 - c) fyrirframgreiddar eða áfallnar tekjur af rekstrarleigu falla ekki undir gangvirði fjárfestingareignar vegna þess að einingin færir þær sem sérstakar skuldir eða eignir,
 - d) gangvirði fjárfestingareignar, sem er á leigu, endurspeglar vænt sjóðstreymi (þ.m.t. skilyrt leiga sem vænst er að komi til greiðslu). Þetta leiðir af sér að ef greiðslur, sem vænst er að verði inntar af hendi, eru ekki inni í mati á eign er af þeim sökum nauðsynlegt að leggja allar færðar leiguskuldir aftur við til að finna gangvirði fjárfestingareignarinnar að því er varðar reikningsskilin.
51. Gangvirði fjárfestingareignar endurspeglar ekki framtíðarfjárfestingu í varanlegum rekstrarfjármunum sem endurbæta eða auka við fasteignina og endurspeglar ekki tengdan framtíðarárvinning af þessum framtíðarútgjöldum.
52. Í sumum tilvikum væntir eining þess að núvirði greiðslna sem tengjast fjárfestingareignunum (annarra en greiðslna í tengslum við færðar skuldbindingar) verði meira en núvirði þeirra innborgana er tengjast þeim. Eining beitir IAS-staðli 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*, til að ákvarða hvort færa skuli skuld og þá hvornig skuli meta hana.

Þegar ekki er unnt að ákvarða gangvirði með áreiðanlegum hætti

53. *Það er hrekjanleg forsenda að eining geti með áreiðanlegum hætti ákvarðað gangvirði fjárfestingareignar til langframa. Í undantekningartilvikum hafa þó komið fram skýrar visbendingar um það að eining geti ekki með áreiðanlegum hætti ákvarðað gangvirði fjárfestingareignar til langframa fyrst eftir að hún kaupir fjárfestingareign (eða fyrst eftir að fasteign, sem einingin á fyrir, verður að fjárfestingareign að lokinni byggingu eða breytingu eða vegna breytingar á notkun). Þetta kemur upp þá og því aðeins að sambærileg markaðsviðskipti séu fátíð og annað áreiðanlegt gangvirðismat (sem t.d. er byggt á afvöxtuðu, framreiknuðu sjóðstreymi) er ekki fyrir hendi. Í slíkum tilvikum skal eining meta slíka fjárfestingareign með því að styðjast við kostnaðarverðslíkanið í IAS-staðli 16. Hrakvirði fjárfestingareignarinnar skal vera talið núll. Einingin skal beita IAS-staðli 16 þar til fjárfestingareigninni hefur verið ráðstafað.*
54. Í þeim undantekningartilvikum þegar einingu er skylt, af ástæðum sem eru tilgreindar í undanfarandi lið, að meta fjárfestingareign með því að nota kostnaðarverðslíkanið í samræmi við IAS-staðal 16, metur hún allar aðrar fjárfestingareignir sínar á gangvirði. Þó að eining kunni að nota kostnaðarverðslíkanið fyrir eina fjárfestingareign skal hún í þessum tilvikum halda áfram að gera grein fyrir eignunum sem eftir eru með því að nota gangvirðislíkanið.
55. *Ef eining hefur áður metið fjárfestingareign á gangvirði skal hún halda áfram að meta fasteignina á gangvirði þar til henni verður ráðstafað (eða þar til eignin verður að fasteign sem eigandinn nýtir eða einingin hefst handa um breytingu á fasteigninni til sölu í reglubundinni starfsemi síðar) jafnvel þótt sambærileg markaðsviðskipti verði fátíðari eða torveldara verði að afla upplýsinga um markaðsverð.*
- Kostnaðarverðslíkan*
56. *Eftir upphaflega færslu skal eining, sem velur kostnaðarverðslíkanið, meta allar fjárfestingareignir sínar í samræmi við IAS-staðal 16, þ.e. á kostnaðarverði, að frádregnum uppsöfnuðum afskriftum og uppsöfnuðu virðisrýrnunartapi ef um slíkt er að ræða.*

TILFÆRSLUR

57. *Tilfærslur úr eða í fjárfestingareign skal gera þá og því aðeins að breyting verði á notkun sem kemur fram sem:*

- a) *upphaf á nýtingu eiganda á fasteign fyrir tilfærslu hennar úr fjárfestingareign yfir í fasteign sem eigandi nýtir,*
- b) *upphaf breytinga með sölu fyrir augum fyrir tilfærslu úr fjárfestingareign yfir í birgðir,*
- c) *lok nýtingar eiganda fyrir tilfærslu úr fasteign, sem eigandi nýtir, yfir í fjárfestingareign,*
- d) *upphaf rekstrarleigu til annars aðila fyrir tilfærslu úr birgðum yfir í fjárfestingareign*

eða

- e) *lok byggingar eða breytingar fyrir tilfærslu úr fasteign í byggingu eða breytingu (sem fellur undir IAS-staðal 16) yfir í fjárfestingareign.*

58. Samkvæmt b-lið 57. liðar er gerð krafa um að eining flytji eign frá fjárfestingareign yfir í birgðir þá og því aðeins að breytingar verði á notkun sem kemur fram í því að byrjað er á breytingum með sölu fyrir augum. Þegar eining ákveður að ráðstafa fjárfestingareign án breytinga heldur hún áfram að fara með fasteignina sem fjárfestingareign þar til hún er færð úr (fjarlægð úr efnahagsreikningi) en fer ekki með hana sem birgðir. Þegar eining hefur breytingar á fjárfestingareign, sem það á fyrir, til áframhaldandi notkunar sem fjárfestingareign í framtíðinni, heldur fasteignin á sama hátt áfram að vera fjárfestingareign og er ekki endurflokkuð sem fasteign, sem eigandi nýtir, meðan á breytingunum stendur.

59. Í 60.-65. lið er kveðið á um þætti varðandi færslu og mat sem koma upp þegar eining notar gangvirðislíkanið á fjárfestingareign. Þegar eining notar kostnaðarverðislíkanið breyta tilfærslur milli fjárfestingareignar, fasteignar, sem eigandi nýtir, og birgða ekki bókfærðu verði fasteignarinnar sem er færð til og þær tilfærslur breyta ekki kostnaðarverði þeirrar fasteignar í mati eða upplýsingagjöf.

60. *Við tilfærslu úr fjárfestingareign, sem færð er á gangvirði, yfir í fasteign, sem eigandi nýtir, eða birgðir skal kostnaðarverð eignarinnar til færslu eftirleiðis í samræmi við IAS-staðli 16 eða IAS-staðli 2 teljast vera gangvirði hennar daginn sem breytingin verður á notkun.*

61. *Ef fasteign, sem eigandi nýtir, verður að fjárfestingareign sem er færð á gangvirði skal eining beita IAS-staðli 16 fram til dagsins sem breytingin verður á notkun. Einingin skal fara með allan mismun á bókfærðu verði fasteignarinnar í samræmi við IAS-staðal 16 og gangvirði hennar þann dag eins og endurmat í samræmi við IAS-staðal 16.*

62. Fram til þess dags sem fasteign, sem eigandinn nýtir, verður fjárfestingareign á gangvirði afskrifar eining fasteignina og færir öll virðisrýrnunartöp sem hafa orðið. Einingin fer með allan þann mismun á bókfærðu verði fasteignarinnar í samræmi við IAS-staðal 16 og á gangvirði hennar þann dag eins og endurmat í samræmi við IAS-staðal 16. Með öðrum orðum:

- a) öll lækkun á bókfærðu verði, sem stafar af því, er færð í rekstrarreikning. Að því marki, sem fjárhæð hefur verið færð í endurmatsreikning vegna þeirrar fasteignar, er lækkunin þó færð til lækkunar á móti þeim endurmatsreikningi.

IAS-STADALL 40

- b) farið er með alla hækkun á bókfærðu verði á eftirfarandi hátt:
- i) að því marki, sem hækkunin snýr við fyrri virðisrýrnun vegna þeirrar fasteignar, er hækkunin færð í rekstrarreikning. Fjárhæðin, sem færð er í rekstrarreikning, er ekki hærri en fjárhæðin sem þarf til að hækka bókfært verð upp í það bókfærða verð sem hefði verið ákvarðað (að frádregnum afskriftum) ef engin virðisrýrnun hefði verið færð.
 - ii) ef eitthvað stendur eftir af hækkuninni er það fært beint sem eigið fé á endurmatsreikning. Við ráðstöfun fjárfestingareignarinnar síðar er heimilt að tilfæra endurmatsreikninginn, sem er innifalinn í eigin fé, yfir á óráðstafað eigið fé. Tilfærslan af endurmatsreikningnum á óráðstafað eigið fé fer ekki gegnum rekstrarreikninginn.

63. *Vegna tilfærslu af birgðum yfir á fjárfestingareign, sem verður færð á gangvirði, er allur mismunur á gangvirði fasteignarinnar á þeim degi og fyrra bókfærðs verðs færður í rekstrarreikning.*
64. Meðferð á tilfærslum birgða yfir á fjárfestingareign, sem verða færðar á gangvirði, er í samræmi við meðferð á sölu birgða.
65. *Þegar eining lýkur eigin framkvæmd á byggingu eða breytingu á fjárfestingareign sem verður færð á gangvirði skal færa allan mismun á gangvirði fasteignarinnar á þeim degi og fyrra bókfærðu verði hennar í rekstrarreikning.*

RÁÐSTAFANIR

66. *Fjárfestingareign skal færa úr (fjarlægja af efnahagsreikningi) við sölu eða aðra ráðstöfun hennar eða þegar fjárfestingareignin er endanlega tekin úr notkun og ekki er að vænta neins efnahagslegs ávinnings af ráðstöfun hennar í framtíðinni.*
67. Ráðstöfun fjárfestingareignar getur farið fram með sölu eða með því að setja hana í fjármögnunarleigu. Við ákvörðun á dagsetningu ráðstöfunar fjárfestingareignar beitir eining viðmiðunum í IAS-staðli 18 við færslu tekna af vörusölu og kannar viðeigandi leiðbeiningar í viðbætinum við IAS-staðal 18. IAS-staðall 17 gildir um ráðstöfun sem á sér stað þegar gerður er samningur um fjármögnunarleigu og um sölu og endurleigu.
68. Ef eining, í samræmi við færsluregluna í 16. lið, færir endurstofnverð hluta fjárfestingareignar með í bókfærðu verði eignar, færir hún úr efnahagsreikningi bókfært verð hlutans sem var endurnýjaður. Fyrir fjárfestingareign, sem er færð samkvæmt kostnaðarverðslíkaninu, má endurnýjaði hlutinn ekki vera hluti sem var afskrifaður sérstaklega. Ef ekki er gerlegt fyrir einingu að ákvarða bókfært verð hlutans, sem skipt er út, getur hún notað endurstofnverðið sem vísbendingu um það hvert kostnaðarverð endurnýjaða hlutans hafi verið þegar hann var keyptur eða byggður. Ef gangvirðislíkanið er notað kann gangvirði fjárfestingareignarinnar þegar að sýna að hlutinn, sem á að skipta út, hafi glatað verðgildi sínu. Í öðrum tilvikum getur reynst erfitt að átta sig á því hve mikið gangvirðið skal lækka vegna hlutans sem verið er að skipta út. Önnur aðferð við að lækka gangvirðið vegna hlutans sem er skipt út, þegar þetta er ekki gerlegt, er að taka endurstofnverðið með í bókfærðu verði eignarinnar og endurmeta síðan gangvirðið eins og krafist væri vegna viðbóta sem ekki fela í sér endurnýjun.
69. *Ágóði eða tap vegna niðurlagningar eða ráðstöfunar fjárfestingareignar skal ákvarðast sem mismunur á hreinum afrakstri ráðstöfunar og bókfærðs verðs eignarinnar og skal færður í rekstrarreikning (nema gerð sé krafa um annað vegna sölu og endurleigu í IAS-staðli 17).*
70. Fjárhæð viðskiptakröfu, sem myndast við ráðstöfun fjárfestingareignar, er í upphafi færð á gangvirði. Þetta á einkum við ef greiðslu fyrir fjárfestingareign er frestað en þá er greiðslan, sem er móttækin, upphaflega skráð sem jafnvirði staðgreiðsluverðs. Mismunurinn á nafnverði greiðslunnar og jafnvirði staðgreiðsluverðs er, í samræmi við IAS-staðal 18, færður með því að nota aðferðina um virka vexti.

71. Eining beitir IAS-staðli 37 eða öðrum stöðlum, eftir því sem við á, á skuldir sem hvíla á henni eftir ráðstöfun fjárfestingareignar.
72. *Bætur frá þriðja aðila vegna fjárfestingareigna, sem höfðu rýrnað í verði, tapast eða verið látnar af hendi, skulu færðar í rekstrarreikning þegar bæturnar verða að viðskiptakröfu.*
73. Virðisrýrnun eða tap á fjárfestingareignum, tengdar kröfur um eða greiðslur á bótum frá þriðju aðilum og kaup eða bygging eigna síðar, sem koma í stað annarra eigna, eru aðskildir, efnahagslegir atburðir og skal færa þá sérstaklega eins og hér segir:
- a) virðisrýrnun fjárfestingareignar er færð í samræmi við IAS-staðal 36,
 - b) úrelding eða ráðstafanir fjárfestingareigna er færð í samræmi við 66.-71. lið í þessum staðli,
 - c) bætur frá þriðju aðilum vegna fjárfestingareigna, sem höfðu rýrnað í verði, tapast eða verið látnar af hendi, skulu vera færðar í rekstrarreikning þegar þær verða að viðskiptakröfu
- og
- d) kostnaðarverð eigna, sem eru gerðar upp, keyptar eða endursmiðaðar, er ákvarðað í samræmi við 20.-29. lið í þessum staðli.

UPPLÝSINGAR

Gangvirðislíkan og kostnaðarverðslíkan

74. Kröfur um upplýsingar hér á eftir gilda til viðbótar þeim sem settar eru fram í IAS-staðli 17. Í samræmi við IAS-staðal 17 skal eigandi fjárfestingareignar gefa sömu upplýsingar um leigusamninga, sem hann hefur gert, og leigusali. Eining, sem hefur fjárfestingareign á fjármögnunarleigu eða rekstrarleigu, veitir upplýsingar um fjármögnunarleigusamninga sem leigutaki og um rekstrarleigu, sem hún hefur samið um, sem leigusali.

75. Eining skal birta upplýsingar um:

- a) *hvort hún notar gangvirðislíkanið eða kostnaðarverðslíkanið,*
- b) *hvort og í hvaða tilvikum hlutdeild í eign sem hún hefur á fjármögnunarleigu er flokkuð og færð sem fjárfestingareign, ef hún notar gangvirðislíkanið.*
- c) *viðmiðanir, sem hún notar til að greina á milli fjárfestingareignar, fasteignar, sem eigandi nýtir, og fasteignar sem er til sölu í reglubundinni starfsemi þegar flokkun er vandasöm (sjá 14. lið),*
- d) *aðferðir og mikilvægar forsendur sem stuðst er við þegar gangvirði fjárfestingareignar er ákvarðað, þ.m.t. yfirlýsing um það hvort ákvörðun um gangvirði hafi stuðst við upplýsingar um markaðinn eða hafi fremur byggst á öðrum þáttum (sem einingin skal greina frá) vegna gerðar fasteignarinnar og skorts á sambærilegum markaðsgögnum,*
- e) *að hve miklu leyti gangvirði fjárfestingareignar (eins og það er metið eða birt í reikningsskilunum) er byggt á mati sjálfstæðs matsmanns, sem hefur viðurkennda og viðeigandi sérfræðimenntun og er kunnugur viðkomandi landssvæði og tegund þeirrar fjárfestingareignar sem meta skal. Ef ekkert slíkt mat hefur farið fram skal greina frá því að svo sé,*

IAS-STADALL 40

- f) fjárhæðirnar, sem færðar eru í rekstrarreikning, að því er varðar:
- i) leigutekjur af fjárfestingareignum,
 - ii) beinan rekstrarkostnað (þ.m.t. viðgerðir og viðhald), sem stafar af fjárfestingareignum sem gáfu af sér leigutekjur á tímabilinu
- og
- iii) beinan rekstrarkostnað (þ.m.t. viðgerðir og viðhald), sem stafar af fjárfestingareignum sem gáfu ekki af sér leigutekjur á tímabilinu,
- g) hömlur á innlausn fjárfestingareigna eða ráðstöfun tekna og afraksturs vegna ráðstöfunar og fjárhæðir í því sambandi,
- h) samningsskuldbindingar til að kaupa, byggja eða breyta fjárfestingareign eða vegna viðgerða, viðhalds eða endurbóta.

Gangvirðislíkan

76. Auk upplýsinganna, sem gerð er krafa um skv. 75. lið, skal eining, sem notar gangvirðislíkanið í 33.-55. lið, greina frá afstemmingu milli bókfærðs verðs fjárfestingareigna í upphafi og við lok tímabilsins og skal þar koma fram eftirfarandi:

- a) viðbætur, þar sem tilgreindar eru sérstaklega viðbætur sem rekja má til kaupa og útgjalda sem fallið hafa til síðar og eru innifalin í bókfærðu verði eignar,
- b) viðbætur, sem stafa af kaupum við sameiningu fyrirtækja,
- c) ráðstafanir,
- d) hreinn ágóði eða hreint tap vegna leiðréttinga á gangvirði,
- e) hreinn gengismunur, sem stafar af umreikningi á reikningsskilunum yfir í annan framsetningargjaldmiðil og af umreikningi á rekstri erlendis yfir í framsetningargjaldmiðil einingarinnar sem reikningsskilin taka til,
- f) tilfærsla í og frá birgðum og fasteignum, sem eigandi nýtir

og

- g) aðrar breytingar.

77. Þegar mat, sem fram fer á fjárfestingareign, er verulega leiðrétt fyrir reikningsskilin, t.d. til að komast hjá tvítalningu eigna eða skulda, sem eru færðar sem aðgreindar eignir og skuldir eins og lýst er í 50. lið, skal einingin greina frá afstemmingu milli matsins, sem fram fór, og leiðréttá matsins, sem er innifalið í reikningsskilunum og sýnir aðgreinda uppsafnaða fjárhæð færðra leiguskuldbindinga, sem hafa verið bakfærðar, og allar aðrar leiðréttingar sem skipta máli.

78. Í undantekningartilvikunum, sem um getur í 53. lið, þegar eining metur fjárfestingareign með því að nota kostnaðarverðislíkanið í IAS-staðli 16, skal í afstemmingunni, sem gerð er krafa um í 76. lið, gerð grein fyrir fjárhæðum, sem tengjast þeirri fjárfestingareign, aðgreindum frá fjárhæðum sem tengjast öðrum fjárfestingareignum. Auk þess skal eining birta:

- a) lýsingu á fjárfestingareigninni,

- b) skýringu á því hvers vegna ekki er hægt að meta gangvirði með áreiðanlegum hætti,
- c) matsbil sem gangvirðið er að öllum líkindum á, ef unnt er
og
- d) við ráðstöfun fjárfestingareignar sem er ekki færð á gangvirði:
 - i) upplýsingar um að einingin hafi ráðstafað fjárfestingareign, sem var ekki færð á gangvirði,
 - ii) upplýsingar um bókfært verð þeirrar fjárfestingareignar, þegar hún er seld
og
 - iii) fjárhæð sem er færð í rekstrarreikning.

Kostnaðarverðslíkan

79. Auk upplýsinga, sem gerð er krafa um í 75. lið, skal eining, sem styðst við kostnaðarverðslíkanið í 56. lið, greina frá:

- a) afskriftaaðferðunum, sem eru notaðar,
- b) nýtingartíma eða afskriftahlutföllum, sem eru notuð,
- c) vergu, bókfærðu verði og uppsöfnuðum afskriftum (lögðum við uppsöfnuð virðisrýrnunartöp) við upphaf og lok tímabilsins,
- d) afstemmingu á bókfærðu verði fjárfestingareignar við upphaf og lok tímabils sem sýnir eftirfarandi:
 - i) viðbætur, þar sem tilgreindar eru sérstaklega viðbætur sem rekja má til kaupa og útgjalda sem fallið hafa til síðar og eru færð sem eign,
 - ii) viðbætur, sem stafa af kaupum við sameiningu fyrirtækja,
 - iii) ráðstafanir,
 - iv) afskriftir,
 - v) fjárhæðir færðra virðisrýrnunartapa og fjárhæðir virðisrýrnunartapa, sem hafa verið bakfærðar á tímabilinu í samræmi við IAS-staðal 36,
 - vi) hreinan gengismun, sem leiðir af umreikningi á reikningsskilunum yfir í annan framsetningargjaldmiðil og af umreikningi á erlendum rekstri yfir í framsetningargjaldmiðil einingarinnar sem reikningsskilin taka til,
 - vii) tilfærslu í og frá birgðum og fasteignum, sem eigandi nýtir
og
 - viii) aðrar breytingar
og

IAS-STADALL 40

e) gangvirði fjárfestingareignar. Í þeim undantekningartilvikum, sem lýst er í 53. lið, þegar eining getur ekki ákvarðað áreiðanlegt gangvirði fjárfestingareignarinnar, skal einingin greina frá eftirfarandi:

i) lýsingu á fjárfestingareigninni,

ii) skýringu á því hvers vegna ekki er hægt að meta gangvirði með áreiðanlegum hætti

og

iii) matsbil sem gangvirðið er að öllum líkindum á, ef unnt er

BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

Gangvirðislikan

80. Eining, sem hefur áður beitt IAS-staðli 40 (2000) og velur í fyrsta sinn að flokka og færa nokkrar eða allar viðeigandi eignarhlutdeildir, sem hún hefur samkvæmt rekstrarleigusamningum, sem fjárfestingareign, skal færa áhrifin af því vali sem leiðréttingu á upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár á því tímabili þegar valið á sér stað. Auk þess:

a) ef einingin hefur áður greint frá því opinberlega (í reikningsskilum eða annars staðar) hvert hafi verið gangvirði þessarar eignarhlutdeildar á fyrri tímabilum (og ákvörðun þess uppfyllir skilyrði skilgreiningarinnar á gangvirði í 5. lið og leiðbeininganna í 36. til -52. lið) er einingin hvött til en ekki er gerð krafa um að hún:

i) leiðrétti upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár á fyrsta tímabilinu sem var tilgreint og slíkt gangvirði var birt opinberlega

og

ii) endurgeri samanburðarupplýsingar fyrir þessi tímabil

og

b) ef einingin hefur ekki áður birt opinberlega upplýsingarnar, sem lýst er í a-lið, skal einingin ekki endurgera samanburðarupplýsingar og skal greina frá því að svo sé.

81. Í þessum staðli er gerð krafa um aðra meðferð en í IAS-staðli 8. Í IAS-staðli 8 er gerð krafa um að samanburðarupplýsingar séu endurgerðar nema slík endurgerð sé ógerleg.

82. Þegar eining beitir þessum staðli í fyrst sinn er endurflokkun allra fjárhæða í endurmatsreikningi vegna fjárfestingareigna talin með við leiðréttingu á upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár.

Kostnaðarverðislikan

83. IAS-staðall 8 gildir um allar breytingar á reikningsskilaaðferðum sem eru gerðar þegar eining beitir þessum staðli í fyrsta sinn og velur að nota kostnaðarverðislikaði. Meðal áhrifa af breytingunum á reikningsskilaaðferðum er endurflokkun allra fjárhæða sem eru á endurmatsreikningi vegna fjárfestingareigna.

84. Kröfunum í 27.-29. lið varðandi upphaflegt mat á fjárfestingareign, sem er fengin í eignaskiptum, skal aðeins beitt framvirkt á síðari viðskipti.

GILDISTÖKUDAGUR

85. *Eining skal beita þessum staðli á árleg tímabil sem hefst 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr. Ef eining beitir þessum staðli vegna tímabils sem hefst fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.*

AFTURKÖLLUN IAS-STADALS 40 (2000)

86. Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 40, *fjárfestingareignir* (útg. 2000).
-