

## KOMMISJONSFORORDNING (EF) nr. 2238/2004

2008/EØS/22/71

av 29. desember 2004

**om endring av forordning (EF) nr. 1725/2003 om vedtakelse av visse internasjonale regnskapsstandarder i samsvar med europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 1606/2002 med hensyn til IFRS 1 og IAS 1-10, 12-17, 19-24, 27-38, 40 og 41 samt SIC 1-7, 11-14, 18-27 og 30-33(\*)**

KOMMISJONEN FOR DE EUROPEISKE FELLESKAP  
HAR —

under henvisning til traktaten om opprettelse av Det europeiske fellesskap,

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

ut fra følgende betraktninger:

- 1) Ved kommisjonsforordning (EF) nr. 1725/2003<sup>(2)</sup> ble det vedtatt visse internasjonale standarder og tolkninger som forelå 1. september 2002.
- 2) 18. desember 2003 kunngjorde IASB (International Accounting Standard Board) 13 reviderte internasjonale regnskapsstandarder, og meddelte at IAS 15: «Informasjon om virkningene av prisendringer» trekkes tilbake. Formålet med revisjonen var en videre forbedring av de eksisterende internasjonale regnskapsstandardenes kvalitet og innbyrdes sammenheng.
- 3) Generelt hadde dette forbedringsprosjektet som mål å redusere eller fjerne alternativer samt overflødige og motstridende regler i standardene, behandle visse spørsmål om overensstemmelse og forbedre de eksisterende standardenes struktur. For å gjøre standardene klarere, mer overensstemmende og omfattende har IASB i tillegg besluttet å innlemme eksisterende tolkninger i de forbedrede standardene.

(\*) Denne fellesskapsrettsakten, kunngjort i EUT L 394 av 31.12.2004, s. 1, er omhandlet i EØS-komiteens beslutning nr. 71/2005 av 29. april 2005 om endring av EØS-avtalens vedlegg XXII (Selskapsrett), se EØS-tillegget til *Den europeiske unions tidende* nr. 46 av 15.9.2005, s. 38.

<sup>(1)</sup> EFT L 243 av 11.9.2002, s. 1.

<sup>(2)</sup> EUT L 261 av 13.10.2003, s. 1. Forordningen endret ved forordning (EF) nr. 2237/2004 (EUT L 393 av 31.12.2004, s. 1).

- 4) Samråd med teknisk sakkyndige på området bekrefter at de reviderte IAS-ene oppfyller de tekniske kriteriene for vedtakelse fastsatt i artikkel 3 i forordning (EF) nr. 1606/2002, særlig kravet om at de skal være i den europeiske offentlighetens interesse.
- 5) Som en følge av vedtakelsen av standardene i forbedringsprosjektet må andre internasjonale regnskapsstandarder og tolkninger endres for å sikre at det er overensstemmelse mellom internasjonale regnskapsstandarder. Disse endringene får innvirkning på internasjonal standard for finansiell rapportering (IFRS) nr. 1, på internasjonal regnskapsstandard (IAS) nr. 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 29, 30, 34, 35, 36, 37, 38 og 41 og på tolkning nr. 7, 12, 13, 21, 22, 25, 27 og 32 fra Den faste tolkningskomité (SIC). Vedtakelsen av disse standardene innebærer at tolkning nr. 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 og 33 fra Den faste tolkningskomité (SIC) oppheves.
- 6) Forordning (EF) nr. 1725/2003 bør derfor endres.
- 7) Tiltakene fastsatt i denne forordning er i samsvar med uttalelse fra Komiteen for regnskapsregulering —

VEDTATT DENNE FORORDNING:

*Artikkel 1*

I vedlegget til forordning (EF) nr. 1725/2003 gjøres følgende endringer:

1. Internasjonal regnskapsstandard (IAS) nr. 1, 2, 8, 10, 16, 17, 21, 24, 27, 28, 31, 33 og 40 erstattes med teksten i vedlegget til denne forordning.

2. IAS 15 samt SIC nr. 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 og 33 oppheves.
3. Som en følge av vedtakelsen av IAS 1 må IAS nr. 12, 19, 34, 35 og 41 endres for å sikre overensstemmelse mellom internasjonale regnskapsstandarder.
4. Som en følge av vedtakelsen av IAS 2 må IAS 14 og IAS 34 endres for å sikre overensstemmelse mellom internasjonale regnskapsstandarder.
5. Som en følge av vedtakelsen av IAS 8 må IFRS 1, IAS nr. 7, 12, 14, 19, 20, 22, 23, 34, 35, 36, 37 og 38 samt SIC nr. 12, 13, 21, 22, 25, 27 og 31 endres for å sikre overensstemmelse mellom internasjonale regnskapsstandarder.
6. Som en følge av vedtakelsen av IAS 10 må IAS nr. 22, 35 og 37 endres for å sikre overensstemmelse mellom internasjonale regnskapsstandarder.
7. Som en følge av vedtakelsen av IAS 16 må IFRS 1 og IAS nr. 14, 34, 36, 37 og 38 samt SIC nr. 13, 21 og 32 endres for å sikre overensstemmelse mellom internasjonale regnskapsstandarder.
8. Som en følge av vedtakelsen av IAS 21 må IFRS 1, IAS nr. 7, 12, 29, 34, 38 og 41 samt SIC-7 endres for å sikre overensstemmelse mellom internasjonale regnskapsstandarder.
9. Som en følge av vedtakelsen av IAS 24 må IAS 30 endres for å sikre overensstemmelse mellom internasjonale regnskapsstandarder.
10. Som en følge av vedtakelsen av IAS 27 må IAS 22 og SIC-12 endres for å sikre overensstemmelse mellom internasjonale regnskapsstandarder.
11. Som en følge av vedtakelsen av IAS 31 må SIC-13 endres for å sikre overensstemmelse mellom internasjonale regnskapsstandarder.

*Artikkel 2*

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

Den får anvendelse senest 1. januar 2005.

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

Utferdiget i Brussel, 29. desember 2004.

*For Kommisjonen*

Charlie McCREEVY

*Medlem av Kommisjonen*

## VEDLEGG

## INTERNASJONALE REGNSKAPSSTANDARDER

IAS-nr.	Tittel
IAS 1	Presentasjon av finansregnskap
IAS 2	Beholdninger
IAS 8	Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil
IAS 10	Hendelser etter balansedagen
IAS 16	Eiendom, anlegg og utstyr
IAS 17	Leieavtaler
IAS 21	Virkningene av valutakursendringer
IAS 24	Opplysninger om nærstående parter
IAS 27	Konsernregnskap og separat finansregnskap
IAS 28	Investeringer i tilknyttede foretak
IAS 31	Andeler i felleskontrollert virksomhet
IAS 33	Resultat per aksje
IAS 40	Investeringseiendom

**IAS 1***INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD 1***Presentasjon av finansregnskap**

## OVERSIKT

	Nr.
Formål	1
Virkeområde	2-6
Formålet med finansregnskap	7
Finansregnskapets bestanddeler	8-10
Definisjoner	11-12
Overordnede hensyn	13-41
Dekkende framstilling og overensstemmelse med IFRS-er	13-22
Fortsatt drift	23-34
Periodiseringsprinsipp	25-26
Konsistent presentasjon	27-28
Vesentlighet og sammenslåing	29-31
Motregning	32-35
Sammenligningsinformasjon	36-41
Struktur og innhold	42-126
Innledning	42-43
Identifisering av finansregnskapet	44-48
Rapporteringsperiode	49-50
Balanse	51-77
Sondringen kortsiktig/langsiktig	51-56
Omløpsmidler	57-59
Kortsiktige forpliktelser	60-67
Informasjon som skal spesifiseres i balansen	68-73
Informasjon som skal spesifiseres i balansen eller i notene	74-77
Resultatregnskap	78-95
Periodens resultat	78-80
Informasjon som skal spesifiseres i resultatregnskapet	81-85
Informasjon som skal spesifiseres i resultatregnskapet eller i notene	86-95
Oppstilling av endringer i egenkapital	96-101
Kontantstrømoppstilling	102

Noter	103-126
Struktur	103-107
Opplysninger om regnskapsprinsipper	108-115
Viktige kilder til estimeringsusikkerhet	116-124
Andre opplysninger	125-126
Ikrafttredelse	127
Oppheving av IAS 1 (revidert 1997)	128

Denne reviderte standard erstatter IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 1997), og får anvendelse på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.

#### FORMÅL

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

#### VIRKEOMRÅDE

2. *Denne standard skal anvendes på alle typer finansregnskap til allmenn bruk som utarbeides og presenteres i samsvar med internasjonale standarder for finansiell rapportering (IFRS-er).*
3. Finansregnskap til allmenn bruk er regnskap som er ment å fylle behovet til brukere som ikke er i en slik stilling at de kan kreve rapporter som er spesialtilpassede for å oppfylle deres særlige informasjonsbehov. Finansregnskap til allmenn bruk omfatter regnskap som enten presenteres separat eller i et offentlig tilgjengelig dokument, for eksempel en årsrapport eller et prospekt. Denne standard gjelder ikke for strukturen og innholdet i delårsregnskap utarbeidet i samsvar med IAS 34: «Delårsrapportering». Nr. 13-41 gjelder imidlertid for slike finansregnskap. Denne standard gjelder i samme omfang for alle foretak uansett om de skal utarbeide konsernregnskap eller separat finansregnskap, som definert i IAS 27: «Konsernregnskap og separat finansregnskap».
4. IAS 30: «Opplysninger i finansregnskapet til banker og tilsvarende finansinstitusjoner» spesifiserer utvidede krav for banker og tilsvarende finansinstitusjoner som er i samsvar med kravene i denne standard.
5. I denne standard benyttes terminologi som er egnet for foretak som har overskudd som mål, herunder offentlige forretningsdrivende foretak. Private, offentlige eller statlige foretak som ikke har overskudd som mål, og som ønsker å anvende denne standard, kan måtte endre beskrivelsene av enkelte av postene i finansregnskapet og av selve finansregnskapet.
6. Tilsvarende kan det for foretak som ikke har egenkapital som definert i IAS 32: «Finansielle instrumenter: opplysninger og presentasjon» (for eksempel visse verdipapirfond), og foretak hvis andelskapital ikke består av egenkapital (for eksempel visse samvirkeforetak), være nødvendig å tilpasse presentasjonen av medlemmenes eller andelseiernes andeler i finansregnskapet.

## IAS 1

## FORMÅLET MED FINANSREGNSKAP

7. Finansregnskap er en strukturert representasjon av et foretaks finansielle stilling og finansielle inntjening. Formålet med finansregnskap til allmenn bruk er å gi opplysninger om et foretaks finansielle stilling, finansielle inntjening og kontantstrømmer, som er nyttig for en stor gruppe av brukere som skal ta økonomiske beslutninger. Finansregnskapet viser også resultatet av ledelsens forvaltning av de ressurser den er betrodd. For å ivareta dette mål må finansregnskapet gi opplysninger om foretakets
- a) eiendeler,
  - b) forpliktelser,
  - c) egenkapital,
  - d) inntekter og kostnader, herunder gevinster og tap,
  - e) andre endringer i egenkapital,
- og
- f) kontantstrømmer.

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

## FINANSREGNSKAPETS BESTANDELER

8. *Et fullstendig finansregnskap inneholder*
- a) *en balanse,*
  - b) *et resultatregnskap,*
  - c) *en oppstilling av endringer i egenkapital som viser enten*
    - i) *alle endringer i egenkapital,*

*eller*

    - ii) *andre endringer i egenkapital enn dem som skyldes transaksjoner med eiere som handler i egenskap av at de er eiere,*
  - d) *en kontantstrømoppstilling,*
- og*
- e) *noter, som består av en oversikt over viktige regnskapsprinsipper og andre forklarende noter.*
9. I tillegg til finansregnskapet presenterer mange foretak en finansiell beretning fra ledelsen som beskriver og forklarer de viktigste trekkene ved foretakets finansielle inntjening og finansielle stilling, samt de vesentligste usikkerhetsfaktorer foretaket står overfor. En slik rapport kan blant annet inneholde en gjennomgåelse av
- a) hovedfaktorer og påvirkninger som bestemmer finansiell inntjening, herunder endringer i rammene for foretakets virksomhet, foretakets reaksjoner på slike endringer og virkningen av disse, samt foretakets retningslinjer for investering med sikte på å opprettholde og styrke den finansielle inntjeningen, herunder foretakets utbyttepolitikk,
  - b) foretakets finansieringskilder og målsetting når det gjelder gjeldsgrad,
- og
- c) de av foretakets ressurser som ikke er innregnet i balansen i samsvar med IFRS.

10. Mange foretak presenterer dessuten rapporter og oppstillinger i tillegg til finansregnskapet, for eksempel miljørapporter og verdiskapningsregnskap, spesielt i næringer der miljøfaktorer er betydningsfulle og der de ansatte anses å være en viktig brukergruppe. Rapporter og oppstillinger som presenteres utenom finansregnskapet, omfattes ikke av IFRS-ene

#### DEFINISJONER

11. *Følgende begreper anvendes i denne standard:*

*«Ikke praktisk mulig». Det er ikke praktisk mulig å overholde et krav når foretaket etter å ha gjort alle rimelige anstrengelser fortsatt ikke kan overholde kravet.*

*«Internasjonale standarder for finansiell rapportering (IFRS-er) er standarder og tolkninger vedtatt av IASB (International Accounting Standards Board). De omfatter*

*a) internasjonale standarder for finansiell rapportering,*

*b) internasjonale regnskapsstandarder,*

*og*

*c) tolkninger utarbeidet av Den internasjonale tolkningskomité for finansiell rapportering (IFRIC) eller dens forgjenger, Den faste tolkningskomité (SIC).*

*«Vesentlig». Utelatelse eller feilaktige opplysninger om poster anses som vesentlige dersom de hver for seg eller samlet kan påvirke økonomiske beslutninger som tas av brukere på grunnlag av finansregnskapet. Vesentlighet avhenger av utelatelsens eller feilens størrelse og art vurdert ut fra de rådende omstendigheter. Postens størrelse eller art, eller en kombinasjon av disse, kan være den avgjørende faktor.*

*«Noter» inneholder opplysninger utover dem som presenteres i balansen, resultatregnskapet, oppstillingen av endringer i egenkapital og kontantstrømoppstillingen. Notene inneholder forklarende beskrivelser eller utskilling av poster som er opplyst i nevnte regnskapsoppstillinger, samt opplysninger om poster som ikke oppfyller kravene til innregning i disse regnskapsoppstillingene.*

12. Ved vurdering av om en utelatelse eller feil kan påvirke brukernes økonomiske beslutninger, og dermed er vesentlig, må det tas hensyn til brukernes egenskaper. I henhold til nr. 25 i «Ramme for utarbeiding og presentasjon av finansregnskap» forutsettes det at brukerne har et rimelig kjennskap til forretningsvirksomhet, økonomi og regnskapsførsel samt vilje til å studere opplysningene med rimelig grundighet. Derfor må vurderingen ta hensyn til hvordan brukere med slike egenskaper med rimelighet kan forventes å bli påvirket i sine økonomiske beslutninger.

#### OVERORDNEDE HENSYN

##### DEKKENDE FRAMSTILLING OG OVERENSSTEMMELSE MED IFRS-ER

13. *Finansregnskap skal gi en dekkende framstilling av foretakets finansielle stilling, finansielle inntjening og kontantstrømmer. En dekkende framstilling forutsetter en korrekt representasjon av virkningene av transaksjoner, andre hendelser og forhold i samsvar med definisjonene og innregningskriteriene for eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader som fastsatt i Rammen. Anvendelsen av IFRS-er, om nødvendig med tilleggsopplysninger, forventes å føre til finansregnskap som gir en dekkende framstilling.*
14. *Et foretak der finansregnskapet er i overensstemmelse med IFRS-er, skal gi en uttrykkelig og uforbeholden erklæring om dette i notene. Det skal ikke angis at finansregnskapet er i overensstemmelse med IFRS-er med mindre regnskapet overholder alle kravene i IFRS-ene.*

**IAS 1**

15. I praktisk talt alle tilfeller oppnås en dekkende framstilling ved at de relevante IFRS-er overholdes. En dekkende framstilling krever dessuten at et foretak
- a) velger og anvender regnskapsprinsipper i samsvar med IAS 8: «Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil». IAS 8 fastsetter et hierarki av bindende retningslinjer som ledelsen skal ta i betraktning ved fravær av en standard eller tolkning som gjelder særskilt for en post.
  - b) presenterer informasjon, herunder regnskapsprinsipper, på en måte som gir relevant, pålitelig, sammenlignbar og forståelig informasjon.
  - c) gir tilleggsopplysninger når oppfyllelsen av de særskilte kravene i IFRS-er ikke er tilstrekkelig til å sikre at brukerne forstår hvilken virkning bestemte transaksjoner og andre hendelser og forhold har på foretakets finansielle stilling og finansielle inntjening.
16. *Ukorrekte regnskapsprinsipper kan ikke rettes opp verken ved opplysninger om hvilke regnskapsprinsipper som er anvendt, eller ved noter eller forklarende materiale.*
17. *I de svært sjeldne tilfellene der ledelsen konkluderer med at overensstemmelse med et krav i en standard eller en tolkning ville gi en så misvisende framstilling at den ville være så villedende at den ville være i strid med formålet med finansregnskap som fastsatt i Rammen, skal foretaket fravike kravet fastsatt i nr. 18 dersom de relevante rammereglene krever, eller på annen måte ikke forbyr, slik fravikelse.*
18. *Når et foretak fraviker et krav i en standard eller en tolkning i samsvar med nr. 17, skal det opplyse om*
- a) *at ledelsen har konkludert med at finansregnskapet gir en dekkende framstilling av foretakets finansielle stilling, finansielle inntjening og kontantstrømmer,*
  - b) *at finansregnskapet er i overensstemmelse med de relevante standarder og tolkninger, men at foretaket har valgt å fravike et bestemt krav for å oppnå en dekkende framstilling,*
  - c) *tittelen på den standard eller tolkning som foretaket har fraveket, arten av fravikelsen, herunder hvilken regnskapsmessig behandling som ville følge av standarden eller tolkningen, begrunnelsen for hvorfor denne behandlingen under disse omstendighetene ville være så misvisende at den ville være i strid med formålet med finansregnskap som fastsatt i Rammen, samt hvilken regnskapsmessig behandling som er valgt,*
- og*
- d) *for hver periode som presenteres, den finansielle virkningen fravikelsen har på hver post i finansregnskapet som skulle ha vært presentert i samsvar med kravet.*
19. *Når et foretak har fraveket et krav i en standard eller tolkning i en tidligere periode, og fravikelsen påvirker beløpene som er innregnet i finansregnskapet for inneværende periode, skal foretaket gi de opplysningene som er fastsatt i nr. 18 bokstav c) og d).*
20. Nr. 19 får for eksempel anvendelse når et foretak i en tidligere periode har fraveket et krav i en standard eller en tolkning med hensyn til måling av eiendeler eller forpliktelser, og fravikelsen påvirker målingen av endringer i eiendeler og forpliktelser som er innregnet i finansregnskapet for inneværende periode.



21. *I de svært sjeldne tilfeller der ledelsen fastslår at oppfyllelsen av et krav i en standard eller en tolkning ville gi en så misvisende framstilling at den ville være i strid med formålet med finansregnskap som fastsatt i Rammen, men de relevante rammeregler forbyr at kravet fravikes, skal foretaket i størst mulig grad redusere de misvisende aspektene som forventes å oppstå ved overholdelse av kravet, ved å opplyse om*

a) *navnet på standarden eller tolkningen, fravikelsens art og årsaken til at ledelsen har konkludert med at overholdelse av kravet under omstendighetene ville gi en så misvisende framstilling at den er i strid med formålet med finansregnskap som fastsatt i Rammen,*

*og*

b) *for hver periode som presenteres, hvilke justeringer av de enkelte poster i finansregnskapet som ledelsen mener er nødvendige for å oppnå en dekkende framstilling.*

22. I henhold til nr. 17-21 er en opplysning i strid med målsettingen med finansregnskap når den ikke gir en dekkende framstilling av de transaksjoner og andre hendelser og forhold som den enten påstås å representere eller med rimelighet kan forventes å representere, og derfor kan forventes å påvirke økonomiske beslutninger som tas av brukerne av finansregnskapet. Ved vurdering av hvorvidt overholdelse av et bestemt krav i en standard eller tolkning ville gi en så misvisende framstilling at den ville være i strid med formålet med finansregnskap som fastsatt i Rammen, skal ledelsen ta hensyn til

a) *hvorfor formålet med finansregnskapet ikke nås under de bestemte omstendighetene,*

*og*

b) *hvordan foretakets omstendigheter skiller seg fra omstendighetene til andre foretak som overholder kravet. Dersom andre foretak under lignende omstendigheter oppfyller kravet, forutsettes det, om ikke annet kan påvises, at foretakets overholdelse av kravet ikke ville gi en så misvisende framstilling at den ville være i strid med formålet med finansregnskap som fastsatt i Rammen.*

#### *Fortsatt drift*

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

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

#### *Periodiseringsprinsipp*

25. *Et foretak skal utarbeide finansregnskapet, med unntak av kontantstrømoppstillingen, ved anvendelse av periodiseringsprinsippet.*

26. Når periodiseringsprinsippet anvendes, innregnes poster som eiendeler, forpliktelser, egenkapital, inntekter og kostnader (finansregnskapets bestanddeler) når de oppfyller definisjonene og innregningskriteriene for disse bestanddelene i Rammen.

**IAS 1***Konsistent presentasjon*

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

a) ***det etter en betydelig endring i arten av foretakets virksomhet eller en gjennomgåelse av dets finansregnskap, er åpenbart at en annen presentasjon eller klassifisering ville være mer egnet ut fra kriteriene for valg og anvendelse av regnskapsprinsipper i IAS 8,***

***eller***

b) ***en standard eller en tolkning krever en endring av presentasjonen.***

28. En betydelig overtakelse eller avhendelse, eller en gjennomgåelse av finansregnskapets presentasjon, kan antyde at finansregnskapet bør presenteres på en annen måte. Et foretak skal bare endre presentasjonen av sitt finansregnskap dersom den endrede presentasjonen gir informasjon som er pålitelig og mer relevant for brukerne av finansregnskapet, og den endrede strukturen forventes å være varig, slik at sammenlignbarheten ikke forringes. Når det foretas en slik endring av presentasjonen, skal foretaket omklassifisere sammenligningsinformasjonen i samsvar med nr. 38 og 39.

*Vesentlighet og sammenslåing*

29. ***Hver klasse av ensartede poster som er vesentlige, skal presenteres separat i finansregnskapet. Poster av forskjellig art eller med forskjellig funksjon skal presenteres separat med mindre de er uvesentlige.***

30. Finansregnskap er resultatet av bearbeiding av et stort antall transaksjoner eller andre hendelser som er slått sammen i klasser etter art eller funksjon. Siste trinn i sammenslåings- og klassifiseringsprosessen er presentasjonen av sammenslåtte og klassifiserte data som utgjør poster i balansen, resultatregnskapet, oppstillingen av endringer i egenkapital og kontantstrømoppstillingen eller i notene. Dersom en post ikke anses som vesentlig i seg selv, kan den slås sammen med andre poster enten i disse regnskapsoppstillingene eller i notene. En post som ikke er vesentlig nok til å bli spesifisert som egen post i disse regnskapsoppstillingene, kan likevel være tilstrekkelig vesentlig til å bli presentert separat i notene.

31. Vesentlighetsprinsippet betyr at et bestemt opplysningskrav i en standard eller en tolkning ikke nødvendigvis må oppfylles dersom informasjonen ikke er vesentlig.

*Motregning*

32. ***Eiendeler og forpliktelser samt inntekter og kostnader skal ikke motregnes med mindre det kreves eller tillates i henhold til en standard eller en tolkning.***

33. Det er viktig at eiendeler og forpliktelser, inntekter og kostnader rapporteres separat. Motregning i enten resultatregnskapet eller balansen vil, unntatt i de tilfellene der motregning gjenspeiler innholdet i en transaksjon eller en annen hendelse, redusere brukeres mulighet både til å forstå de transaksjoner og andre hendelser og forhold som har oppstått, samt til å vurdere foretakets framtidige kontantstrømmer. Måling av eiendeler netto etter verdiregulering, for eksempel fradrag for ukurante beholdninger eller fradrag for tap på tapsutsatte fordringer, er ikke motregning.

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

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

og

- b) utgifter knyttet til en avsetning som innregnes i samsvar med IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler», og refunderes etter en kontraktsmessig avtale med tredjemann (for eksempel en leverandørgaranti), kan nettoføres mot den tilknyttede utgiftsrefusjonen.
35. I tillegg rapporteres gevinster og tap som oppstår av en gruppe av lignende transaksjoner, på nettogrunnlag, for eksempel valutagevinster eller –tap, eller gevinster eller tap som oppstår av finansielle instrumenter som holdes for handel. Slike gevinster og tap skal imidlertid rapporteres separat dersom de er vesentlige.

#### *Sammenligningsinformasjon*

36. ***Med mindre en standard eller en tolkning tillater eller krever noe annet, skal det gis sammenligningsinformasjon for foregående regnskapsperiode for alle beløp som presenteres i finansregnskapet. Sammenligningsinformasjon skal inkluderes for forklarende og beskrivende informasjon når dette er relevant for en forståelse av inneværende periodes finansregnskap.***
37. I noen tilfeller kan forklarende informasjon som finnes i finansregnskapet for én eller flere tidligere perioder, fortsatt være relevant for inneværende periode. For eksempel kan detaljer om en rettsvist hvis utfall var usikkert ved forrige balansedag og som fremdeles ikke er avgjort, også tas med for inneværende periode. Brukere har nytte av informasjon om at det forelå en usikkerhet ved forrige balansedag, og om hvilke tiltak som er truffet i løpet av perioden for å bote på denne usikkerheten.
38. ***Når presentasjonen eller klassifiseringen av poster i finansregnskapet endres, skal sammenligningstallene omklassifiseres med mindre det ikke er praktisk mulig å gjøre dette. Når sammenligningstall omklassifiseres, skal foretaket opplyse om***
- a) *arten av omklassifiseringen,*
- b) *størrelsen på hver post eller klasse av poster som omklassifiseres,*
- samt*
- c) *grunnen til omklassifiseringen.*
39. ***Når det ikke er praktisk mulig å omklassifisere sammenligningstall, skal foretaket opplyse om***
- a) *grunnen til at beløpene ikke er omklassifisert,*
- samt*
- b) *arten av de endringer som ville ha blitt foretatt dersom beløpene hadde blitt omklassifisert.*
40. Forbedret sammenlignbarhet mellom informasjon for ulike perioder hjelper brukerne i deres økonomiske beslutninger, særlig fordi det gjør det mulig å vurdere tendenser i finansiell informasjon med henblikk på prognoser. I noen tilfeller er det ikke praktisk mulig å omklassifisere sammenligningsinformasjon for en bestemt tidligere periode for å oppnå sammenlignbarhet med inneværende periode. Et eksempel er at det ikke har vært samlet inn data i tidligere periode(r) på en måte som gjør det mulig å omklassifisere, og det kan vise seg praktisk vanskelig å rekonstruere denne informasjonen.
41. IAS 8 omhandler de justeringer av sammenligningsinformasjon som kreves når et foretak endrer regnskapsprinsipper eller korrigerer feil.

## STRUKTUR OG INNHOLD

### *Innledning*

42. Denne standard krever at visse opplysninger spesifiseres i balansen, resultatregnskapet og oppstillingen av endringer i egenkapital samt opplysninger om andre regnskapsposter i disse oppstillingene eller i notene. IAS 7 fastsetter krav til presentasjon av en kontantstrømoppstilling.

**IAS 1**

43. I denne standard benyttes begrepet «opplysninger» noen ganger i vid forstand, slik at det omfatter poster som spesifiseres i balansen, resultatregnskapet, oppstillingen av endringer i egenkapital og kontantstrømoppstillingen, samt i notene. Også andre standarder og tolkninger krever at det gis opplysninger. Med mindre noe annet er angitt andre steder i denne standard eller i en annen standard eller tolkning, skal slike opplysninger spesifiseres enten i balansen, resultatregnskapet, oppstillingen av endringer i egenkapital eller kontantstrømoppstillingen (alt etter hva som er relevant), eller i notene.

*Identifisering av Finansregnskap*

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

45. IFRS-er gjelder bare for finansregnskap, og ikke for annen informasjon som presenteres i en årsrapport eller et annet dokument. Det er derfor viktig at brukere kan skille den informasjon som er utarbeidet i henhold til IFRS-er, fra annen informasjon som kan være nyttig for brukere, men som ikke omfattes av disse kravene.

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

a) **navnet på det regnskapspliktige foretaket eller annen form for identifikasjon, samt eventuelle endringer i disse opplysningene fra foregående balansedag,**

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

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

d) **presentasjonsvaluta, som definert i IAS 21: «Virkningene av valutakursendringer»,**

*og*

e) **graden av avrunding som er benyttet ved presentasjon av beløp i finansregnskapet.**

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

48. Finansregnskap blir ofte gjort mer forståelig ved at informasjon presenteres i hele tusen eller hele millioner enheter av den aktuelle presentasjonsvalutaen. Dette er akseptabelt så lenge det opplyses om graden av avrunding som er benyttet i presentasjonen, og så lenge relevant informasjon ikke er utelatt.

*Rapporteringsperiode*

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

a) **årsaken til at det benyttes en kortere eller lengre periode,**

*samt*

b) **at sammenligningstall i resultatregnskapet, oppstilling av endringer i egenkapital, kontantstrømoppstilling og tilhørende noter ikke er fullt ut sammenlignbare.**

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

#### *Balanse*

#### Sondringen kortsiktig/langsiktig

51. *Et foretak skal presentere omløpsmidler og anleggsmidler og kortsiktige og langsiktige forpliktelser som separate klassifiseringer i balansen i samsvar med nr. 57-67, unntatt når en presentasjon basert på likviditet gir informasjon som er pålitelig og mer relevant. Når det foreligger et slikt unntak, skal alle eiendeler og forpliktelser presenteres i hovedtrekk etter likviditet.*
52. *Uavhengig av presentasjonsform skal foretaket for hver eiendelspost og forpliktelsespost som er satt sammen av beløp med forventet gjenvinning eller oppgjør innen a) høyst tolv måneder etter balansedagen og b) mer enn tolv måneder etter balansedagen, opplyse om hvilket beløp som forventes å bli gjenvunnet eller gjort opp etter mer enn tolv måneder.*
53. Når et foretak leverer varer eller yter tjenester innenfor en klart avgrenset driftssyklus, vil en egen klassifisering av omløpsmidler og anleggsmidler og kortsiktige og langsiktige forpliktelser spesifisert i balansen gi nyttig informasjon ved at det skilles mellom nettoeiendeler som til enhver tid sirkulerer som arbeidskapital i foretaket, og de eiendelene som benyttes i foretakets langsiktige drift. Dette framhever også eiendeler som forventes å bli realisert innen nåværende driftssyklus, samt forpliktelser som forfaller til betaling innenfor samme periode.
54. For noen foretak, for eksempel finansinstitusjoner, gir en presentasjon av eiendeler og forpliktelser i stigende eller synkende rekkefølge etter likviditet informasjon som er pålitelig og mer relevant enn en sontring mellom omløpsmidler og anleggsmidler og kortsiktige og langsiktige forpliktelser, fordi foretaket ikke leverer varer eller yter tjenester innenfor en klart avgrenset driftssyklus.
55. Ved anvendelse av nr. 51 er det tillatt for et foretak å presentere noen av sine eiendeler og forpliktelser ved å sondre mellom omløpsmidler og anleggsmidler og kortsiktige og langsiktige forpliktelser, mens det presenterer andre eiendeler og forpliktelser etter likviditet, når dette gir informasjon som er pålitelig og mer relevant. Behovet for et blandet presentasjonsgrunnlag kan oppstå når et foretak har flere forskjellige virksomheter.
56. Informasjon om forventede realisasjonsdatoer for eiendeler og forpliktelser er nyttig ved vurdering av et foretaks likviditet og solvens. IAS 32 krever at det gis opplysninger om forfallsdag for både finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser. Finansielle eiendeler omfatter kundefordringer og andre fordringer, og finansielle forpliktelser omfatter leverandørgjeld og andre kortsiktige betalingsforpliktelser. Informasjon om forventet dato for gjenvinning og oppgjør for ikke-monetære eiendeler og forpliktelser, slik som beholdninger og avsetninger, er også nyttig, uavhengig av om eiendeler og forpliktelser klassifiseres som kortsiktige eller langsiktige. For eksempel bør et foretak opplyse om balanseført verdi av beholdninger som foretaket forventer å gjenvinne mer enn tolv måneder etter balansedagen.

#### Omløpsmidler

57. *En eiendel skal klassifiseres som omløpsmiddel når den oppfyller ett av følgende kriterier:*

- a) *den forventes å bli realisert i, eller holdes for salg eller forbruk i, foretakets ordinære driftssyklus,*
- b) *den primært holdes for handel,*

## IAS 1

c) *den forventes å bli realisert innen tolv måneder etter balansedagen,*

*eller*

d) *den er i form av kontanter eller en kontantekvivalent (som definert i IAS 7: «Kontantstrømoppstilling»), med mindre den er underlagt en begrensning som gjør at den ikke kan realiseres eller benyttes til å gjøre opp en forpliktelse i minst tolv måneder etter balansedagen.*

*Alle andre eiendeler skal klassifiseres som anleggsmidler.*

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

59. Et foretaks driftssyklus er tiden mellom anskaffelse av eiendeler som skal bearbeides, og realisasjon av eiendelene i kontanter eller kontantekvivalenter. Når det ikke er mulig å foreta en klar avgrensning av foretakets ordinære driftssyklus, antas den å vare i tolv måneder. Omløpsmidler omfatter eiendeler (for eksempel beholdninger og kundefordringer) som selges, forbrukes eller realiseres som en del av den ordinære driftssyklusen, selv om de ikke forventes å bli realisert innen tolv måneder etter balansedagen. Omløpsmidler omfatter også eiendeler som holdes primært for handel (finansielle eiendeler i denne kategorien klassifiseres som eiendeler som holdes for handel i samsvar med IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling»), og den kortsiktige delen av langsiktige finansielle eiendeler.

Kortsiktige forpliktelser

60. *En forpliktelse skal klassifiseres som kortsiktig når den oppfyller ett av følgende kriterier:*

a) *den forventes å bli gjort opp i foretakets ordinære driftssyklus,*

b) *den primært holdes for handel,*

c) *den forfaller til oppgjør innen tolv måneder etter balansedagen,*

*eller*

d) *foretaket har ingen ubetinget rett til å utsette oppjøret av forpliktelsen i minst tolv måneder etter balansedagen.*

*Alle andre forpliktelser skal klassifiseres som langsiktige.*

61. Enkelte kortsiktige forpliktelser, for eksempel leverandørgjeld og visse avsetninger til lønn og andre driftsutgifter, er en del av arbeidskapitalen som benyttes i foretakets ordinære driftssyklus. Slike driftsposter klassifiseres som kortsiktige forpliktelser selv om de forfaller til oppgjør mer enn tolv måneder etter balansedagen. Den samme ordinære driftssyklusen gjelder for klassifisering av et foretaks eiendeler og forpliktelser. Når det ikke er mulig å foreta en klar avgrensning av foretakets ordinære driftssyklus, antas den å vare i tolv måneder.

62. Andre kortsiktige forpliktelser gjøres ikke opp som en del av den ordinære driftssyklusen, men forfaller til oppgjør innen tolv måneder etter balansedagen eller holdes primært for handel. Eksempler på dette er finansielle forpliktelser klassifisert som forpliktelser som holdes for handel i samsvar med IAS 39, kassekreditt og den kortsiktige delen av langsiktige finansielle forpliktelser, vedtatt utbytte, inntektsskatt og annen kortsiktig gjeld som ikke er leverandørgjeld. Finansielle forpliktelser som utgjør langsiktig finansiering (dvs. som ikke er en del av arbeidskapitalen som benyttes i foretakets ordinære driftssyklus), og som ikke forfaller til oppgjør innen tolv måneder etter balansedagen, er langsiktige forpliktelser i henhold til nr. 65 og 66.

63. Et foretak skal klassifisere sine finansielle forpliktelser som kortsiktige når de forfaller til oppgjør innen tolv måneder etter balansedagen, selv om
- a) den opprinnelige løpetiden var en periode på mer enn tolv måneder,
- og
- b) en avtale om refinansiering eller om å endre betalingsplanen på lang sikt er inngått etter balansedagen og før finansregnskapet er godkjent for offentliggjøring.
64. Dersom et foretak forventer, og har mulighet til, å refinansiere eller forlenge en forpliktelse i minst tolv måneder etter balansedagen i henhold til en eksisterende lånefasilitet, skal foretaket klassifisere forpliktelsen som langsiktig selv om den ellers ville ha forfalt innenfor en kortere periode. Dersom foretaket derimot ikke har mulighet til å refinansiere eller forlenge forpliktelsen (for eksempel dersom det ikke foreligger noen avtale om refinansiering), skal muligheten for å refinansiere ikke tas i betraktning, og forpliktelsen skal klassifiseres som kortsiktig.
65. Når et foretak bryter en langsiktig låneavtale på balansedagen eller tidligere, med den virkning at forpliktelsen forfaller til betaling umiddelbart, skal forpliktelsen klassifiseres som kortsiktig, selv om långiveren etter balansedagen og før finansregnskapet godkjennes for offentliggjøring har forpliktet seg til ikke å kreve betaling selv om vilkårene er brutt. Forpliktelsen klassifiseres som kortsiktig fordi foretaket på balansedagen ikke har en ubetinget rett til å utsette oppjøret av forpliktelsen i minst tolv måneder etter balansedagen.
66. Forpliktelsen skal imidlertid klassifiseres som langsiktig dersom långiveren innen balansedagen har innvilget henstand med utløp minst tolv måneder etter balansedagen, innenfor hvilken periode foretaket kan utbedre avtalebruddet og lånegiveren ikke kan kreve umiddelbar tilbakebetaling.
67. Når det gjelder lån klassifisert som kortsiktige forpliktelser, skal følgende hendelser, dersom de oppstår mellom balansedagen og dagen da finansregnskapet blir godkjent for offentliggjøring, anses som opplysninger som det ikke skal tas hensyn til, i samsvar med IAS 10: «Hendelser etter balansedagen»:
- a) langsiktig refinansiering,
  - b) utbedring av brudd på en langsiktig låneavtale,
- og
- c) innvilgning av henstand fra långiveren med utløp minst tolv måneder etter balansedagen, for å utbedre brudd på en langsiktig låneavtale.

Informasjon som skal spesifiseres i balansen

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

- a) *eiendom, anlegg og utstyr,*
- b) *investeringseiendommer,*
- c) *immaterielle eiendeler,*
- d) *finansielle eiendeler (unntatt beløp som angitt under bokstav e), h) og i)),*
- e) *investeringer som regnskapsføres etter egenkapitalmetoden,*
- f) *biologiske eiendeler,*
- g) *beholdninger,*
- h) *kundefordringer og andre fordringer,*
- i) *kontanter og kontantekvivalenter,*

**IAS 1**

- j) leverandørgjeld og andre betalingsforpliktelser,*
  - k) avsetninger,*
  - l) finansielle forpliktelser (unntatt beløp som angis under bokstav j) og k)),*
  - m) forpliktelser ved periodeskatt og eiendeler ved periodeskatt, som definert i IAS 12: «Inntektsskatt»,*
  - n) forpliktelser ved utsatt skatt og eiendeler ved utsatt skatt, som definert i IAS 12,*
  - o) minoritetsinteresser presentert under egenkapital,*
  - og*
  - p) selskapskapital og fond som kan henføres til morforetakets eiere.*
69. *Ytterligere poster, overskrifter og mellomsummer skal spesifiseres i balansen når det er relevant for forståelsen av foretakets finansielle stilling.*
70. *Når et foretak presenterer omløpsmidler og anleggsmidler og kortsiktige og langsiktige forpliktelser som separate klassifiseringer i balansen, skal det ikke klassifisere eiendeler (forpliktelser) ved utsatt skatt som omløpsmidler (kortsiktige forpliktelser).*
71. Denne standard inneholder ingen bestemmelser om rekkefølgen av eller formatet på postene som skal presenteres. Nr. 68 gir bare en liste over poster som av art og funksjon er tilstrekkelig forskjellige til at de bør spesifiseres hver for seg i balansen. I tillegg
- a) inkluderes poster når størrelsen, arten eller funksjonen av en post eller sammenslåingen av ensartede poster er slik at separat presentasjon er relevant for forståelsen av foretakets finansielle stilling, og
  - b) kan beskrivelsene som benyttes, og rekkefølgen av poster eller sammenslåingen av ensartede poster endres i henhold til foretakets art og dets transaksjoner, for å gi opplysninger som er relevante for forståelsen av foretakets finansielle stilling. For eksempel kan en bank endre ovenstående beskrivelser for å anvende de mer spesifikke kravene i IAS 30.
72. Avgjørelsen om hvorvidt ytterligere poster skal presenteres for seg, skal baseres på en vurdering av følgende:
- a) eiendelenes art og likviditet,
  - b) eiendelenes funksjon i foretaket,
  - og*
  - c) forpliktelsenes beløp, art og tidsprofil.
73. Bruk av forskjellige målegrunnlag for ulike eiendelsklasser kan tyde på at de er av så forskjellig art eller funksjon at de bør presenteres som separate poster. For eksempel kan forskjellige klasser av eiendom, anlegg og utstyr regnskapsføres til anskaffelseskost eller verdiregulert beløp i samsvar med IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr».
- Informasjon som skal spesifiseres i balansen eller i notene
74. *Et foretak skal i balansen eller i notene spesifisere opplysninger om ytterligere underklassifisering av postene som presenteres, klassifisert på en måte som er hensiktsmessig i forhold til foretakets virksomhet.*
75. Detaljeringsgraden ved underklassifiseringene avhenger av kravene i IFRS-er og av de involverte beløpenes størrelse, art og funksjon. De forhold som er nevnt i nr. 72, benyttes også til å fastsette grunnlaget for underklassifisering. Opplysningene varierer for hver enkelt post, for eksempel slik:
- a) eiendom, anlegg og utstyr deles opp i klasser i samsvar med IAS 16,



- b) fordringer inndeles i kundefordringer, fordringer på nærstående parter, forskuddsbetalinger og andre beløp,
- c) beholdninger klassifiseres i samsvar med IAS 2: «Beholdninger» i handelsvarer, produksjonsmateriell, råvarer, arbeid under utføring og ferdigvarer,
- d) avsetninger inndeles i avsetninger til poster for ytelser til ansatte og andre poster,  
  
og
- e) egenkapital og fond inndeles i ulike klasser, for eksempel innbetalt aksjekapital, overkurs og fond.

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

*a) for hver aksjekapitalklasse:*

- i) antall aksjer utstedt i henhold til vedtektene,*
- ii) antall aksjer som er utstedt og fullt innbetalt, samt antall aksjer som er utstedt, men ikke fullt innbetalt,*
- iii) pariverdi per aksje, eller opplysninger om at aksjen ikke har noen pariverdi,*
- iv) en avstemming av antall utestående aksjer ved begynnelsen og slutten av perioden,*
- v) rettigheter, fortrinnsretter og restriksjoner som er knyttet til hver aksjeklasse, herunder restriksjoner i utdeling av utbytte og tilbakebetaling av kapital,*
- vi) aksjer i foretaket som holdes av foretaket eller av datterforetak eller tilknyttede foretak,*  
  
*og*
- vii) aksjer som er øremerket for utstedelse ved opsjoner eller kontrakter, herunder deres respektive vilkår og beløp,*  
  
*og*

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

77. *Et foretak uten aksjekapital, for eksempel et ansvarlig selskap eller et fond, skal gi tilsvarende informasjon som angitt i nr. 76 bokstav a), og den skal vise periodens endringer i hver kategori av egenkapital samt rettigheter, fortrinnsretter og restriksjoner knyttet til den enkelte kategori av egenkapitalinteresser.*

#### *Resultatregnskap*

#### *Periodens resultat*

78. *Alle inntekts- og kostnadsposter som er innregnet i en periode, skal inkluderes i resultatet med mindre noe annet kreves av en standard eller tolkning.*

79. Normalt inkluderes alle inntekts- og kostnadsposter som er innregnet i en periode, i resultatet. Dette omfatter virkningene av endringer i regnskapsmessige estimater. Det kan imidlertid forekomme tilfeller der bestemte poster kan utelates fra den inneværende periodens resultat. IAS 8 omfatter to slike tilfeller: korrigerende av feil og virkningen av endringer i regnskapsprinsipper.

**IAS 1**

80. Andre standarder omhandler poster som oppfyller definisjonene av inntekter eller kostnader i Rammen, men som vanligvis ikke inngår i resultatet. Eksempler på dette er verdireguleringsreserver (se IAS 16), bestemte gevinster og tap som oppstår ved omregning av et utenlandsk foretaks finansregnskap (se IAS 21), og gevinster eller tap ved ny måling av finansielle eiendeler tilgjengelige for salg (se IAS 39).

Informasjon som skal spesifiseres i resultatregnskapet

81. *Som et minstekrav skal resultatregnskapet omfatte poster som spesifiserer følgende beløp for perioden:*

- a) *driftsinntekter,*
- b) *finanskostnader,*
- c) *resultatandeler fra tilknyttede foretak og felleskontrollerte virksomheter, regnskapsført etter egenkapitalmetoden,*
- d) *gevinst eller tap før skatt innregnet ved avhending av eiendeler eller oppgjør av forpliktelse henførbare til virksomheten under avvikling,*
- e) *skattekostnader,*
- og*
- f) *resultat.*

82. *Følgende poster skal spesifiseres i resultatregnskapet som fordeling av periodens resultat:*

- a) *resultat som kan henføres til minoritetsinteresser,*
- og*
- b) *resultat som kan henføres til morforetakets eiere.*

83. *Ytterligere poster, overskrifter og mellomsummer skal spesifiseres i resultatregnskapet når det er relevant for forståelsen av foretakets finansielle inntjening.*

84. Ettersom virkningene av et foretaks ulike aktiviteter, transaksjoner og andre hendelser varierer med hensyn til hyppighet, gevinst- eller tapspotensial og forutsigbarhet, bidrar opplysninger om forhold som påvirker den finansielle inntjeningen, til forståelsen av oppnådd finansiell inntjening og til utarbeiding av prognoser for framtidige resultater. Ytterligere poster kan spesifiseres i resultatregnskapet, og beskrivelser og rekkefølge kan endres når dette er nødvendig for å forklare forholdene omkring finansiell inntjening. Forhold som må tas i betraktning, omfatter vesentlighet samt inntektenes og kostnadenes art og funksjon. For eksempel kan en bank endre beskrivelsene for å anvende de mer spesifikke kravene i IAS 30. Inntekts- og kostnadsposter motregnes ikke med mindre kriteriene i nr. 32 er oppfylt.

85. *Et foretak skal ikke presentere noen inntekts- eller kostnadsposter som ekstraordinære poster, verken spesifisert i resultatregnskapet eller i notene.*

Informasjon som skal spesifiseres i resultatregnskapet eller i notene

86. *Når inntekts- og kostnadsposter er vesentlige, skal det opplyses separat om deres art og størrelse.*

87. Følgende tilfeller kan gi grunnlag for separat opplysning om inntekts- og kostnadsposter:

- a) nedskrivning av beholdninger til netto realisasjonsverdi eller av eiendom, anlegg og utstyr til gjenvinnbart beløp, samt reversering av slike nedskrivninger,
- b) omstrukturering av et foretaks virksomhet og reversering av avsetninger til omstrukturingsutgifter,

- c) avhending av eiendom, anlegg og utstyr,
- d) avhending av investeringer,
- e) virksomhet under avvikling,
- f) tvisteløsninger,
- samt
- g) annen tilbakeføring av avsetninger.
88. *Et foretak skal spesifisere en inndeling av kostnader klassifisert enten på grunnlag av kostnadenes art eller deres funksjon i foretaket, alt etter hva som gir informasjon som er pålitelig og mest relevant.*

89. Foretak oppfordres til å spesifisere kostnadsinndelingen i nr. 88 i resultatregnskapet.

90. Kostnader inndeles i underposter for å belyse bestanddeler av den finansielle inntjeningen, som kan variere med hensyn til hyppighet, gevinst- eller tapspotensial og forutsigbarhet. Denne inndelingen foretas på én av to måter.

91. Den første inndelingsmetoden er kostnadsinndeling etter art. Kostnadene slås sammen i resultatregnskapet etter deres art (for eksempel avskrivning, varekjøp, transportutgifter, ytelser til ansatte og reklameutgifter), og fordeles ikke i henhold til de ulike funksjonene i foretaket. Denne metoden kan være enkel å anvende fordi det ikke er nødvendig å fordele kostnadene etter funksjon. Nedenfor følger et eksempel på kostnadsinndeling etter art:

Driftsinntekter		X
Andre inntekter		X
Endring i beholdning av ferdigvarer og arbeid under utføring	X	
Forbruk av råvarer og forbruksvarer	X	
Kostnader ved ytelser til ansatte	X	
Avskrivningskostnader	X	
Andre kostnader	X	
Totale kostnader		(X)
Overskudd		X

92. Den andre inndelingsmetoden kalles kostnadsinndeling etter funksjon, eller «kostnad solgte varer-metoden» og inndeler kostnader etter deres funksjon som del av kostnad solgte varer, eller for eksempel distribusjonskostnader eller administrasjonskostnader. Etter denne metoden skal et foretak som et minstekrav opplyse om kostnad solgte varer separat fra andre kostnader. Denne metoden kan gi mer relevante opplysninger til brukerne enn inndeling etter kostnadenes art, men fordeling av utgifter på funksjoner kan kreve vilkårlige fordelinger og innebære en betydelig grad av skjønn. Nedenfor følger et eksempel på kostnadsinndeling etter funksjon:

Driftsinntekter	X
Kostnad solgte varer	(X)
Bruttofortjeneste	X
Andre inntekter	X
Distribusjonskostnader	(X)
Administrative kostnader	(X)
Andre kostnader	(X)
Overskudd	X

## IAS 1

93. *Foretak som klassifiserer kostnader etter funksjon, skal gi ytterligere opplysninger om kostnadenes art, herunder avskrivningskostnader samt kostnader ved ytelser til ansatte.*
94. Valget mellom kostnadsinndeling etter funksjon og kostnadsinndeling etter art vil være avhengig av både historiske og bransjemessige faktorer, samt av foretakets art. Begge metoder gir en indikasjon på hvilke utgifter som kan variere, direkte eller indirekte, med foretakets salgs- eller produksjonsnivå. Ettersom begge presentasjonsmetodene kan være egnet for ulike typer foretak, krever denne standard at ledelsen velger den mest relevante og pålitelige presentasjonen. Fordi opplysninger om kostnadenes art er nyttig for å forutsi framtidige kontantstrømmer, kreves det tilleggsopplysninger når kostnadsinndeling etter funksjon benyttes. I nr. 93 har «ytelser til ansatte» samme betydning som i IAS 19: «Ytelser til ansatte».
95. *Et foretak skal, enten spesifisert i resultatregnskapet, i oppstillingen av endringer i egenkapital eller i notene, opplyse om størrelsen på utbytte som er innregnet som utdeling til eiere i perioden, og om det tilhørende beløpet per aksje.*

## OPPSTILLING AV ENDRINGER I EGENKAPITAL

96. *Et foretak skal presentere en oppstilling av endringer i egenkapital som viser*
- a) *periodens resultat,*
  - b) *enhver inntekts- og kostnads-, gevinst- eller tapspost for perioden som, når det er påkrevd i henhold til andre standarder eller i henhold til tolkninger, er innregnet direkte i egenkapitalen, samt totalsummen av disse postene,*
  - c) *samlede inntekter og kostnader for perioden (beregnet som summen av bokstav a) og b)), som viser separat de samlede beløp som kan henføres til morforetakets eiere og til minoritetsinteresser,*
- og*
- d) *for hver post under egenkapitalen, virkningene av endringer i regnskapsprinsipper og korreksjoner av feil innregnet i samsvar med IAS 8.*
97. *Et foretak skal også presentere følgende, enten spesifisert i oppstillingen av endringer i egenkapital eller i notene:*
- a) *beløpene for transaksjoner med eiere som handler i egenskap av at de er eiere, med separat presentasjon av fordeling til eiere,*
  - b) *saldo for opptjent egenkapital (dvs. opparbeidet resultat) i begynnelsen av perioden og på balansedagen, samt endringene i perioden,*
- og*
- c) *en avstemming mellom balanseført verdi for hver klasse av innskutt egenkapital og hvert fond i begynnelsen og slutten av perioden, med separat presentasjon av hver endring.*

98. Endringer i et foretaks egenkapital mellom to balansedager gjenspeiler økningen eller reduksjonen i nettoeiendeler i perioden. Bortsett fra endringer som skyldes transaksjoner med eiere som handler i egenskap av at de er eiere (for eksempel egenkapitalbidrag, tilbakekjøp av foretakets egne egenkapitalinstrumenter og utbytte), og transaksjonsutgifter direkte knyttet til slike transaksjoner, vil den samlede endringen i egenkapital i en periode representere de samlede inntekter og kostnader, herunder gevinster og tap, som er generert av foretakets virksomhet i løpet av denne perioden (enten disse inntekts- og kostnadspostene er innregnet i resultatet eller direkte som endringer i egenkapitalen).

99. Denne standard krever at alle inntekts- og kostnadsposter som er innregnet i en periode, inkluderes i resultatet med mindre noe annet kreves i henhold til en annen standard eller en tolkning. Andre standarder krever at enkelte gevinster og tap (for eksempel økninger eller reduksjoner ved verdireguleringer, særlig valutakursdifferanser, gevinster eller tap ved ny måling av finansielle eiendeler tilgjengelige for salg, og beløp knyttet til periodeskatt og utsatt skatt) innregnes direkte som endringer i egenkapitalen. Fordi det er viktig å ta hensyn til alle inntekts- og kostnadsposter ved vurdering av endringer i et foretaks finansielle stilling mellom to balansedager, krever denne standard at det presenteres en oppstilling av endringer i egenkapital som framhever foretakets samlede inntekter og kostnader, herunder slike som innregnes direkte i egenkapitalen.
100. IAS 8 krever tilbakevirkende justeringer for å gjenspeile endringer i regnskapsprinsipper, i det omfang det er praktisk mulig, unntatt når annet kreves i overgangsbestemmelsene i en annen standard eller en tolkning. IAS 8 krever også at omarbeidinger for å korrigere feil foretas med tilbakevirkende kraft, i det omfang det er praktisk mulig. Tilbakevirkende justeringer og tilbakevirkende omarbeidinger skal foretas i balansen for opptjent egenkapital, unntatt når en standard eller tolkning krever tilbakevirkende justering av en annen post under egenkapitalen. Nr. 96 bokstav d) krever separat opplysning i oppstillingen av endringer i egenkapital om den samlede justeringen av hver post under egenkapitalen som foretas som følge av endringer i regnskapsprinsipper og korreksjoner av feil. Det gis opplysninger om disse justeringene for hver tidligere periode og for periodens begynnelse.
101. Kravene i nr. 96 og 97 kan oppfylles på flere måter. Ett eksempel er et kolonneformat som viser en avstemming mellom åpningssaldo og sluttsaldo for hvert element i egenkapitalen. En annen mulighet er å presentere bare de postene som er angitt i nr. 96, i oppstillingen av endringer i egenkapital. Med denne metoden vises postene beskrevet i nr. 97 i notene.

#### *Kontantstrømoppstilling*

102. Informasjon om kontantstrømmer er nyttig for å gi brukere av finansregnskap grunnlag for å vurdere foretakets evne til å generere kontanter og kontantekvivalenter, samt foretakets behov for å utnytte disse kontantstrømmene. IAS 7: «Kontantstrømoppstilling» inneholder krav til presentasjonen av kontantstrømoppstillingen og tilknyttede opplysninger.

#### *Noter*

#### *Struktur*

103. *Notene skal*
- a) presentere informasjon om grunnlaget for utarbeidningen av finansregnskapet og de særlige regnskapsprinsipper som er anvendt i samsvar med nr. 108-115,*
  - b) gi de opplysninger som kreves i IFRS-er, og som ikke framgår av balansen, resultatregnskapet, oppstillingen av endringer i egenkapital eller kontantstrømoppstillingen,*
- og*
- c) gi ytterligere informasjon som ikke spesifiseres i balansen, resultatregnskapet, oppstillingen av endringer i egenkapital eller kontantstrømoppstillingen, men som er relevante for forståelsen av disse.*
104. *Notene skal så langt det er praktisk mulig presenteres på en systematisk måte. Hver post som spesifiseres i balansen, resultatregnskapet, oppstillingen av endringer i egenkapital og kontantstrømoppstillingen, skal ha krysshenvisninger til all tilhørende informasjon i notene.*
105. For å hjelpe brukere til å forstå finansregnskap og å sammenligne dem med finansregnskap i andre foretak, blir notene normalt presentert i rekkefølgen nedenfor:
- a) erklæring om overensstemmelse med IFRS-er (se nr. 14),
  - b) oversikt over viktige regnskapsprinsipper som er anvendt (se nr. 108),

**IAS 1**

- c) underbyggende informasjon for poster som er spesifisert i balansen, resultatregnskapet, oppstillingen av endringer i egenkapital og kontantstrømpoppstillingen, i samme rekkefølge som hver oppstilling og hver post presenteres,

og

- d) andre opplysninger, herunder

- i) betingede forpliktelser (se IAS 37) og uinnregnede kontraktsmessige bindinger,

og

- ii) ikke-finansielle opplysninger, for eksempel foretakets mål og politikk for finansiell risikohåndtering (se IAS 32).

106. I noen tilfeller kan det være nødvendig eller ønskelig å variere rekkefølgen på bestemte poster i notene. For eksempel kan informasjon om endringer i virkelig verdi som er innregnet i resultatet, slås sammen med informasjon om forfall for finansielle instrumenter, selv om de førstnevnte opplysningene gjelder resultatregnskapet, og de sistnevnte gjelder balansen. En systematisk struktur for notene må uansett gjennomføres så langt det er praktisk mulig.

107. Noter som gir informasjon om grunnlaget for utarbeidingen av finansregnskapet og særlige regnskapsprinsipper, kan presenteres som en egen bestanddel av finansregnskapet.

Opplysninger om regnskapsprinsipper

108. *Et foretak skal opplyse om følgende i oversikten over viktige regnskapsprinsipper:*

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

*og*

- b) *andre anvendte regnskapsprinsipper som er relevante for forståelsen av finansregnskapet.*

109. Det er viktig at brukerne blir informert om hvilke(t) målegrunnlag som er benyttet i finansregnskapet (for eksempel historisk kost, dagsverdi, netto realisasjonsverdi, virkelig verdi eller gjenvinnbart beløp), fordi grunnlaget for utarbeidingen av finansregnskapet har betydelig innvirkning på analysen av det. Når det benyttes flere målegrunnlag i finansregnskapet, for eksempel ved regulering av verdien av enkelte eiendelsklasser, er det tilstrekkelig å gi en indikasjon på hvilke kategorier av eiendeler og forpliktelser som de ulike målegrunnlagene er benyttet for.

110. Ved avgjørelsen av om det skal opplyses om et bestemt regnskapsprinsipp, skal ledelsen vurdere om opplysninger vil hjelpe brukere å forstå hvordan transaksjoner, andre hendelser og forhold gjenspeiles i rapportert finansiell inntjening og finansiell stilling. Opplysninger om bestemte regnskapsprinsipper er særlig nyttige for brukere når disse prinsippene velges blant flere tillatte alternativer i standarder og tolkninger. Et eksempel er opplysning om hvorvidt en deltaker i et felleskontrollert foretak innregner sin interesse i det felleskontrollerte foretaket ved anvendelse av forholdsmessig konsolidering eller egenkapitalmetoden (se IAS 31: «Andeler i felleskontrollert virksomhet»). Noen standarder krever spesifikt at det opplyses om bestemte regnskapsprinsipper, herunder ledelsens valg av regnskapsprinsipper blant flere tillatte prinsipper. For eksempel krever IAS 16 opplysning om målegrunnlagene som er benyttet for klasser av eiendom, anlegg og utstyr. IAS 23: «Låneutgifter» krever at det opplyses om hvorvidt låneutgifter innregnes umiddelbart som kostnad, eller kapitaliseres som en del av de kvalifiserende eiendelenes anskaffelseskost.

111. Hvert foretak vurderer arten av sin virksomhet og de regnskapsprinsippene som brukerne av dets finansregnskap vil forvente å finne opplysninger om, for de respektive typene foretak. For eksempel forventes det at et foretak som er inntektsskattepliktig, opplyser om sine regnskapsprinsipper for inntektsskatt, herunder de prinsipper som anvendes for forpliktelser og eiendeler ved utsatt skatt. Når et foretak har en betydelig virksomhet i utlandet eller transaksjoner i utenlandsk valuta, forventes det opplysninger om regnskapsprinsippene for innregning av valutagevinster og –tap. Når virksomhetssammenslutninger har skjedd, skal det opplyses om hvilke regnskapsprinsipper som er anvendt for måling av goodwill og minoritetsinteresser.

112. Et regnskapsprinsipp kan være viktig på grunn av arten av foretakets virksomhet, selv om beløpene for inneværende periode og tidligere perioder ikke er vesentlige. Det er også hensiktsmessig å opplyse om alle viktige regnskapsprinsipper som ikke spesifikt kreves i IFRS-er, men som er valgt og anvendt i samsvar med IAS 8.
113. *Et foretak skal i oversikten over viktige regnskapsprinsipper eller andre noter opplyse om de vurderinger, foruten vurderinger som innebærer estimater (se nr. 116), som ledelsen har foretatt som et ledd i anvendelsen av foretakets regnskapsprinsipper, som har mest betydelig innvirkning på beløpene som innregnes i finansregnskapet.*
114. Som et ledd i anvendelsen av foretakets regnskapsprinsipper, foretar ledelsen forskjellige vurderinger, foruten vurderinger som innebærer estimater, som kan ha betydelig innvirkning på beløpene som innregnes i finansregnskapet. Ledelsen foretar for eksempel vurderinger ved avgjørelser om
- a) hvorvidt finansielle eiendeler er investeringer som holdes til forfall,
  - b) når praktisk talt alle betydelige risikoer og fordeler tilknyttet eierskap av finansielle eiendeler og leide eiendeler overdras til andre foretak,
  - c) hvorvidt visse salg av varer i praksis er finansieringsordninger og derfor ikke gir inntekter,
- og
- d) hvorvidt forholdet mellom foretaket og en enhet for særskilte formål indikerer at enheten for særskilte formål i realiteten kontrolleres av foretaket.
115. Noen av opplysningene som skal gis i samsvar med nr. 113, kreves av andre standarder. For eksempel krever IAS 27 at et foretak opplyser om årsakene til at foretakets eierinteresse ikke utgjør kontroll, med hensyn til et foretak som det er investert i, men som ikke er et datterforetak, selv om over halvparten av dets stemmeretter eller potensielle stemmeretter eies direkte eller indirekte gjennom datterforetak. IAS 40 krever opplysning om de kriteriene som er utviklet av foretaket for å skille investeringseiendom fra eierbenyttet eiendom og fra eiendom som holdes for salg som en del av ordinær virksomhet, når klassifiseringen av eiendommen er vanskelig.

#### Viktige kilder til estimeringsusikkerhet

116. *Et foretak skal i notene opplyse om de viktigste forutsetningene om fremtiden og andre viktige kilder til estimeringsusikkerhet på balansedagen som innebærer en betydelig risiko for en vesentlig justering av den balanseførte verdien av eiendeler og forpliktelser i løpet av det neste regnskapsåret. Når det gjelder disse eiendelene og forpliktelsene, skal notene inneholde detaljer om*
- a) *deres art,*
- og
- b) *deres balanseførte verdi på balansedagen.*
117. Ved beregning av visse eiendeler og forpliktelsers balanseførte verdi kreves det estimater av virkningene av usikre framtidige hendelser på disse eiendelene og forpliktelsene på balansedagen. Ved fravær av aktuelle opplysninger om markedspriser til måling av eiendeler og forpliktelser, er det for eksempel nødvendig å foreta framtidrettede estimater for å måle gjennvinnbart beløp for klasser av eiendom, anlegg og utstyr, virkningen av teknologisk ukurans på beholdninger, avsetninger som er avhengige av det framtidige utfallet av pågående rettstvister, og langsiktige ytelser til ansatte, som for eksempel pensjonsforpliktelser. Disse estimatene innebærer forutsetninger om slike forhold som risikjusteringer av kontantstrømmer eller anvendte diskonteringsrenter, framtidige lønnsendringer og framtidige prisendringer som påvirker andre utgifter.

**IAS 1**

118. De viktigste forutsetningene og de viktigste andre kildene til estimeringsusikkerhet som opplyses i samsvar med nr. 116, gjelder estimater som krever ledelsens vanskeligste eller mest subjektive eller komplekse vurderinger. I takt med at antallet variabler og forutsetninger som påvirker den mulige framtidige avklaringen av usikkerhetene øker, blir disse vurderingene mer subjektive og komplekse, og risikoen for at dette medfører en vesentlig justering av den balanseførte verdien av eiendeler og forpliktelser, øker vanligvis tilsvarende.
119. Opplysningene nevnt i nr. 116 kreves ikke for eiendeler og forpliktelser der det er en betydelig risiko for at deres balanseførte verdi kan endre seg vesentlig i løpet av det neste regnskapsåret, dersom de på balansedagen måles til virkelig verdi basert på aktuelle opplysninger om markedspriser (deres virkelige verdi kan endre seg vesentlig i løpet av det neste regnskapsåret, men disse endringene vil ikke oppstå som følge av forutsetninger eller andre kilder til estimeringsusikkerhet på balansedagen).
120. Opplysningene nevnt i nr. 116 skal presenteres på en måte som hjelper brukere av finansregnskap til å forstå de vurderinger ledelsen foretar om fremtiden og om andre viktige kilder til estimeringsusikkerhet. Arten og omfanget av opplysningene varierer avhengig av arten av forutsetningen og andre forhold. Følgende er eksempler på typer av opplysninger:
- a) arten av forutsetningen eller annen estimeringsusikkerhet,
  - b) de balanseførte verdienes sensitivitet overfor metodene, forutsetningene og estimatene som ligger til grunn for beregningen av dem, herunder årsakene til sensitiviteten,
  - c) den forventede avklaringen av en usikkerhet samt angivelse av hvilke utfall innenfor et rimelig mulighetsområde som kan forventes i løpet av det neste regnskapsåret med hensyn til den balanseførte verdien av de berørte eiendelene og forpliktelsene,
- og
- d) en forklaring av endringer som er foretatt av tidligere forutsetninger med hensyn til disse eiendelene og forpliktelsene, dersom usikkerheten forblir uavklart.
121. Det er ikke nødvendig å gi informasjon om budsjetter eller prognoser i opplysningene nevnt i nr. 116.
122. Dersom det ikke er praktisk mulig å opplyse om omfanget av de mulige virkningene av en viktig forutsetning eller en annen viktig kilde til estimeringsusikkerhet på balansedagen, skal foretaket opplyse om at det på grunnlag av eksisterende kunnskap er en rimelig mulighet for at faktorer i løpet av det neste regnskapsåret som er forskjellige fra forutsetningene, kan kreve en vesentlig justering av den balanseførte verdien av den berørte eiendelen eller forpliktelsen. I alle tilfeller skal foretaket opplyse om arten og den balanseførte verdien av den særskilte eiendelen eller forpliktelsen (eller klassen av eiendeler eller forpliktelser) som påvirkes av forutsetningen.
123. Opplysningene nevnt i nr. 113 om visse vurderinger som ledelsen har foretatt som et ledd i anvendelsen av foretakets regnskapsprinsipper, gjelder ikke opplysningene om viktige kilder til estimeringsusikkerhet nevnt i nr. 116.
124. Noen av de viktige forutsetningene som ellers ville ha blitt krevd i samsvar med nr. 116, kreves av andre standarder. For eksempel krever IAS 37 i gitte tilfeller at det gis opplysninger om viktige forutsetninger om framtidige hendelser som påvirker klasser av avsetninger. IAS 32 krever opplysninger om betydelige forutsetninger som er anvendt for å estimere virkelig verdi av finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser som regnskapsføres til virkelig verdi. IAS 16 krever opplysninger om betydelige forutsetninger som er anvendt for å estimere virkelig verdi av verdiregulerte enheter av eiendom, anlegg og utstyr.



Andre opplysninger

125. *Et foretak skal gi opplysninger om følgende i notene:*

- a) *størrelsen på utbytte som er foreslått eller besluttet for finansregnskapet ble godkjent for offentliggjøring, men som ikke er innregnet som fordeling til eiere i perioden, samt det tilhørende beløpet per aksje,*

*og*

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

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

- a) *foretakets hjemsted og juridiske form, hvilken stat foretaket er registrert i, samt foretakets forretningskontor (eller hovedstedet for virksomheten, dersom dette er forskjellig fra foretakets registrerte forretningskontor),*

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

*og*

- c) *navnet på morforetaket og det overordnede morforetaket i konsernet.*

#### IKRAFTTREDELSE

127. *Et foretak skal anvende denne standard på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Dersom et foretak anvender denne standard på perioder som begynner tidligere enn 1. januar 2005, skal foretaket opplyse om dette.*

#### OPPHEVING AV IAS 1 (REVIDERT 1997)

128. Denne standard erstatter IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap», revidert i 1997.

—

**IAS 1***VEDLEGG***ENDRINGER I ANDRE UTTALELSER**

*Endringene i dette vedlegg skal anvendes på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Dersom et foretak anvender denne standard på en tidligere periode, får disse endringene anvendelse på den tidligere perioden.*

A1. I internasjonale standarder for finansiell rapportering, herunder internasjonale regnskapsstandarder og tolkninger som gjelder fra desember 2003:

- a) [endringen er ikke relevant for den norske oversettelsen.]
- b) endres henvisninger til «notene til finansregnskapet» til «notene»,  
  
og
- c) endres henvisninger til «egenkapital» til «innskutt egenkapital».

A2. [Endringen er ikke relevant for tidligere offentliggjorte standarder.]

A3. I IAS 12: «Inntektsskatt» oppheves nr. 69 og 70.

A4. I IAS 19: «Ytelser til ansatte» skal nr. 23 lyde:

- 23. Selv om denne standard ikke krever særskilte opplysninger om kortsiktige ytelser til ansatte, kan det være andre standarder som krever slike opplysninger. IAS 24: «Opplysninger om nærstående parter» krever for eksempel at det gis opplysninger om ytelser til ansatte for nøkkelpersoner i ledelsen. IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap» krever opplysninger om kostnader til ytelser til ansatte.

A5. [Endringen er ikke relevant for tidligere offentliggjorte standarder.]

A6. IAS 34: «Delårsrapportering» endres som beskrevet nedenfor.

Nr. 5 skal lyde:

5. I henhold til IAS 1 skal et fullstendig finansregnskap inneholde følgende bestanddeler:

- a) en balanse,
- b) et resultatregnskap,
- c) en oppstilling av endringer i egenkapital som viser enten
  - i) alle endringer i egenkapital, eller
  - ii) endringer i egenkapital bortsett fra endringer som oppstår som følge av transaksjoner med eiere som handler i egenskap av at de er eiere,
- d) en kontantstrømoppstilling,  
  
og
- e) noter, som består av en oversikt over viktige regnskapsprinsipper og andre forklarende noter.

Nr. 12 skal lyde:

12. IAS 1 gir veiledning om oppbygningen av finansregnskap. Veiledningen for gjennomføring av IAS 1 illustrerer forskjellige måter som balansen, resultatregnskapet og oppstillingen av endringer i egenkapital kan presenteres på.

Nr. 13 skal lyde:

13. IAS 1 krever at en oppstilling av endringer i egenkapital skal presenteres som en atskilt bestanddel av et foretaks finansregnskap, og tillater at informasjon om endringer i egenkapital som oppstår som følge av transaksjoner med eiere i deres egenskap av å være eiere (herunder utdeling til innehavere av egenkapital) gis enten i oppstillingen eller i notene. Foretaket følger samme format på oppstillingen av endringer i egenkapital i delårsrapporten, som i sitt siste årsregnskap.

A7. I IAS 35: «Virksomhet under avvikling» skal nr. 39 og nr. 40 lyde:

39. De opplysningene som kreves av nr. 27-37, med unntak for opplysninger om beløpene for resultat før skatt innregnet ved avhending av eiendeler eller oppgjør av forpliktelser henførbare til virksomheten under avvikling i samsvar med nr. 31 bokstav a), kan presenteres i balansen, resultatregnskapet eller oppstillingen av endringer i egenkapital.
40. IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap» krever at resultatet før skatt innregnet ved avhending av eiendeler eller oppgjør av forpliktelser henførbare til virksomheten under avvikling, presenteres i resultatregnskapet. Det oppfordres til at de opplysningene som kreves av nr. 27 bokstav f) og g), spesifiseres i henholdsvis resultatregnskapet og kontantstrømpstillingen.

A8. [Endringen er ikke relevant for tidligere offentliggjorte standarder.]

A9. I IAS 41: «Landbruk» gjøres følgende endringer:

Nr. 39 oppheves.

Nr. 53 skal lyde:

53. Landbruksvirksomhet er ofte utsatt for klimarisiko, sykdomsrisiko og andre naturlige risikoer. Dersom det oppstår en hendelse som gir opphav til en vesentlig inntekts- eller kostnadspost, skal det opplyses om postens art og størrelse i samsvar med IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap». Eksempler på slike hendelser er utbrudd av en virussykdom, oversvømmelse, alvorlig tørke eller frost og insektangrep.

A10. [Endringen er ikke relevant for tidligere offentliggjorte standarder.]

A11. I SIC-32: «Immaterielle eiendeler — kostnader vedrørende nettsted» skal nr. 5 lyde:

5. Denne tolkning kommer ikke til anvendelse på utgifter til innkjøp, utvikling og drift av nettstedets maskinvare (for eksempel netjtjenere, testtjenere, produksjonstjenere og Internett-tilkoblinger). Slike utgifter regnskapsføres i henhold til IAS 16. Når et foretak dessuten pådrar seg utgifter vedrørende en Internett-tjenesteleverandør som er vert for foretakets nettsted, blir utgiftene innregnet som kostnad i henhold til IAS 1 nr. 78 og Rammen når tjenestene mottas.

**IAS 2***INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD 2***Beholdninger**

## OVERSIKT

	Nr.
Formål	1
Virkeområde	2-5
Definisjoner	6-8
Måling av beholdninger	9-33
Anskaffelseskost for beholdninger	10-22
Kjøpsutgifter	11
Bearbeidingsutgifter	12-14
Andre utgifter	15-18
Tjenesteyteres anskaffelseskost for beholdninger	19
Anskaffelseskost for landbruksprodukter høstet fra biologiske eiendeler	20
Metoder for måling av anskaffelseskost	21-22
Metoder for tilordning av anskaffelseskost	23-27
Netto realisasjonsverdi	28-33
Innregning som kostnad	34-35
Opplysninger	36-39
Ikrafttredelse	40
Tilbaketrekning av andre uttalelser	41-42

Denne reviderte standard erstatter IAS 2 «Beholdninger» (revidert 1993), og skal anvendes på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.

**FORMÅL**

1. Formålet med denne standard er å fastsette regnskapsmessig behandling av beholdninger. Et avgjørende spørsmål ved regnskapsføring av beholdninger er hvilke utgifter som skal innregnes som eiendeler i balansen inntil de tilknyttede inntektene innregnes. Denne standard gir veiledning i fastsettelse av anskaffelseskost og etterfølgende innregning av denne som kostnad, herunder nedskrivning til netto realisasjonsverdi. Den gir også veiledning i metodene som anvendes ved tilordning av anskaffelseskost til beholdninger.

**VIRKEOMRÅDE**

2. *Denne standard gjelder for alle beholdninger, unntatt:*

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

- b) *finansielle instrumenter*
- og
- c) *biologiske eiendeler knyttet til landbruksvirksomhet, og landbruksprodukter på innhøstingstidspunktet (se IAS 41: «Landbruk»).*
3. *Denne standard skal ikke anvendes på måling av beholdninger som holdes av:*
- a) *produsenter av jordbruks- og skogbruksprodukter, landbruksprodukter etter innhøsting samt mineraler og mineralprodukter, i det omfang disse måles til netto realisasjonsverdi i samsvar med fast praksis i disse næringene. Når slike beholdninger måles til netto realisasjonsverdi, innregnes endringer i denne verdien i endringsperiodens resultat.*
- b) *varemeglere eller –forhandlere som måler sine beholdninger til virkelig verdi fratrukket salgsutgifter. Når slike beholdninger måles til virkelig verdi fratrukket salgsutgifter, skal endringer i virkelig verdi fratrukket salgsutgifter innregnes i endringsperiodens resultat.*
4. Beholdningene nevnt i nr. 3 bokstav a) måles til netto realisasjonsverdi ved visse produksjonsstadier. Dette skjer for eksempel når landbruksavlinger er høstet eller mineraler utvunnet, og salget er sikret i henhold til en børsomsatt terminkontrakt eller en statsgaranti, eller når det finnes et aktivt marked, og risikoen for ikke å få solgt varene er ubetydelig. Disse beholdningene omfattes ikke av målingskravene i denne standard.
5. Meglere og forhandlere er de som kjøper eller selger varer for andres eller for egen regning. Beholdningene som nevnes i nr. 3 bokstav b), er i prinsippet anskaffet for at de skal selges i nær framtid og generere fortjeneste fra prissvingninger eller svingninger i meglerens eller forhandlerens margin. Når disse beholdningene måles til virkelig verdi fratrukket salgsutgifter, utelates de bare fra målingskravene i denne standard.

#### DEFINISJONER

6. *Følgende begreper anvendes i denne standard:*

*«Beholdninger» er eiendeler:*

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

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

*eller*

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

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

*«Virkelig verdi» er det beløp en eiendel kan omsettes for eller en forpliktelse gjøres opp med i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte og frivillige parter.*

7. Netto realisasjonsverdi er nettobeløpet som et foretak forventer å realisere ved salg av beholdninger som en del av ordinær virksomhet. Virkelig verdi gjenspeiler beløpet som den samme beholdningen kunne omsettes for mellom velinformerte og frivillige kjøpere og selgere i markedet. Førstnevnte er en foretaksspesifikk verdi, sistnevnte er det ikke. Netto realisasjonsverdi for beholdninger kan være ulik virkelig verdi fratrukket salgsutgifter.

**IAS 2**

8. Beholdninger omfatter varer som er kjøpt og holdes for videresalg, herunder for eksempel handelsvarer kjøpt av en detaljist, eller grunn og annen fast eiendom som holdes for videresalg. Beholdninger omfatter også egenproduserte ferdigvarer eller varer i arbeid, herunder råvarer og produksjonsmateriell som er beregnet for bruk i produksjonsprosessen. Tjenesteyteres beholdninger omfatter tjenestenes anskaffelseskost som beskrevet i nr. 19, der foretaket ennå ikke har innregnet de tilknyttede inntektene (se IAS 18: «Driftsinntekter»).

**MÅLING AV BEHOLDNINGER**

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

*Anskaffelseskost for beholdninger*

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

**Kjøpsutgifter**

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

**Bearbeidingsutgifter**

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

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

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

**Andre utgifter**

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

16. Følgende er eksempler på utgifter som skal utelates fra anskaffelseskost for beholdninger og innregnes som kostnader i perioden da de har påløpt:
- a) unormalt høyt svinn av råvarer, unormalt høye lønnsutgifter eller andre bearbeidingsutgifter,
  - b) lagringsutgifter, med mindre de er en nødvendig del av produksjonsprosessen før et videre stadium i produksjonen,
  - c) fellesutgifter til administrasjon som ikke bidrar til å bringe beholdningene til deres nåværende sted og tilstand,
- og
- d) salgsutgifter.
17. IAS 23: «Låneutgifter» identifiserer de avgrensede omstendighetene der låneutgifter inkluderes i beholdningers anskaffelseskost.
18. Et foretak kan kjøpe inn beholdninger på avbetalingsvilkår. Når oppgjøret faktisk inneholder et finansieringselement, for eksempel en differanse mellom kjøpspris på vanlige kredittvilkår og beløpet som betales, innregnes dette elementet som rentekostnad i finansieringsperioden.

#### Tjenesteyteres anskaffelseskost for beholdninger

19. I den grad tjenesteytere har beholdninger, skal disse måles til produksjonsutgiftene. Disse utgiftene består hovedsakelig av lønnsutgifter og andre utgifter til personell som er direkte sysselsatt med tjenesteytingen, herunder tilsynspersonell, samt henførbare fellesutgifter. Lønnsutgifter og andre utgifter i forbindelse med salg og alminnelig administrasjonspersonell inngår ikke, men innregnes som kostnader i perioden da de har påløpt. For tjenesteytere omfatter anskaffelseskost for beholdninger ikke fortjenestemarginer eller ikke-henførbare fellesutgifter som ofte inngår i tjenesteyternes priser.

#### Anskaffelseskost for landbruksprodukter høstet fra biologiske eiendeler

20. I henhold til IAS 41: «Landbruk» skal beholdninger som består av landbruksprodukter som et foretak har høstet fra sine biologiske eiendeler, ved førstegangsinnregning måles til virkelig verdi, med fradrag for estimerte omsetningsutgifter, på innhøstingstidspunktet. Ved bruk av denne standard vil dette være anskaffelseskost for beholdningene på dette tidspunktet.

#### Metoder for måling av anskaffelseskost

21. Metoder for måling av anskaffelseskost, for eksempel standardkostmetoden eller salgsprismetoden, kan brukes som hjelpemiddel for måling av anskaffelseskost for beholdninger dersom metoden gir en god tilnærming til anskaffelseskost. Ved beregning av standardkost tas det hensyn til normale nivåer av råvarer og produksjonsmaterieell, lønnsutgifter, effektivitet og kapasitetsutnyttning. Disse kontrolleres regelmessig og revideres om nødvendig i henhold til de aktuelle forhold.
22. Salgsprismetoden brukes ofte i detaljhandel til måling av beholdninger som består av et stort antall enheter med høy omsetningshastighet og omtrent samme marginer, og der det ikke er praktisk mulig å bruke andre kostberegningemetoder. Anskaffelseskost for beholdninger fastsettes ved å redusere salgsverdien med den relevante prosentvise bruttomarginen. I prosentsetsatsen som brukes, tas det hensyn til beholdninger med nedsatt salgspris. Det brukes ofte en gjennomsnittlig prosentsetsats for hver salgsavdeling.

#### Metoder for tilordning av anskaffelseskost

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

## IAS 2

24. Spesifikk identifikasjon av anskaffelseskost betyr at spesifikke utgifter henføres til identifiserte vareenheter. Dette er en egnet metode for enheter som er atskilt for et særskilt prosjekt, uansett om de er innkjøpt eller produsert. Spesifikk identifikasjon av anskaffelseskost er imidlertid uegnet når det dreier seg om et stort antall enheter som vanligvis er innbyrdes ombyttbare. I slike tilfeller kan utvelgelsen av gjenværende vareenheter foretas på en slik måte at det oppnås en forutbestemt påvirkning av periodens resultat.
25. ***Med unntak for beholdningene omhandlet i nr. 23 skal anskaffelseskost for beholdninger tilordnes ved bruk av metoden først inn, først ut (FIFO) eller metoden for veid gjennomsnitt. Et foretak skal benytte samme metode for tilordning av anskaffelseskost for alle beholdninger av tilsvarende art og for tilsvarende bruk for foretaket. For beholdninger av en annen art eller for annen bruk, kan ulike metoder for tilordning av anskaffelseskost være berettiget.***
26. Beholdninger som foretaket benytter i ett virksomhetssegment, kan for eksempel ha et bruksområde som er forskjellig fra samme type beholdninger benyttet i et annet virksomhetssegment. En forskjell i geografisk plassering av beholdninger (eller i de respektive skatteregler) er imidlertid i seg selv ikke tilstrekkelig til å berettige bruk av ulike metoder for tilordning av anskaffelseskost.
27. FIFO-metoden forutsetter at de først innkjøpte vareenheter selges først, slik at enhetene som er igjen i beholdningen ved periodens slutt, er de enheter som sist ble kjøpt inn eller produsert. Etter metoden for veid gjennomsnitt fastsettes hver enhets anskaffelseskost ut fra det veide gjennomsnittet av lignende varers anskaffelseskost ved begynnelsen av perioden og anskaffelseskost for lignende enheter innkjøpt eller produsert i løpet av perioden. Gjennomsnittet kan beregnes periodisk eller ved mottak av hver ytterligere leveranse, avhengig av forholdene i det enkelte foretak.

*Netto realisasjonsverdi*

28. Anskaffelseskost for beholdninger kan ikke nødvendigvis gjenvinnes dersom beholdningene er skadet, er blitt helt eller delvis ukurante eller dersom salgsprisene har falt. Likeledes kan anskaffelseskost for beholdninger ikke nødvendigvis gjenvinnes dersom det har vært en økning i beregnede utgifter for ferdigstilling eller beregnede utgifter til å gjennomføre salget. Nedskrivning av anskaffelseskost for beholdninger til netto realisasjonsverdi er i samsvar med det synspunktet at eiendeler ikke skal regnskapsføres til en høyere verdi enn de forventes å innbringe ved salg eller bruk.
29. Beholdninger nedskrives vanligvis til netto realisasjonsverdi for hver enkelt enhet. I noen tilfeller kan det imidlertid være hensiktsmessig å gruppere lignende eller beslektede enheter. Dette kan være tilfellet med varer fra samme produktlinje som har samme formål eller bruksområde, som produseres og markedsføres i samme geografiske område, og som det ikke er praktisk mulig å vurdere atskilt fra andre enheter i samme produktlinje. Det vil ikke være korrekt å nedskrive beholdninger på grunnlag av beholdningenes inndeling i klasser, for eksempel ferdigvarer, eller alle beholdninger innenfor en viss bransje eller et visst geografisk segment. Tjenesteytere akkumulerer normalt utgifter for hver tjeneste som det vil bli krevd en separat salgspris for. Derfor behandles hver slik tjeneste som en atskilt enhet.
30. Estimater på netto realisasjonsverdi baseres på de mest pålitelige opplysningene som foreligger når estimatene foretas, om hva beholdningene forventes å innbringe. Ved slike estimater tas det hensyn til svingninger i priser eller utgifter som er direkte knyttet til hendelser som inntreffer etter slutten av perioden, såfram slike hendelser bekrefter forhold som forelå ved slutten av perioden.
31. Ved estimater av netto realisasjonsverdi tas det også hensyn til formålet med lagerholdet. For eksempel baseres netto realisasjonsverdi for beholdninger som holdes for å oppfylle bindende salgs- eller tjenestekontrakter, på kontraktsprisen. Dersom salgskontraktene omfatter mindre enn beholdningen, baseres netto realisasjonsverdi for den overskytende mengden på alminnelige salgspriser. Avsetninger kan oppstå i forbindelse med bindende salgskontrakter som omfatter mer enn beholdningen, eller i forbindelse med bindende kjøpskontrakter. Slike avsetninger omhandles i IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler».
32. Råvarer og annet produksjonsmaterieell som holdes for bruk i produksjonen av beholdninger, nedskrives ikke til en lavere verdi enn anskaffelseskost dersom ferdigvarene de skal inngå i, forventes å bli solgt for en pris som tilsvarer eller overstiger anskaffelseskost. Dersom en nedgang i råvareprisene tyder på at anskaffelseskost for ferdigvarene vil overstige netto realisasjonsverdi, nedskrives imidlertid råvarene til netto realisasjonsverdi. I slike tilfeller kan råvarenes gjenanskaffelseskost være det beste uttrykket for deres netto realisasjonsverdi.



33. En ny vurdering av netto realisasjonsverdi foretas i hver etterfølgende periode. Når forholdene som tidligere har forårsaket nedskrivning av beholdninger til under anskaffelseskost, ikke lenger foreligger, eller når det klart kan dokumenteres at det foreligger en økning i netto realisasjonsverdi som følge av endringer i økonomiske forhold, reverseres det nedskrevne beløpet (dvs. reverseringen begrenses til omfanget av den opprinnelige nedskrivningen) slik at den nye balanseførte verdien utgjør den laveste verdien av anskaffelseskost og ajourført netto realisasjonsverdi. Dette forekommer for eksempel når en vare som er innregnet til netto realisasjonsverdi fordi salgsprisen har gått ned, fortsatt ikke er solgt i etterfølgende periode, samtidig som salgsprisen har gått opp.

#### INNREGNING SOM KOSTNAD

34. *Når beholdninger selges, skal deres balanseførte verdi innregnes som kostnad i perioden da de tilknyttede inntektene innregnes. Nedskrivning av beholdninger til netto realisasjonsverdi og beholdningstap skal innregnes som kostnad i perioden da nedskrivningen eller tapet oppstår. Reversering av nedskrivning av beholdninger som følge av økning i netto realisasjonsverdi skal innregnes som reduksjon av det beholdningsbeløpet som innregnes som kostnad i perioden da reverseringen foretas.*
35. Visse beholdninger kan henføres til andre eiendelskonti, for eksempel beholdninger som brukes som komponent i egenprodusert eiendom, anlegg og utstyr. Beholdninger som på denne måten henføres til andre eiendeler, innregnes som kostnad under den aktuelle eiendelens utnyttbare levetid.

#### OPPLYSNINGER

36. *Finansregnskapet skal inneholde følgende opplysninger:*
- a) regnskapsprinsippene som er anvendt ved måling av beholdninger, herunder den anvendte metode for beregning av anskaffelseskost,*
  - b) beholdningenes samlede balanseførte verdi og den balanseførte verdien inndelt på en måte som passer for foretaket,*
  - c) balanseført verdi av beholdninger som regnskapsføres til virkelig verdi fratrukket salgsutgifter,*
  - d) beholdninger innregnet som kostnad i perioden,*
  - e) eventuell nedskrivning av beholdninger som innregnes som kostnad i perioden, i samsvar med nr. 34,*
  - f) reversering av nedskrivning av beholdninger som innregnes som reduksjon av det beholdningsbeløpet som innregnes som kostnad i perioden, i samsvar med nr. 34,*
  - g) forholdene eller hendelsene som har medført reversering av en nedskrivning av beholdninger i samsvar med nr. 34,*
- og*
- h) balanseført verdi av beholdninger som er stilt som sikkerhet for forpliktelser.*
37. Opplysninger om balanseført verdi av forskjellige klasser av beholdninger og omfanget av endringer av disse eiendelene er nyttige for brukere av finansregnskap. Vanlig inndeling av beholdninger er handelsvarer, produksjonsmaterieell, råvarer, arbeid under utføring og ferdigvarer. En tjenesteyters beholdninger kan beskrives som arbeid under utføring.
38. Beholdningers anskaffelseskost som er innregnet som kostnad i perioden, som ofte kalles kostnad solgte varer, består av utgiftene som tidligere inngikk ved måling av beholdninger som er solgt, samt ikke-fordelte fellesutgifter til bearbeiding og unormale utgifter til bearbeiding. Det kan finnes forhold i foretaket som gjør det berettiget å innregne også andre utgifter, for eksempel distribusjonsutgifter.

**IAS 2**

39. Noen foretak anvender en annen oppstillingsplan for resultatet som medfører at det opplyses om andre beløp enn anskaffelseskost for beholdninger som er innregnet som kostnad i perioden. Med denne oppstillingsformen gir foretaket en analyse av kostnadene inndelt etter art I dette tilfellet opplyser foretaket om utgiftene som er innregnet som kostnad for råvarer og forbruksvarer, lønnsutgifter og andre driftsutgifter, sammen med periodens netto endring i beholdninger.

**IKRAFTTREDELSE**

40. *Et foretak skal anvende denne standard på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Dersom et foretak anvender denne standard på perioder som begynner tidligere enn 1. januar 2005, skal foretaket opplyse om dette.*

**TILBAKETREKNING AV ANDRE UTTALELSER**

41. Denne standard erstatter IAS 2: «Beholdninger» (revidert i 1993).
42. Denne standard erstatter SIC-1: «Konsistent anvendelse — forskjellige metoder for tilordning av anskaffelseskost».
-

## VEDLEGG

**Endringer i andre uttalelser**

*Endringene i dette vedlegg skal anvendes på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Dersom et foretak anvender denne standard på en tidligere periode, får disse endringene anvendelse på den tidligere perioden.*

A1. I IAS 14: «Segmentrapportering» skal nr. 22 lyde:

22. I noen grad kan veiledning om utgiftfordeling finnes i andre standarder. For eksempel gir nr. 11–20 i IAS 2: «Beholdninger» (som revidert i 2003) veiledning om hvordan utgifter til beholdninger henføres og fordeles, og nr. 16–21 i IAS 11: «Anleggskontrakter» gir veiledning om hvordan utgifter til anleggskontrakter henføres og fordeles. Disse veiledningene kan være nyttige når det gjelder å henføre eller fordele utgifter på segmenter.

A2. [Endringen er ikke relevant for tidligere offentliggjorte standarder]

A3. [Endringen er ikke relevant for tidligere offentliggjorte standarder]

—

**IAS 8***INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD 8***Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil**

## OVERSIKT

	Nr.
Formål	1-2
Virkeområde	3-4
Definisjoner	5-6
Regnskapsprinsipper	7-31
Valg og anvendelse av regnskapsprinsipper	7-12
Konsistent anvendelse av regnskapsprinsipper	13
Endringer i regnskapsprinsipper	14-31
Anvendelse av endringer i regnskapsprinsipper	19-27
Tilbakevirkende anvendelse	22
Begrensninger på tilbakevirkende anvendelse	23-27
Opplysninger	28-31
Endringer i regnskapsmessige estimater	32-40
Opplysninger	39-40
Feil	41-49
Begrensninger av tilbakevirkende omarbeiding	43-48
Opplysninger om feil i tidligere perioder	49
Praktisk umulighet med hensyn til tilbakevirkende anvendelse og tilbakevirkende omarbeiding	50-53
Ikrafttredelse	54
Tilbaketrekning av andre uttalelser	55-56

Denne reviderte standard erstatter IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper», og skal anvendes på årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 2005 eller tidligere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.

## FORMÅL

1. Formålet med denne standard er å fastsette kriteriene for valg og endring av regnskapsprinsipper samt for regnskapsmessig behandling av og opplysning om endringer i regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og korreksjoner av feil. Standarden har til hensikt å forbedre relevansen og påliteligheten av et foretaks finansregnskap samt finansregnskapets sammenlignbarhet over tid og med andre foretaks finansregnskap.
2. Kravene til opplysninger om regnskapsprinsipper, unntatt opplysninger om endringer i regnskapsprinsipper, er fastsatt i IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap».

## VIRKEOMRÅDE

3. *Denne standard får anvendelse på valg og anvendelse av regnskapsprinsipper samt regnskapsføring av endringer i regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og korreksjoner av feil i tidligere perioder.*
4. De skattemessige virkningene av korreksjoner av feil i tidligere perioder og av justeringer med tilbakevirkende kraft som er foretatt for å gjennomføre endringer i regnskapsprinsipper, skal regnskapsføres og opplyses i samsvar med IAS 12: «Inntektsskatt».

## DEFINISJONER

5. *Følgende begreper anvendes i denne standard:*

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

*En «endring i et regnskapsmessig estimat» er en regulering av den balanseførte verdien av en eiendel eller en forpliktelse, eller av størrelsen på det periodiske forbruket av en eiendel som følge av en vurdering av nåværende status, samt av forventede framtidige fordeler og plikter forbundet med eiendeler og forpliktelser. Endringer i regnskapsmessige estimater har sitt opphav i ny informasjon eller ny utvikling og skal derfor ikke anses som korreksjoner av feil.*

*«Internasjonale standarder for finansiell rapportering (IFRS-er) er standarder og tolkninger vedtatt av IASB (International Accounting Standards Board). Disse omfatter*

*a) internasjonale standarder for finansiell rapportering,*

*b) internasjonale regnskapsstandarder,*

*og*

*c) tolkninger utarbeidet av Den internasjonale tolkningskomité for finansiell rapportering (IFRIC) eller dens forgjenger, Den faste tolkningskomité (SIC).*

*«Vesentlig». Utelatelser eller feilaktige opplysninger om poster anses som vesentlige dersom de hver for seg eller samlet kan påvirke økonomiske beslutninger som tas av brukere på grunnlag av finansregnskapet. Vesentlighet avhenger av utelatelsens eller feilens størrelse og art vurdert ut fra de rådende omstendigheter. Postens størrelse eller art, eller en kombinasjon av disse, kan være den avgjørende faktor.*

*«Feil i tidligere regnskapsperioder» er utelatelser fra og feilaktige opplysninger i foretakets finansregnskap for én eller flere perioder som skyldes manglende eller feilaktig bruk av pålitelig informasjon som*

*a) var tilgjengelig da finansregnskapet for disse periodene ble godkjent for offentliggjøring,*

*og*

*b) med rimelighet kunne forventes å ha blitt innhentet og tatt i betraktning ved utarbeidingen og presentasjonen av finansregnskapene.*

*Slike feil omfatter regnefeil, feil anvendelse av regnskapsprinsipper, forglemmelser, feiltolkninger av fakta samt bedrageri.*

## IAS 8

«Tilbakevirkende anvendelse» er anvendelse av nye regnskapsprinsipper på transaksjoner og andre hendelser og forhold som om disse prinsippene alltid hadde vært anvendt.

«Tilbakevirkende omarbeiding» er korreksjon av innregning og måling av, og opplysning om beløpene for, bestanddeler i finansregnskapet som om feil i en tidligere periode aldri hadde forekommet.

«Ikke praktisk mulig». Det er ikke praktisk mulig å overholde et krav når foretaket etter å ha gjort alle rimelige anstrengelser fortsatt ikke kan overholde kravet. For en bestemt tidligere periode er det ikke praktisk mulig å anvende en endring i regnskapsprinsipper med tilbakevirkende kraft eller å foreta tilbakevirkende omarbeiding for å korrigere en feil dersom

- a) det ikke er mulig å beregne virkningene av den tilbakevirkende anvendelsen eller den tilbakevirkende omarbeidingen,
- b) den tilbakevirkende anvendelsen eller den tilbakevirkende omarbeidingen krever antakelser om hva som ville ha vært ledelsens hensikt i denne perioden,

eller

- c) den tilbakevirkende anvendelsen eller den tilbakevirkende omarbeidingen krever betydelige estimater av beløp, og det er umulig å objektivt skille informasjon om disse estimatene som
    - i) dokumenterer omstendigheter som forelå på det tidspunktet eller tidspunktene da disse beløpene skal innregnes, måles eller opplyses,
- og
- ii) ville ha vært tilgjengelig da finansregnskapet for denne tidligere perioden ble godkjent for offentliggjøring,

fra annen informasjon.

«Fremadrettet anvendelse» av henholdsvis en endring i regnskapsprinsipper og av innregningen av virkningen av en endring i et regnskapsmessig estimat er

- a) anvendelse av de nye regnskapsprinsippene på transaksjoner og andre hendelser og forhold som finner sted etter datoen for endringen av prinsippene,
- og
- b) innregning av virkningen av endringen i det regnskapsmessige estimatet i inneværende og framtidige perioder som påvirkes av endringen.

6. Ved vurdering av hvorvidt en utelatelse eller feil kan påvirke brukernes økonomiske beslutninger og dermed er vesentlig, må det tas hensyn til brukernes egenskaper. I henhold til nr. 25 i «Ramme for utarbeiding og presentasjon av finansregnskap» forutsettes det at brukerne har et rimelig kjennskap til forretningsvirksomhet, økonomi og regnskapsførsel samt vilje til å studere opplysningene med rimelig grundighet. Derfor må vurderingen ta hensyn til hvordan brukere med slike egenskaper med rimelighet kan forventes å bli påvirket i sine økonomiske beslutninger.

## REGNSKAPSPRINSIPPER

## Valg og anvendelse av regnskapsprinsipper

7. Når en standard eller tolkning gjelder særskilt for transaksjoner og andre hendelser eller forhold, skal regnskapsprinsippene som anvendes på denne posten, fastsettes ved anvendelse av standarden eller tolkningen, og det skal tas hensyn til en eventuell veiledning utgitt av IASB for gjennomføring av standarden eller tolkningen.

8. I IFRS-er fastsettes regnskapsprinsipper som ifølge IASB gir finansregnskap som inneholder relevant og pålitelig informasjon om de transaksjoner og andre hendelser og forhold som standardene gjelder for. Det er ikke nødvendig å anvende disse prinsippene når anvendelsen av dem har en uvesentlig virkning. Det er imidlertid ukorrekt å foreta eller unnlate å korrigerer uvesentlige avvik fra IFRS-er for å oppnå en bestemt framstilling av et foretaks finansielle stilling, finansielle inntjening eller kontantstrømmer.
9. Veiledninger utstedt av IASB for gjennomføring av standarder utgjør ikke en del av disse standardene, og inneholder derfor ikke krav til finansregnskap.
10. *I mangel av en standard eller tolkning som gjelder særskilt for transaksjoner eller andre hendelser eller forhold, skal ledelsen utøve skjønn ved utarbeidingen og anvendelsen av regnskapsprinsipper som gir opplysninger som er*
- a) *relevante for brukernes behov når de tar økonomiske beslutninger,*
  - og
  - b) *pålitelige, ved at finansregnskapet*
    - i) *på en korrekt måte representerer foretakets finansielle stilling, finansielle inntjening og kontantstrømmer,*
    - ii) *gjenspeiler det økonomiske innholdet i transaksjoner og andre hendelser og forhold, og ikke bare deres juridiske form,*
    - iii) *er nøytrale, dvs. uten systematiske skjevheter,*
    - iv) *er forsiktige,*
    - og
    - v) *er fullstendige i alle vesentlige henseender.*
11. *Når ledelsen utøver skjønn som beskrevet i nr. 10, skal den henviser til og ta hensyn til anvendeligheten av følgende kilder i synkende rekkefølge:*
- a) *krav og veiledning i standarder og tolkninger som omhandler lignende og tilknyttede spørsmål,*
  - og
  - b) *definisjoner, innregningskriterier og målingsprinsipper for eiendeler, forpliktelse, inntekter og kostnader i Rammen.*
12. *Når ledelsen utøver skjønn som beskrevet i nr. 10, kan den også ta hensyn til de seneste uttalelsene fra andre organer som fastsetter standarder, og som benytter en lignende begrepsramme til utarbeiding av regnskapsstandarder, samt annen litteratur om regnskapsføring og vedtatt bransjepraksis, i den utstrekning disse ikke er i strid med kildene i nr. 11.*

#### Konsistent anvendelse av regnskapsprinsipper

13. *Et foretak skal velge og anvende sine regnskapsprinsipper konsistent for ensartede transaksjoner og andre hendelser og forhold, med mindre en standard eller tolkning spesifikt krever eller tillater en kategorisering av poster der det kan være hensiktsmessig å anvende andre regnskapsprinsipper. Dersom en standard eller tolkning krever eller tillater en slik kategorisering, skal det velges hensiktsmessige regnskapsprinsipper som skal anvendes konsistent på hver kategori.*

**IAS 8****Endringer i regnskapsprinsipper**

14. *Et foretak skal endre regnskapsprinsipper bare dersom endringen*

*a) kreves av en standard eller tolkning,*

*eller*

*b) medfører finansregnskap som gir pålitelig og mer relevant informasjon om virkningen av transaksjoner og andre hendelser og forhold som gjelder foretakets finansielle stilling, finansielle inntjening eller kontantstrømmer.*

15. Brukere av finansregnskap skal kunne sammenligne et foretaks finansregnskap over tid for å se utviklingstrekk i foretakets finansielle stilling, finansielle inntjening og kontantstrømmer. Derfor anvendes de samme regnskapsprinsipper innenfor hver periode og fra én periode til en annen, med mindre en endring i regnskapsprinsipper oppfyller et av kriteriene i nr. 14.

16. *Følgende er ikke endringer i regnskapsprinsipper:*

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

*og*

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

17. *Førstegangsanvendelse av regnskapsprinsipper for verdiregulering av eiendeler i samsvar med IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr» eller IAS 38: «Immaterielle eiendeler» er en endring i regnskapsprinsipper som skal behandles som verdiregulering i samsvar med IAS 16 eller IAS 38, og ikke i samsvar med denne standard.*

18. Nr. 19-31 får ikke anvendelse på endringen i regnskapsprinsipper beskrevet i nr. 17.

*Anvendelse av endringer i regnskapsprinsipper*

19. *I henhold til nr. 23*

*a) skal et foretak regnskapsføre en endring i regnskapsprinsipper som følger av førstegangsanvendelse av en standard eller tolkning, i samsvar med eventuelle spesifikke overgangsbestemmelser i standarden eller tolkningen,*

*og*

*b) skal et foretak, når det endrer regnskapsprinsipper etter førstegangsanvendelse av en standard eller tolkning som ikke inneholder spesifikke overgangsbestemmelser for den endringen, eller når det frivillig endrer regnskapsprinsipper, gjennomføre endringen med tilbakevirkende kraft.*

20. I denne standard anses tidlig anvendelse av en standard eller tolkning ikke som en frivillig endring i regnskapsprinsipper.

21. I mangel av en standard eller en tolkning som gjelder særskilt for bestemte transaksjoner eller andre hendelser eller forhold, kan ledelsen i samsvar med nr. 12 anvende regnskapsprinsipper som er angitt i de seneste uttalelsene fra andre organer som fastsetter standarder, og som benytter en lignende ramme til utarbeiding av regnskapsstandarder. Dersom foretaket etter en endring i en slik uttalelse velger å endre regnskapsprinsipper, skal denne endringen regnskapsføres og opplyses som en frivillig endring i regnskapsprinsipper.



## Tilbakevirkende anvendelse

22. *I henhold til nr. 23 skal foretaket, dersom en endring i regnskapsprinsipper anvendes med tilbakevirkende kraft i samsvar med nr. 19 bokstav a) eller b), justere åpningssaldoen for hver berørte bestanddel av egenkapitalen for den første tidligere perioden som presenteres, og de andre sammenligningstallene som er opplyst for hver tidligere periode som presenteres, som om de nye regnskapsprinsippene alltid hadde vært anvendt.*

## Begrensninger på tilbakevirkende anvendelse

23. *Når det i henhold til nr. 19 bokstav a) eller b) kreves tilbakevirkende anvendelse, skal en endring i regnskapsprinsipper anvendes med tilbakevirkende kraft, unntatt når det ikke er praktisk mulig å beregne enten de periodespesifikke virkningene eller den samlede virkningen av endringen.*
24. *Når det ikke er praktisk mulig å beregne de periodespesifikke virkningene av en endring i regnskapsprinsipper på sammenligningsinformasjon for én eller flere tidligere perioder som presenteres, skal foretaket anvende de nye regnskapsprinsippene på den balanserte verdien av eiendeler og forpliktelser ved begynnelsen av den tidligste perioden der tilbakevirkende anvendelse er praktisk mulig, som kan være den inneværende perioden, og foreta en tilsvarende justering av åpningssaldoen for hver berørte bestanddel av egenkapitalen for den perioden.*
25. *Når det ved begynnelsen av inneværende periode ikke er praktisk mulig å beregne den samlede virkningen av å anvende nye regnskapsprinsipper på alle tidligere perioder, skal foretaket justere sammenligningsinformasjonen for å anvende de nye regnskapsprinsippene fremadrettet fra det tidligste tidspunktet som det er praktisk mulig.*
26. Når et foretak anvender nye regnskapsprinsipper med tilbakevirkende kraft, skal det anvende de nye regnskapsprinsippene på sammenligningsinformasjonen for tidligere perioder så langt tilbake som det er praktisk mulig. Tilbakevirkende anvendelse for en tidligere periode er ikke praktisk mulig med mindre det er praktisk mulig å beregne den samlede virkningen på beløpene både i åpningsbalansen og sluttbalansen for perioden. Størrelsen på den derav følgende justeringen for perioder forut for dem som presenteres i finansregnskapet, innregnes i åpningssaldoen for hver berørte bestanddel av egenkapitalen for den første tidligere perioden som presenteres. Justeringen foretas vanligvis i opptjent egenkapital. Justeringen kan imidlertid foretas i en annen bestanddel av egenkapitalen (for eksempel for å overholde en standard eller tolkning). All annen informasjon om tidligere perioder, for eksempel historiske sammendrag av finansielle data, justeres også så langt tilbake som det er praktisk mulig.
27. Når det ikke er praktisk mulig for et foretak å anvende nye regnskapsprinsipper med tilbakevirkende kraft, fordi det ikke er mulig å beregne den samlede virkningen av å anvende prinsippene på alle tidligere perioder, skal foretaket i samsvar med nr. 25 anvende de nye regnskapsprinsippene fremadrettet fra begynnelsen av den tidligste perioden som det er praktisk mulig. Foretaket skal derfor se bort fra den delen av den samlede justeringen av eiendeler, forpliktelser og egenkapital som har oppstått før dette tidspunktet. Det er tillatt å endre regnskapsprinsipper selv om det ikke er praktisk mulig å anvende prinsippene fremadrettet for alle tidligere perioder. Nr. 50-53 gir veiledning om når det ikke er praktisk mulig å anvende nye regnskapsprinsipper på én eller flere tidligere perioder.

## Opplysninger

28. *Når førstegangs-anvendelse av en standard eller tolkning har virkning på den inneværende perioden eller tidligere perioder, eller ville hatt slik virkning bortsett fra at det ikke er praktisk mulig å beregne størrelsen på justeringen, eller kan få virkning på framtidige perioder, skal foretaket gi følgende opplysninger:*
- navnet på standarden eller tolkningen,*
  - at endringen i regnskapsprinsipper er foretatt i samsvar med overgangsbestemmelsene, dersom dette er relevant,*
  - arten av endringen i regnskapsprinsipper,*
  - en beskrivelse av overgangsbestemmelsene, dersom dette er relevant,*

## IAS 8

- e) *overgangsbestemmelser som kan ha virkning på framtidige perioder, dersom dette er relevant,*
- f) *for inneværende periode og hver tidligere periode som presenteres, og i den utstrekning det er praktisk mulig, størrelsen på justeringen*
  - i) *av hver post i finansregnskapet som påvirkes,*  
  
*og*
  - ii) *av basisresultat og utvannet resultat per aksje, dersom IAS 33: «Resultat per aksje» får anvendelse på foretaket,*
- g) *størrelsen på justeringen for perioder som ligger forut for dem som presenteres, i den utstrekning det er praktisk mulig,*  
  
*og*
- h) *dersom tilbakevirkende anvendelse i henhold til nr. 19 bokstav a) eller b) ikke er praktisk mulig for en bestemt tidligere periode eller for perioder som ligger forut for dem som presenteres, omstendighetene som førte til dette forholdet, og en beskrivelse av hvordan og fra hvilket tidspunkt endringen i regnskapsprinsipper har vært anvendt.*

*Finansregnskap for etterfølgende perioder trenger ikke gjenta disse opplysningene.*

29. *Når en frivillig endring i regnskapsprinsipper har virkning på inneværende periode eller tidligere perioder, eller ville hatt virkning på perioden bortsett fra at det ikke er praktisk mulig å beregne størrelsen på justeringen, eller kan få virkning på framtidige perioder, skal foretaket opplyse om*

- a) *arten av endringen i regnskapsprinsipper,*
- b) *årsaken til at anvendelsen av de nye regnskapsprinsippene gir pålitelig og mer relevant informasjon,*
- c) *for inneværende periode og hver tidligere periode som presenteres, og i den utstrekning det er praktisk mulig, størrelsen på justeringen*
  - i) *av hver post i finansregnskapet som påvirkes,*  
  
*og*
  - ii) *av basisresultat og utvannet resultat per aksje, dersom IAS 33 får anvendelse på foretaket,*
- d) *størrelsen på justeringen for perioder som ligger forut for dem som presenteres, i den utstrekning det er praktisk mulig,*  
  
*og*
- e) *dersom tilbakevirkende anvendelse ikke er praktisk mulig for en bestemt tidligere periode eller for perioder som ligger forut for dem som presenteres, omstendighetene som førte til dette forholdet, og en beskrivelse av hvordan og fra hvilket tidspunkt endringen i regnskapsprinsipper har vært anvendt.*

*Finansregnskap for etterfølgende perioder trenger ikke gjenta disse opplysningene.*

30. *Når et foretak ikke har anvendt en ny standard eller tolkning som er offentliggjort, men ennå ikke har trådt i kraft, skal foretaket opplyse om*

a) *dette faktum,*

*og*

b) *kjent informasjon eller informasjon som med rimelighet kan estimeres, som er relevant for en vurdering av den mulige virkningen som anvendelsen av den nye standarden eller tolkningen vil ha på foretakets finansregnskap i den perioden der standarden eller tolkningen anvendes første gang.*

31. I samsvar med nr. 30 skal foretaket overveie å opplyse om

a) navnet på den nye standarden eller tolkningen,

b) arten av den eller de forestående endringene i regnskapsprinsipper,

c) tidspunktet da anvendelsen av standarden eller tolkningen kreves påbegynt,

d) tidspunktet da foretaket planlegger å anvende standarden eller tolkningen første gang,

*og*

e) enten

i) en drøftelse av den virkning førstegangsanvendelsen av standarden eller tolkningen forventes å ha på foretakets finansregnskap,

eller

ii) dersom denne virkningen ikke er kjent eller ikke med rimelighet kan estimeres, en angivelse av dette faktum.

ENDRINGER I REGNSKAPSmessige estimater

32. På grunn av den usikkerhet som er forbundet med forretningsvirksomhet, kan mange regnskapsposter ikke måles nøyaktig, men bare estimeres. Slik estimering omfatter vurderinger basert på de seneste pålitelige opplysninger som er tilgjengelige. Estimater kan for eksempel være nødvendige med hensyn til

a) usikre fordringer,

b) ukurante beholdninger,

c) den virkelige verdien av finansielle eiendeler eller finansielle forpliktelser,

d) utnyttbar levetid eller forventet profil på forbruket av framtidige økonomiske fordeler knyttet til avskrivbare eiendeler,

*og*

e) garantiløfter.

33. Bruk av rimelige estimater er en viktig del av utarbeidingen av finansregnskapet, og påvirker ikke dets pålitelighet.

**IAS 8**

34. Det kan være nødvendig å revidere et estimat dersom det skjer endringer av forholdene som lå til grunn for estimatet, eller som følge av nye opplysninger eller mer erfaring. Revisjon av estimater omfatter av natur ikke tidligere perioder og anses ikke som korreksjoner av feil.
35. En endring i det benyttede målegrunnlaget er en endring i regnskapsprinsipper, og ikke en endring i et regnskapsmessig estimat. Når det er vanskelig å skille mellom en endring i regnskapsprinsipper og en endring i et regnskapsmessig estimat, skal endringen behandles som en endring i et regnskapsmessig estimat.
36. *Virkningen av en endring i et regnskapsmessig estimat, bortsett fra endringer som omfattes av nr. 37, skal innregnes fremadrettet ved at den inkluderes i resultatet for*
- a) den perioden endringen finner sted, dersom endringen bare påvirker denne perioden,*
- eller*
- b) perioden da endringen finner sted og framtidige perioder, dersom endringen påvirker begge.*
37. *I den utstrekning en endring i et regnskapsmessig estimat medfører endringer i eiendeler og forpliktelser, eller knytter seg til en egenkapitalpost, skal endringen innregnes ved justering av den balanseførte verdien av den tilknyttede eiendelen, forpliktelsen eller egenkapitalposten i perioden da endringen finner sted.*
38. Fremadrettet innregning av virkningen av en endring i et regnskapsmessig estimat betyr at endringen anvendes på transaksjoner og andre hendelser og forhold fra tidspunktet da endringen i estimatet foretas. En endring i et regnskapsmessig estimat kan påvirke resultatet for bare den inneværende perioden, eller resultatet for både den inneværende perioden og framtidige perioder. Eksempelvis vil en endring i et estimat av størrelsen på usikre fordringer bare påvirke resultatet for den inneværende perioden, og innregnes derfor i den inneværende perioden. En endring i estimert utnyttbar levetid eller forventet profil på forbruket av framtidige økonomiske fordeler knyttet til avskrivbare eiendeler påvirker imidlertid avskrivningskostnad for den inneværende perioden og alle framtidige perioder i eiendelens gjenværende utnyttbare levetid. I begge tilfeller innregnes virkningen av endringen med hensyn til den inneværende perioden som inntekt eller kostnad i inneværende periode. Eventuell virkning på framtidige perioder innregnes som inntekt eller kostnad i disse framtidige periodene.

**Opplysninger**

39. *Et foretak skal opplyse om arten og omfanget av en endring i et regnskapsmessig estimat som har virkning i den inneværende perioden, eller som forventes å ha virkning i framtidige perioder, bortsett fra opplysninger om virkningen på framtidige perioder når det ikke er praktisk mulig å estimere denne virkningen.*
40. *Dersom et foretak ikke opplyser om størrelsen på virkningen i framtidige perioder fordi det ikke er praktisk mulig å estimere den, skal foretaket opplyse om dette.*

**Feil**

41. Det kan oppstå feil i forbindelse med innregning, måling og presentasjon av eller i opplysningene om finansregnskapets bestanddeler. Et finansregnskap er ikke i samsvar med IFRS-er dersom det inneholder enten vesentlige eller uvesentlige feil som er gjort med hensikt for å oppnå en bestemt framstilling av et foretaks finansielle stilling, finansielle inntjening eller kontantstrømmer. Mulige feil som gjelder inneværende periode, og som oppdages i denne perioden, skal korrigeres før finansregnskapet godkjennes for offentliggjøring. Noen ganger oppdages imidlertid vesentlige feil først i en etterfølgende periode, og slike feil i tidligere perioder skal korrigeres i sammenligningsinformasjonen som presenteres i finansregnskapet for den etterfølgende perioden (se nr. 42-47).

42. *I henhold til nr. 43 skal et foretak korrigere vesentlige feil i tidligere perioder med tilbakevirkende kraft i det første finansregnskapet som godkjennes for offentliggjøring etter at feilene oppdages, ved å*

*a) omarbeide sammenligningstallene for den eller de presenterte tidligere perioder der feilen oppstod,*

*eller*

*b) dersom feilen oppstod før den første tidligere perioden som presenteres, omarbeide åpningssaldoene for eiendeler, forpliktelser og egenkapital for den første tidligere perioden som presenteres.*

#### **BEGRENSNINGER AV TILBAKEVIRKENDE OMARBEIDING**

43. *En feil i en tidligere periode skal korrigeres ved tilbakevirkende omarbeiding, unntatt når det ikke er praktisk mulig å beregne enten de periodespesifikke virkningene eller den samlede virkningen av feilen.*

44. *Når det ikke er praktisk mulig å beregne de periodespesifikke virkningene av en feil i sammenligningsinformasjonen for én eller flere tidligere perioder som presenteres, skal foretaket omarbeide åpningssaldoene for eiendeler, forpliktelser og egenkapital for den tidligste perioden der tilbakevirkende omarbeiding er praktisk mulig (som kan være inneværende periode).*

45. *Når det ved begynnelsen av inneværende periode ikke er praktisk mulig å beregne den samlede virkningen av en feil på alle tidligere perioder, skal foretaket omarbeide sammenligningsinformasjonen for å korrigere feilen fremadrettet fra det tidligste tidspunktet da dette er praktisk mulig.*

46. Korreksjon av en feil i en tidligere periode utelates fra resultatet for perioden da feilen oppdages. All informasjon som presenteres om tidligere perioder, herunder historiske sammendrag av finansielle data, omarbeides så langt tilbake som det er praktisk mulig.

47. Når det ikke er praktisk mulig å beregne beløpet for en feil (for eksempel feilaktig anvendelse av regnskapsprinsipper) for alle tidligere perioder, skal foretaket i samsvar med nr. 45 omarbeide sammenligningsinformasjonen fremadrettet fra det tidligste tidspunktet da dette er praktisk mulig. Foretaket skal derfor se bort fra den delen av den samlede omarbeidingen av eiendeler, forpliktelser og egenkapital som har oppstått før dette tidspunktet. Nr. 50-53 gir veiledning om når det ikke er praktisk mulig å korrigere en feil i én eller flere tidligere perioder.

48. Det skilles mellom korreksjoner av feil og endringer i regnskapsmessige estimater. Regnskapsmessige estimater er av natur omtrentlige tall som det kan være nødvendig å revidere når det framkommer utfyllende informasjon. En gevinst eller et tap som innregnes som følge av en eventuell betingelse, utgjør for eksempel ikke en korreksjon av en feil.

#### **Opplysninger om feil i tidligere perioder**

49. *Ved anvendelse av nr. 42 skal et foretak opplyse om*

*a) arten av feilen i den tidligere perioden,*

*b) for hver tidligere periode som presenteres, dersom det er praktisk mulig, størrelsen på korreksjonen*

*i) av hver post i finansregnskapet som påvirkes,*

*og*

*ii) av basisresultat og utvannet resultat per aksje, dersom IAS 33 får anvendelse på foretaket,*

## IAS 8

c) *størrelsen på korreksjonen på begynnelsen av den første tidligere perioden som presenteres,*

*og*

d) *dersom tilbakevirkende omarbeiding ikke er praktisk mulig for en bestemt tidligere periode, omstendighetene som førte til dette forholdet, og en beskrivelse av hvordan og fra hvilket tidspunkt feilen er korrigert.*

*Finansregnskap for etterfølgende perioder trenger ikke gjenta disse opplysningene.*

PRAKTISK UMULIGHET MED HENSYN TIL TILBAKEVIRKENDE ANVENDELSE OG  
TILBAKEVIRKENDE OMARBEIDING

50. I noen tilfeller er det ikke praktisk mulig å justere sammenligningsinformasjon for én eller flere tidligere perioder for å oppnå sammenlignbarhet med inneværende periode. Et eksempel er at det ikke har vært samlet inn data i den eller de tidligere periodene på en måte som muliggjør tilbakevirkende anvendelse av nye regnskapsprinsipper (herunder, når det gjelder nr. 51-53, fremadrettet anvendelse for tidligere perioder), eller tilbakevirkende omarbeiding for å korrigere en feil i en tidligere periode, og at det ikke er praktisk mulig å rekonstruere denne informasjonen.
51. Det er ofte nødvendig å foreta estimater ved anvendelse av regnskapsprinsipper på bestanddeler av finansregnskapet som innregnes eller opplyses med hensyn til transaksjoner og andre hendelser eller forhold. Estimater er av natur subjektive, og de kan utarbeides etter balansedagen. Utarbeiding av estimater kan være vanskeligere når regnskapsprinsipper anvendes med tilbakevirkende kraft eller når det foretas tilbakevirkende omarbeiding for å korrigere en feil i en tidligere periode, fordi det kan ha gått lengre tid siden den aktuelle transaksjonen, en annen hendelse eller et annet forhold fant sted. Formålet med estimater i forbindelse med tidligere perioder er imidlertid det samme som for estimater som foretas i den inneværende perioden, nemlig å gjenspeile de rådende omstendighetene på tidspunktet da transaksjonen, hendelsen eller forholdet fant sted.
52. Ved tilbakevirkende anvendelse av nye regnskapsprinsipper eller korrigering av feil i tidligere perioder er det derfor nødvendig å skille informasjon som
- a) dokumenterer omstendigheter som forelå på tidspunktet eller tidspunktene da transaksjonen, en annen hendelse eller et annet forhold fant sted,
- og*
- b) ville ha vært tilgjengelig da finansregnskapet for denne tidligere perioden ble godkjent for offentliggjøring,
- fra annen informasjon. For noen typer estimater (for eksempel et estimat av virkelig verdi som ikke er basert på observert pris eller observerte innsatsvarer) er det ikke praktisk mulig å skille mellom disse typene informasjon. Når tilbakevirkende anvendelse eller tilbakevirkende omarbeiding ville kreve betydelige estimater uten mulighet for å skille mellom disse to typene informasjon, er det ikke praktisk mulig å anvende de nye regnskapsprinsippene eller korrigere feil i tidligere perioder med tilbakevirkende kraft.
53. Senere kunnskap skal ikke benyttes ved anvendelse av nye regnskapsprinsipper på eller korreksjon av beløp for en tidligere periode, verken ved antakelser om hva som ville ha vært ledelsens hensikt i en tidligere periode, eller ved estimering av beløp som er innregnet, målt eller opplyst i en tidligere periode. Dersom et foretak eksempelvis korrigerer en feil i et tidligere regnskapsår i forbindelse med måling av finansielle eiendeler som tidligere er klassifisert som investeringer som holdes til forfall, i samsvar med IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling» skal foretaket ikke endre sitt målegrunnlag for denne perioden dersom ledelsen senere har besluttet ikke å holde investeringene til forfall. Et foretak skal dessuten, dersom det korrigerer en feil i en tidligere periode i forbindelse med beregning av sin forpliktelse for ansattes samlede sykefravær i samsvar med IAS 19: «Ytelser til ansatte», se bort fra informasjon om en særlig alvorlig influensaepidemi i den neste perioden som ble tilgjengelig etter at finansregnskapet for den tidligere perioden ble godkjent for offentliggjøring. Selv om betydelige estimater ofte er nødvendige ved endring av sammenligningsinformasjon for tidligere perioder, er dette ingen hindring for pålitelig justering eller korrigering av sammenligningsinformasjonen.

Ikrafttredelse

54. *Et foretak skal anvende denne standard på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Dersom et foretak anvender denne standard på perioder som begynner tidligere enn 1. januar 2005, skal foretaket opplyse om dette.*

TILBAKETREKNING AV ANDRE UTTALELSER

55. Denne standard erstatter IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper», revidert i 1993.
56. Denne standard erstatter følgende tolkninger:
- a) SIC-2: «Konsistent anvendelse — balanseføring av låneutgifter»

og

  - b) SIC-18: «Konsistent anvendelse — alternative metoder».
-

## IAS 8

## VEDLEGG

## Endringer i andre uttalelser

Endringene i dette vedlegg skal anvendes på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Dersom et foretak anvender denne standard på en tidligere periode, får disse endringene anvendelse på den tidligere perioden.

A1. I IAS 7: «Kontantstrømoppstilling» gjøres følgende endring:

Nr. 29 og 30 om ekstraordinære poster oppheves.

A2. I IAS 12: «Inntektsskatt» gjøres følgende endringer:

I nr. 62 skal bokstav b) lyde:

- b) en justering av åpningssaldoen for opptjent egenkapital som et resultat av enten en endring i regnskapsprinsipper som blir anvendt med virkning for tidligere perioder eller korreksjon av en feil (se IAS 8: «Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil»).

I nr. 80 skal bokstav h) lyde:

- h) omfanget av kostnad (inntekt) ved skatt som gjelder de endringer i regnskapsprinsipper og feil som inngår i resultatet i samsvar med IAS 8, fordi de ikke kan regnskapsføres med tilbakevirkende kraft.

Nr. 81 bokstav b) og nr. 83 oppheves.

A3. I IAS 14: «Segmentrapportering» gjøres følgende endringer:

Definisjonen av «regnskapsprinsipper» i nr. 8 skal lyde:

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

Nr. 60 skal lyde:

- 60. IAS 1 krever at når inntekts- og kostnadsposter er vesentlige, skal det opplyses separat om deres art og størrelse. IAS 1 gir en rekke eksempler, herunder nedskrivninger av beholdninger og eiendom, anlegg og utstyr, avsetninger for omstruktureringer, avhending av eiendom, anlegg og utstyr og langsiktige investeringer, avviklet virksomhet, tvisteløsninger og tilbakeføring av avsetninger. Hensikten med nr. 59 er ikke å endre klassifiseringen av noen slike poster eller å endre målingen av slike poster. De opplysningene som nr. 59 oppfordrer om å gi, vil imidlertid endre nivået som betydningen av slike poster evalueres for opplysningsformål på, fra foretaksnivå til segmentnivå.

Nr. 77 og nr. 78 skal lyde:

- 77. Endringer i foretakets anvendte regnskapsprinsipper omhandles i IAS 8. IAS 8 krever at endringer i regnskapsprinsipper bare skal foretas dersom de kreves av en standard eller tolkning, eller dersom endringen medfører pålitelig og mer relevant informasjon om transaksjoner og andre hendelser og forhold i foretakets finansregnskap.

- 78. Endringer i regnskapsprinsipper som anvendes på foretaksnivå og som påvirker segmentinformasjon, behandles i samsvar med IAS 8. Med mindre annet er angitt i en ny standard eller tolkning, krever IAS 8 at:

- a) en endring i regnskapsprinsipper anvendes med tilbakevirkende kraft og at informasjon om tidligere perioder omarbeides med mindre det ikke er praktisk mulig å beregne enten den samlede virkningen eller de perodespesifikke virkningene av endringen,



- b) dersom tilbakevirkende anvendelse ikke er praktisk mulig for alle periodene som presenteres, skal de nye regnskapsprinsippene anvendes med tilbakevirkende kraft fra det tidligste tidspunktet da dette er praktisk mulig,

og

- c) dersom det ikke er praktisk mulig å beregne den samlede virkningen av å anvende de nye regnskapsprinsippene ved begynnelsen av inneværende periode, skal prinsippene anvendes fremadrettet fra det tidligste tidspunktet da dette er praktisk mulig.

Følgende endringer gjøres for å fjerne henvisninger til ekstraordinære poster:

- a) I definisjonen av segmentinntekter i nr. 16 oppheves bokstav a).
- b) I definisjonen av segmentkostnader i nr. 16 oppheves bokstav a).

A4. I IAS 19: «Ytelser til ansatte» gjøres følgende endringer:

Nr. 131 skal lyde:

131. Selv om denne standard ikke krever at det opplyses spesielt om andre langsiktige ytelser til ansatte, kan det være andre standarder som krever slike opplysninger, for eksempel der kostnaden som er resultatet av slike ytelser, er vesentlig, og dermed krever opplysninger i samsvar med IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap». Der det kreves av IAS 24: «Opplysninger om nærstående parter», skal et foretak gi opplysninger om andre langsiktige ytelser til ansatte for nøkkelpersoner i ledelsen.

Nr. 142 skal lyde:

142. Som fastsatt i IAS 1 skal et foretak opplyse om en kostnads art og omfang dersom den er vesentlig. Sluttvederlag kan føre til en kostnad som det må opplyses om for å oppfylle dette kravet.

Nr. 160 skal lyde:

160. IAS 8 kommer til anvendelse når et foretak endrer sine regnskapsprinsipper for å gjenspeile endringene angitt i nr. 159 og nr. 159A. Dersom disse endringene anvendes med tilbakevirkende kraft slik det kreves av IAS 8, behandler foretaket disse endringene som om de var anvendt samtidig som resten av denne standard.

A5. I IAS 20: «Regnskapsføring av offentlige tilskudd og opplysninger om offentlig støtte» skal nr. 20-22 lyde:

20. ***Et offentlig tilskudd som skal mottas som kompensasjon for kostnader eller underskudd som allerede er påløpt, eller i den hensikt å gi umiddelbar finansiell støtte til foretaket uten framtidige tilknyttede utgifter, skal innregnes som inntekt i den regnskapsperioden det mottas.***

21. Under noen omstendigheter kan et offentlig tilskudd tildeles i den hensikt å gi umiddelbar finansiell støtte til et foretak istedenfor som et incentiv til å påta seg bestemte utgifter. Slike tilskudd kan være begrenset til et enkelt foretak, og dermed ikke tilgjengelige for en hel gruppe av tilskuddsmottakere. I slike tilfeller kan det være påkrevd at et offentlig tilskudd regnes som inntekt i den regnskapsperioden der foretaket kvalifiserer til mottakelse av tilskuddet, sammen med opplysninger som skal sikre at virkningene av tilskuddet blir klart forstått.

22. Et offentlig tilskudd kan mottas av et foretak som kompensasjon for utgifter eller underskudd påløpt i en tidligere periode. Et slikt tilskudd innregnes som inntekt i den regnskapsperioden foretaket mottar tilskuddet, sammen med opplysninger som skal sikre at virkningene av tilskuddet blir klart forstått.

A6. I IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» oppheves nr. 100.

**IAS 8**

A7. I IAS 23: «Låneutgifter» skal nr. 30 lyde:

30. *Når førstegangsanvendelse av denne standard innebærer en endring i regnskapsprinsipper, oppfordres foretaket til å justere sitt finansregnskap i samsvar med IAS 8: «Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil». Som alternativ skal foretaket kapitalisere bare de låneutgiftene som har påløpt etter ikrafttredelsestidspunktet for den standard som oppfyller kriteriene for kapitalisering.*

A8. IAS 34: «Delårsrapportering» endres som beskrevet nedenfor.

Nr. 17 skal lyde:

17. Nedenfor følger eksempler på de typer opplysninger som kreves i henhold til nr. 16. De enkelte standarder og tolkninger gir veiledning om mange av disse.

- a) nedskrivning av beholdninger til netto realisasjonsverdi og reversering av en slik nedskrivning,
- b) innregning av et tap ved verdifall på eiendom, anlegg og utstyr, immaterielle eiendeler eller andre eiendeler, og reversering av et slikt tap ved verdifall,
- c) reversering av avsetninger til omstrukturingsutgifter,
- d) anskaffelse og avhending av enheter av eiendom, anlegg og utstyr,
- e) bindinger knyttet til kjøp av eiendom, anlegg og utstyr,
- f) tvisteløsninger,
- g) korreksjoner av feil i tidligere perioder,
- h) [opphevet]
- i) mislighold av lån eller brudd på en låneavtale som ikke er korrigeret på balansedagen eller tidligere,  
og
- j) transaksjoner med nærstående parter.

Nr. 24, nr. 25 og nr. 27 skal lyde:

24. IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap» og IAS 8: «Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil» definerer en post som vesentlig dersom utelatelse av eller feil i posten kan påvirke økonomiske beslutninger som tas av brukere av finansregnskapet. IAS 1 krever separate opplysninger om vesentlige poster, herunder (for eksempel) virksomhet under avvikling, og IAS 8 krever opplysninger om endringer i regnskapsmessige estimater, feil og endringer i regnskapsprinsipper. De to standardene inneholder ikke kvantifisert veiledning med hensyn til vesentlighet.

25. Mens det alltid må utøves skjønn ved vurdering av vesentlighet, baseres beslutningen om innregning og opplysninger i denne standard på data for delårsperioden for seg, av hensyn til forståeligheten av delårstallene. Derfor blir for eksempel uvanlige eller ekstraordinære poster, endringer i regnskapsprinsipper eller estimater samt feil innregnet og opplyst på grunnlag av vesentlighet i forhold til data for delårsperioden, for å unngå at det trekkes misvisende konklusjoner fordi opplysninger er utelatt. Det overveiende målet er å sikre at delårsrapporten inneholder all informasjon som er relevant for forståelsen av foretakets finansielle stilling og inntjening i delårsperioden.

27. IAS 8 krever at det gis opplysninger om arten og (dersom det er praktisk mulig) omfanget av en endring i et estimat som har vesentlig innvirkning i inneværende regnskapsperiode eller forventes å få vesentlig innvirkning i framtidige regnskapsperioder. I nr. 16 bokstav d) i denne standard kreves det lignende opplysninger i en delårsrapport. Eksempler på slike opplysninger er endringer i estimater i den siste delårsperioden med hensyn til nedskrivning av beholdninger, omstruktureringer eller tap ved verdifall som er rapportert i en tidligere delårsperiode i regnskapsåret. Opplysningskravene i forrige nummer er i samsvar med kravet i IAS 8 og er ment å anvendes snevert, det vil si bare på endringer i estimater. Det kreves ikke at foretaket inkluderer ytterligere finansiell informasjon for delårsperiodene i årsregnskapet.

Nr. 43 og nr. 44 skal lyde:

43. *En endring i regnskapsprinsipper, unntatt en endring der overgangen er spesifisert i en ny standard eller tolkning, skal gjenspeiles ved*

a) *omarbeiding av finansregnskapet for tidligere delårsperioder i inneværende regnskapsår og tilsvarende delårsperioder i eventuelle tidligere regnskapsår som vil bli omarbeidet i årsregnskapet i samsvar med IAS 8,*

*eller*

b) *når det ved begynnelsen av regnskapsåret ikke er praktisk mulig å beregne den samlede virkningen av å anvende nye regnskapsprinsipper på alle tidligere delårsperioder i inneværende regnskapsår, justering av finansregnskapet for tidligere delårsperioder i inneværende regnskapsår og tilsvarende delårsperioder i tidligere regnskapsår, for å anvende de nye regnskapsprinsippene fremadrettet fra det tidligste tidspunktet der dette er praktisk mulig.*

44. Ett av formålene med ovennevnte prinsipp er å sikre at de samme regnskapsprinsipper anvendes på en bestemt klasse av transaksjoner gjennom hele regnskapsåret. I henhold til IAS 8 gjenspeiles en endring i regnskapsprinsipper med tilbakevirkende kraft, ved omarbeiding av tidligere perioders finansielle data så langt tilbake som det er praktisk mulig. Dersom det ikke er praktisk mulig å beregne det samlede justeringsbeløpet for tidligere regnskapsår, får imidlertid de nye prinsippene fremadrettet anvendelse i henhold til IAS 8 fra det tidligste tidspunktet der dette er praktisk mulig. Virkningen av prinsippet i nr. 43 er et krav om at enhver endring i regnskapsprinsipper enten får tilbakevirkende anvendelse, eller dersom dette ikke er praktisk mulig, fremadrettet anvendelse senest fra regnskapsårets begynnelse.

A9. I IAS 35: «Virksomhet under avvikling» oppheves nr. 41, nr. 42 og nr. 50.

A10. I IAS 36: «Verdifall på eiendeler» oppheves nr. 13 i innledningen, samt nr. 120 og nr. 121.

A11. I IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler» oppheves nr. 94.

A12. I IAS 38: «Immaterielle eiendeler» oppheves nr. 120.

A13. I SIC-12: «Konsolidering — enheter for særskilte formål» skal erklæringen om ikrafttredelse lyde:

**Ikrafttredelse:** Denne tolkning trer i kraft for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. juli 1999 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Endringer i regnskapsprinsipper skal regnskapsføres i samsvar med IAS 8.

A14. I SIC-13: «Felleskontrollerte foretak — ikke-monetære overføringer fra deltakere» skal erklæringen om ikrafttredelse lyde:

**Ikrafttredelse:** Denne tolkning trer i kraft for årsregnskap som omfatter regnskapsperioder som begynner 1. januar 1999 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Endringer i regnskapsprinsipper skal regnskapsføres i samsvar med IAS 8.

**IAS 10**

A15. I SIC-21: «Inntektsskatt — gjenvinning av ikke-avskrivbare verdiregulerte eiendeler» skal erklæringen om ikrafttredelse lyde:

**Ikrafttredelse:** Denne konsensus trer i kraft 15. juli 2000. Endringer i regnskapsprinsipper skal regnskapsføres i samsvar med IAS 8.

A16. [Endringen er ikke relevant for tidligere offentliggjorte standarder.]

A17. I SIC-25: «Inntektsskatt — endringer i skattemessig status for et foretak eller foretakets aksjonærer» skal erklæringen om ikrafttredelse lyde:

**Ikrafttredelse:** Denne konsensus trer i kraft 15. juli 2000. Endringer i regnskapsprinsipper skal regnskapsføres i samsvar med IAS 8.

A18. I SIC-27: «Vurdering av innholdet i transaksjoner som har juridisk form av en leieavtale» skal erklæringen om ikrafttredelse lyde:

**Ikrafttredelse:** Denne tolkningsenighet trer i kraft 31. desember 2001. Endringer i regnskapsprinsipper skal regnskapsføres i samsvar med IAS 8.

A19. I SIC-31: «Driftsinntekter — byttehandel vedrørende reklametjenester» skal erklæringen om ikrafttredelse lyde:

**Ikrafttredelse:** Denne tolkningsenighet trer i kraft 31. desember 2001. Endringer i regnskapsprinsipper skal regnskapsføres i samsvar med IAS 8.

A20. I IFRS 1: «Førstegangsanvendelse av internasjonale standarder for finansiell rapportering» skal definisjonen av «internasjonale standarder for finansiell rapportering» i vedlegg A lyde:

**«Internasjonale standarder for finansiell rapportering (IFRS-er)»**

Standarder og tolkninger vedtatt av IASB (International Accounting Standards Board). Disse omfatter

a) internasjonale standarder for finansiell rapportering,

b) internasjonale regnskapsstandarder,

og

c) tolkninger utarbeidet av Den internasjonale tolkningskomité for finansiell rapportering (IFRIC) eller tidligere, av Den faste tolkningskomité (SIC).

A21. Innledningsteksten i IFRS 1: «Førstegangsanvendelse av internasjonale standarder for finansiell rapportering» skal lyde:

IFRS 1: «Førstegangsanvendelse av internasjonale standarder for finansiell rapportering» er fastsatt i nr. 1–47 og vedlegg A–C. Alle numrene har lik gyldighet. Numre i **uthevet skrift** angir hovedprinsippene. Begreper definert i vedlegg A står i *kursiv* første gang de forekommer i standarden. Definisjoner av andre begreper finnes i «Ordliste for internasjonale standarder for finansiell rapportering». IFRS 1 skal leses i sammenheng med standardens formål og «Grunnlag for konklusjoner», «Forord til internasjonale standarder for finansiell rapportering» og «Ramme for utarbeiding og presentasjon av finansregnskap». IAS 8: «Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil» danner grunnlag for valg og anvendelse av regnskapsprinsipper ved fravær av en eksplisitt veiledning.

A22. Ny innledningstekst i alle andre internasjonale regnskapsstandarder skal lyde:

Internasjonal regnskapsstandard X, Tittel skrevet ut (IAS X), er fastsatt i nr. 1-000 [og vedlegg A-C](<sup>\*</sup>). Alle numrene har lik gyldighet, men beholder det IASC-formatet som standarden hadde da den ble vedtatt av IASB. IAS X skal leses i sammenheng med [standardens formål og «Grunnlag for konklusjoner»](<sup>\*\*</sup>), «Forord til internasjonale standarder for finansiell rapportering» og «Ramme for utarbeiding og presentasjon av finansregnskap». IAS 8: «Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil» danner grunnlag for valg og anvendelse av regnskapsprinsipper ved fravær av en eksplisitt veiledning.

(<sup>\*</sup>) brukes bare for vedlegg som utgjør en del av standarden.

(<sup>\*\*</sup>) brukes bare når standarden inneholder et formål eller ledsages av et «Grunnlag for konklusjoner».

A23. I internasjonale standarder for finansiell rapportering, herunder internasjonale regnskapsstandarder og tolkninger, som er gjeldende desember 2003, erstattes henvisninger til gjeldende versjon av IAS 8: «Periodens resultat, grunnleggende feil og endringer i regnskapsprinsipper» med henvisninger til IAS 8: «Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil».

---

**IAS 10***INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD 10***Hendelser etter balansedagen**

## OVERSIKT

	Nr.
Formål	1
Virkeområde	2
Definisjoner	3-7
Innregning og måling	8-13
Hendelser etter balansedagen som det skal tas hensyn til	8-9
Hendelser etter balansedagen som det ikke skal tas hensyn til	10-11
Utbytte	12-13
Fortsatt drift	14-16
Opplysninger	17-22
Tidspunkt for godkjenning for offentliggjøring	17-18
Ajourføring av opplysninger om forhold på balansedagen	19-20
Hendelser etter balansedagen som det ikke skal tas hensyn til	21-22
Ikrafttredelse	23
Oppheving av IAS 10 (revidert 1999)	24

Denne reviderte standard erstatter IAS 10: «Hendelser etter balansedagen» (revidert 1999), og skal anvendes på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.

**FORMÅL**

1. Formålet med standarden er å fastsette
  - a) når et foretak skal justere sitt finansregnskap for hendelser etter balansedagen,
  - og
  - b) hvilke opplysninger et foretak skal gi om tidspunktet da finansregnskapet ble godkjent for offentliggjøring og om hendelser etter balansedagen.

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

**VIRKEOMRÅDE**

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

## DEFINISJONER

3. *Følgende begreper anvendes i denne standard:*

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

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

og

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

4. Prosessen vedrørende godkjenning av finansregnskapet for offentliggjøring vil variere avhengig av ledelsesstruktur, av lovfestede krav og av framgangsmåter som følges for å utarbeide og ferdigstille finansregnskapet.
5. I noen tilfeller er et foretak pålagt å oversende sitt finansregnskap til foretakets aksjeeiere for godkjenning etter at finansregnskapet er offentliggjort. I disse tilfellene anses finansregnskapet for å være godkjent for offentliggjøring på tidspunktet da det ble offentliggjort, og ikke på tidspunktet da foretakets aksjeeiere godkjenner finansregnskapet.

**Eksempel:**

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

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

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

**Eksempel:**

Ledelsen i et foretak godkjenner 18. mars 20X2 finansregnskapet for offentliggjøring til foretakets tilsynsorgan. Tilsynsorganet består i sin helhet av eksterne medlemmer, og kan også omfatte representanter for de ansatte og for andre utenforstående interesser. Tilsynsorganet godkjenner finansregnskapet 26. mars 20X2. Finansregnskapet blir gjort tilgjengelig for foretakets aksjeeiere og andre 1. april 20X2. Aksjonærene godkjenner finansregnskapet på den årlige generalforsamlingen 15. mai 20X2, og finansregnskapet blir deretter innsendt til en reguleringsmyndighet 17. mai 20X2.

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

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

## INNREGNING OG MÅLING

*Hendelser etter balansedagen som det skal tas hensyn til*

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

**IAS 10**

9. Følgende er eksempler på hendelser etter balansedagen som det skal tas hensyn til, og som krever at et foretak justerer de beløp som er innregnet i foretakets finansregnskap, eller at foretaket innregner poster som tidligere ikke var innregnet:
- a) En kjennelse gitt etter balansedagen i en rettssak som bekrefter at foretaket hadde en eksisterende plikt på balansedagen. Foretaket justerer en eventuell tidligere innregnet avsetning knyttet til denne rettssaken i samsvar med IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler», eller innregner en ny avsetning. Foretaket skal ikke utelukkende opplyse om en betinget forpliktelse, ettersom kjennelsen gir tilleggskunnskap som må vurderes i samsvar med nr. 16 i IAS 37.
  - b) Ny informasjon som foretaket mottar etter balansedagen, og som indikerer at en eiendel har falt i verdi på balansedagen, eller at det beløpet som tidligere var innregnet som et tap ved verdifall, må justeres. Eksempel:
    - i) når en kunde går konkurs og dette skjer etter balansedagen, bekrefter dette vanligvis at det allerede forelå et tap på en kundefordringskonto på balansedagen, og at foretaket må justere den balanseførte verdien av kundefordringskontoen,  
  
og
    - ii) salg av beholdninger etter balansedagen kan gi ny kunnskap om varenes netto realiserbare verdi på balansedagen.
  - c) En beregning etter balansedagen av anskaffelseskost for eiendeler som er kjøpt, eller proveny for eiendeler som er solgt før balansedagen.
  - d) En beregning etter balansedagen av størrelsen på overskuddsdeling eller bonusutbetaling, dersom foretaket hadde en eksisterende juridisk eller underforstått plikt på balansedagen til å foreta slike utbetalinger som et resultat av hendelser før balansedagen (se IAS 19: «Ytelser til ansatte»).
  - e) Oppdagelsen av bedrageri eller feil som viser at finansregnskapet ikke er riktig.

*Hendelser etter balansedagen som det ikke skal tas hensyn til*

10. ***Et foretak skal ikke justere beløp innregnet i foretakets finansregnskap for å gjenspeile hendelser etter balansedagen som det ikke skal tas hensyn til.***
11. Et eksempel på en hendelse etter balansedagen som det ikke skal tas hensyn til, er et fall i markedsverdien av investeringer mellom balansedagen og tidspunktet da finansregnskapet blir godkjent for offentliggjøring. Fallet i markedsverdi vil normalt ikke være knyttet til forhold vedrørende investeringene på balansedagen, men gjenspeile omstendigheter som har inntrådt senere. Et foretak skal derfor ikke justere de beløp som er innregnet i finansregnskapet for disse investeringene. Tilsvarende skal foretaket heller ikke ajourføre de beløp som angår investeringene som det gis opplysninger om på balansedagen, selv om det kan være nødvendig å gi tilleggsopplysninger i henhold til nr. 21.

*Utbytte*

12. ***Dersom et foretak vedtar utbytte til eiere av egenkapitalinstrumenter (som definert i IAS 32: «Finansielle instrumenter — opplysninger og presentasjon») etter balansedagen, skal foretaket ikke innregne dette utbyttet som en forpliktelse på balansedagen.***
13. Dersom det er vedtatt at det skal utdeles utbytte (dvs. utbyttet er behørig godkjent og ikke lenger underlagt foretakets skjønn) etter balansedagen, men før finansregnskapet er godkjent for offentliggjøring, skal utbyttet ikke innregnes som en forpliktelse på balansedagen, fordi det oppfyller ikke kriteriene for en eksisterende plikt i IAS 37. Opplysninger om slikt utbytte skal gis i notene til finansregnskapet, i samsvar med IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap».



**FORTSATT DRIFT**

14. *Et foretak skal utarbeide sitt finansregnskap under forutsetning om fortsatt drift, med mindre ledelsen etter balansedagen enten har til hensikt å avvike foretaket eller legge ned virksomheten, eller ikke har noe realistisk alternativ til dette.*
15. Et svekket driftsresultat eller en svakere finansiell stilling etter balansedagen kan indikere at det er nødvendig å vurdere om forutsetningen om fortsatt drift fremdeles passer. Dersom forutsetningen om fortsatt drift ikke lenger passer, vil virkningen av dette være av så gjennomgripende betydning at denne standard krever en grunnleggende endring i grunnlaget for regnskapsføringen, og ikke bare en justering av de beløp som er innregnet i samsvar med det opprinnelige grunnlaget for regnskapsføring.
16. IAS 1 angir at det kreves opplysninger dersom:
- a) finansregnskapet ikke er utarbeidet under forutsetningen om fortsatt drift,
- eller
- b) ledelsen er kjent med vesentlige usikkerhetsmomenter knyttet til hendelser eller forhold som kan reise betydelig tvil om foretakets videre evne til fortsatt drift. Hendelser eller forhold som gir grunnlag for slike tilleggsopplysninger, kan oppstå etter balansedagen.

**OPPLYSNINGER**

*Tidspunkt for godkjenning for offentliggjøring*

17. *Et foretak skal opplyse om tidspunktet for godkjenning av finansregnskapet for offentliggjøring, og hvem som gav slik godkjenning. Dersom foretakets eiere eller andre har myndighet til å endre finansregnskapet etter offentliggjøring, skal foretaket opplyse om dette.*
18. Det er viktig for brukere å vite når finansregnskapet ble godkjent for offentliggjøring, fordi finansregnskapet ikke gjenspeiler hendelser etter denne dagen.

*Ajourføring av opplysninger om forhold på balansedagen*

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

*Hendelser etter balansedagen som det ikke skal tas hensyn til*

21. *Dersom hendelser etter balansedagen som det ikke skal tas hensyn til, er vesentlige, kan manglende opplysninger påvirke de økonomiske beslutningene som tas av brukere på grunnlag av finansregnskapet. Derfor skal et foretak opplyse om følgende for hver vesentlige kategori av de nevnte hendelser etter balansedagen:*
- a) *arten av hendelsen,*

*og*

**IAS 16**

- b) et estimat på hendelsens finansielle virkning, eller en uttalelse om at det ikke kan foretas noe slikt estimat.*
22. Nedenfor følger eksempler på hendelser etter balansedagen som det ikke skal tas hensyn til, og som vanligvis ville innebære at det skal gis opplysninger:
- a) en større virksomhetssammenslutning etter balansedagen (IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» krever tilleggsopplysninger i slike tilfeller) eller avhending av et større datterforetak,
  - b) kunngjøring av en plan om å avvike en virksomhet, avhende eiendeler eller gjøre opp forpliktelser tilhørende en virksomhet under avvikling eller inngå bindende avtaler om å selge slike eiendeler eller gjøre opp slike forpliktelser (se IAS 35: «Virksomhet under avvikling»),
  - c) større kjøp og avhendinger av eiendeler, eller offentlige myndigheters ekspropriasjon av vesentlige eiendeler,
  - d) en brann etter balansedagen som resulterer i ødeleggelse av et større produksjonsanlegg,
  - e) en kunngjøring om eller en påbegynt gjennomføring av en større omstrukturering (se IAS 37),
  - f) større ordinære aksjetransaksjoner og mulige ordinære aksjetransaksjoner etter balansedagen (IAS 33: «Resultat per aksje» krever at et foretak gir opplysninger om slike transaksjoner, bortsett fra i tilfeller der slike transaksjoner innebærer fonds- eller bonusemisjoner, aksjesplitt eller motsatt aksjesplitt, som alle krever justering i henhold til IAS 33),
  - g) uvanlig store endringer i priser på eiendeler eller i valutakurser etter balansedagen,
  - h) endringer i skattesatser eller skatteregler som er vedtatt eller kunngjort etter balansedagen, og som vil ha vesentlig innvirkning på eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt (se IAS 12: «Inntektsskatt»),
  - i) pådragelse av betydelige plikter eller betingede forpliktelser, for eksempel ved å utstede vesentlige garantier,  
og
  - j) igangsetting av større rettslige prosesser som utelukkende har sitt utspring i hendelser etter balansedagen.

**IKRAFTTREDELSE**

23. *Et foretak skal anvende denne standard på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Dersom et foretak anvender denne standard for en periode som begynner tidligere enn 1. januar 2005, skal foretaket opplyse om dette.*

**OPPHEVING AV IAS 10 (REVIDERT 1999)**

24. Denne standard erstatter IAS 10: «Hendelser etter balansedagen» (revidert i 1999).
-

## VEDLEGG

## Endringer i andre uttalelser

*Endringene i dette vedlegg skal anvendes på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Dersom et foretak anvender denne standard på en tidligere periode, får disse endringene anvendelse på den tidligere perioden.*

A1. I IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» skal nr. 97 lyde:

97. Det skal opplyses om virksomhetssammenslutninger som er gjennomført etter balansedagen og før tidspunktet da finansregnskapet til ett av foretakene som slås sammen, blir godkjent for offentliggjøring, dersom disse opplysningene er vesentlige og dersom de ville kunne påvirke de økonomiske beslutningene som tas av brukere på grunnlag av finansregnskapet dersom de ikke ble gitt (se IAS 10: «Hendelser etter balansedagen»).

A2. I IAS 35: «Virksomhet under avvikling» skal nr. 32 lyde:

32. Avhending av eiendeler, oppgjør av forpliktelse og bindende salgsvtaler som det er vist til i forrige nummer, kan forekomme samtidig med hendelsen som utløser en første opplysningsplikt eller innenfor perioden der hendelsen som utløser opplysningsplikt, forekommer, eller i en senere periode. I samsvar med IAS 10: «Hendelser etter balansedagen» skal finansregnskapet, dersom noen av de eiendelene som er henførbare til en virksomhet under avvikling faktisk er solgt eller er gjenstand for én eller flere bindende salgsvtaler som foretaket har inngått etter balansedagen, men før styret godkjenner finansregnskapet for offentliggjøring, inkludere de opplysningene som kreves av nr. 31 dersom de er vesentlige og ville kunne påvirke de økonomiske beslutningene som tas av brukere på grunnlag av finansregnskapet.

A3. I IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler» endres nr. 18 i innledningen og nr. 75 som angitt nedenfor, og nr. 96 oppheves:

18. I denne standard defineres en betinget forpliktelse som

a) ...

75. Et ledelses- eller styrevedtak om omstrukturering som fattes før balansedagen, fører ikke til noen underforstått plikt på balansedagen, med mindre foretaket forut for balansedagen har

a) begynt å gjennomføre omstruktureringsplanen,

eller

b) kunngjort hovedtrekkene ved omstruktureringsplanen overfor dem som vil bli berørt av den på en tilstrekkelig spesifikk måte til at det oppstår en berettiget forventning hos disse om at foretaket vil gjennomføre omstruktureringen.

Dersom et foretak begynner å gjennomføre en omstruktureringsplan, eller først etter balansedagen kunngjør hovedtrekkene ved planen for dem som berøres av den, kreves det opplysninger i henhold til IAS 10: «Hendelser etter balansedagen», dersom omstruktureringen er vesentlig og vil kunne påvirke de økonomiske beslutningene som tas av brukere på grunnlag av finansregnskapet.

96. [Opphevet]

A4. I internasjonale standarder for finansiell rapportering, herunder i internasjonale regnskapsstandarder og tolkninger, som er gjeldende i desember 2003, erstattes henvisninger til gjeldende versjon av IAS 10: «Hendelser etter balansedagen» med henvisninger til IAS 10: «Hendelser etter balansedagen».

**IAS 16***INTERNASJONAL REGNSKAPSTANDARD 16***Eiendom, anlegg og utstyr**

## OVERSIKT

	Nr.
Formål	1
Virkeområde	2-5
Definisjoner	6
Innregning	7-14
Førstegangsutgifter	11
Etterfølgende utgifter	12-14
Måling ved innregning	15-28
Bestanddeler av anskaffelseskost	16-22
Måling av anskaffelseskost	23-28
Måling etter innregning	29-66
Anskaffelseskostmodellen	30
Verdireguleringsmodellen	31-42
Avskrivning	43-62
Avskrivbart beløp og avskrivningsperiode	50-59
Avskrivningsmetode	60-62
Tap ved verdifall	63-64
Erstatning for tap ved verdifall	65-66
Fraregning	67-72
Opplysninger	73-79
Overgangsbestemmelser	80
Ikrafttredelse	81
Tilbaketrekning av andre uttalelser	82-83

Denne reviderte standard erstatter IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr» (1998), og får anvendelse på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.

**FORMÅL**

1. Formålet med denne standard er å fastsette regnskapsmessig behandling av eiendom, anlegg og utstyr, slik at brukere av finansregnskap kan skille mellom opplysninger om et foretaks investering i foretakets eiendom, anlegg og utstyr og endringene i en slik investering. De viktigste spørsmålene ved regnskapsføring av eiendom, anlegg og utstyr er innregningen av eiendelene, beregning av eiendelenes balanseførte verdier samt eiendelenes avskrivningsbeløp og tap ved verdifall som skal innregnes.

**VIRKEOMRÅDE**

2. ***Denne standard skal anvendes på regnskapsføring av eiendom, anlegg og utstyr, med mindre en annen standard krever eller tillater annen regnskapsmessig behandling.***
3. Denne standard får ikke anvendelse på
  - a) biologiske eiendeler knyttet til landbruksvirksomhet (se IAS 41: «Landbruk»),  
  
eller
  - b) mineralrettigheter og mineralreserver, for eksempel olje, naturgass og lignende ikke-fornybare ressurser.

Standarden får imidlertid anvendelse på eiendom, anlegg og utstyr som benyttes til utvikling eller vedlikehold av eiendeler som omfattes av bokstav a) eller b).
4. Andre standarder kan kreve at en enhet av eiendom, anlegg og utstyr innregnes etter en annen metode enn metoden i denne standard. For eksempel krever IAS 17: «Leieavtaler» at et foretak evaluerer sin innregning av en enhet av leid eiendom, anlegg og utstyr på grunnlag av overføringen av risikoer og fordeler. I slike tilfeller blir imidlertid andre sider ved den regnskapsmessige behandlingen av disse eiendelene, herunder avskrivning, fastsatt av denne standard.
5. Et foretak skal anvende denne standard på eiendom som tilvirkes eller utvikles for framtidig bruk som investeringseiendom, men som ennå ikke tilfredsstiller definisjonen av «investeringseiendom» i IAS 40: «Investeringseiendom». Når tilvirkningen eller utviklingen er fullført, blir eiendommen til en investeringseiendom, og foretaket skal anvende IAS 40. IAS 40 kommer også til anvendelse på investeringseiendom som er under ombygging for fortsatt framtidig bruk som investeringseiendom. Et foretak som anvender anskaffelseskostmodellen for investeringseiendom i samsvar med IAS 40, skal anvende anskaffelseskostmodellen i denne standard.

**DEFINISJONER**

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

***«Balanseført verdi» er det beløp som en eiendel er innregnet med etter fradrag for eventuell akkumulert avskrivning og eventuelle akkumulerte tap ved verdifall.***

***«Anskaffelseskost» er det beløp i kontanter eller i kontantekvivalenter som er betalt, og den virkelige verdien av et annet vederlag som er avgitt for å anskaffe en eiendel på tidspunktet for eiendelens anskaffelse eller tilvirkning.***

***«Avskrivbart beløp» er eiendelens anskaffelseskost, eller et annet beløp som tilsvarer anskaffelseskost, fratrukket eiendelens restverdi.***

***«Avskrivning» er den systematiske fordelingen av en eiendels avskrivbare beløp over eiendelens utnyttbare levetid.***

***«Foretaksspesifikk verdi» er nåverdi av framtidige kontantstrømmer som et foretak forventer at skal oppstå i forbindelse med fortsatt bruk av en eiendel og ved avhending av eiendelen ved slutten av dens utnyttbare levetid, eller som forventes å påløpe når en forpliktelse skal gjøres opp.***

***«Virkelig verdi» er det beløp en eiendel kan omsettes for i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte, frivillige parter.***

***«Tap ved verdifall» er det beløp som eiendelens balanseførte verdi overstiger dens gjenvinnbare beløp med.***

**IAS 16**

*«Eiendom, anlegg og utstyr» er materielle enheter som*

- a) *holdes av foretaket til bruk i produksjon eller til levering av varer eller tjenester, for utleie til andre eller til administrative formål,*

*og*

- b) *som er forventet å være i bruk i mer enn én regnskapsperiode.*

*«Gjenvinnbart beløp» er høyeste verdi av en eiendels netto salgspris og dens bruksverdi.*

*«Restverdi» av en eiendel er det estimerte beløpet som et foretak i øyeblikket forventer å oppnå ved avhending av eiendelen, etter fradrag for estimerte avhendingsutgifter, dersom eiendelen allerede var av forventet alder og i forventet tilstand ved slutten av dens utnyttbare levetid.*

*«Utnyttbar levetid» er*

- a) *den perioden en eiendel forventes å være tilgjengelig for bruk av et foretak, eller*

- b) *antall produserte enheter eller lignende enheter som foretaket forventer at en eiendel skal generere.*

**INNREGNING**

7. *Anskaffelseskost for en enhet av eiendom, anlegg og utstyr skal bare innregnes som eiendel dersom*

- a) *det er sannsynlig at framtidige økonomiske fordeler knyttet til eiendelen vil tilflyte foretaket,*

*og*

- b) *eiendelens anskaffelseskost kan måles på en pålitelig måte.*

8. *Reservedeler og serviceutstyr balanseføres vanligvis som beholdninger og innregnes i resultatet etter hvert som de forbrukes. Større reservedeler og reserveutstyr kvalifiserer imidlertid som eiendom, anlegg og utstyr når foretaket forventer at de skal brukes i mer enn én regnskapsperiode. Tilsvarende, dersom reservedelene og serviceutstyret bare kan brukes i sammenheng med en enhet av eiendom, anlegg og utstyr, skal de regnskapsføres som eiendom, anlegg og utstyr.*
9. *Denne standard fastsetter ikke målingsenheten for innregning, dvs. hva som utgjør en enkelt enhet av eiendom, anlegg og utstyr. Det kreves derfor skjønn for å kunne anvende innregningskriteriene på de særlige omstendighetene omkring et foretak. Det kan være hensiktsmessig å slå sammen isolert sett ubetydelige poster, som for eksempel former, verktøy og stanser, og anvende kriteriene på den samlede verdien.*
10. *Et foretak evaluerer i henhold til dette innregningsprinsippet alle sine utgifter vedrørende eiendom, anlegg og utstyr på det tidspunktet de påløper. Disse utgiftene omfatter utgifter som opprinnelig er påløpt for å overta eller tilvirke en enhet av eiendom, anlegg og utstyr, og utgifter påløpt i etterhånd for å legge noe til, erstatte en del av eller gi service til eiendelen.*

*Førstegangsutgifter*

11. Enheter av eiendom, anlegg og utstyr kan være anskaffet av sikkerhetsmessige eller miljømessige grunner. Selv om det ikke direkte øker de framtidige økonomiske fordelene av noen bestemt eksisterende enhet av eiendom, anlegg eller utstyr, kan anskaffelsen av slike former for eiendom, anlegg og utstyr være nødvendig for at foretaket skal kunne oppnå framtidige økonomiske fordeler av foretakets øvrige eiendeler. Slike enheter av eiendom, anlegg og utstyr kvalifiserer for innregning som eiendeler, fordi de gjør at framtidige økonomiske fordeler av tilknyttede eiendeler kan oppnås for foretaket utover det som hadde vært tilfelle dersom de ikke var blitt anskaffet. For eksempel kan en produsent av kjemiske stoffer måtte ta i bruk nye kjemiske håndteringsprosesser for å overholde miljøkrav for produksjon og lagring av farlige kjemiske stoffer, og tilknyttede anleggsforbedringer innregnes dermed som eiendel fordi foretaket ikke hadde kunnet produsere eller selge kjemiske stoffer uten å gjøre disse forbedringene. Den balanseførte verdien av en slik eiendel og tilknyttede eiendeler som følger av dette, blir imidlertid gjennomgått for tap ved verdifall i samsvar med IAS 36: «Verdifall på eiendeler».

*Etterfølgende utgifter*

12. I henhold til innregningsprinsippet i nr. 7 skal et foretak ikke innregne utgiftene til den daglige service av eiendelen i den balanseførte verdien av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr. Disse utgiftene skal i stedet innregnes i resultatet etter hvert som de påløper. Utgifter til den daglige service er primært utgifter til lønn og forbruksvarer, og kan omfatte anskaffelseskost av små deler. Formålet med disse utgiftene er ofte beskrevet som «reparasjoner og vedlikehold» av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr.
13. Bestanddeler av enkelte enheter av eiendom, anlegg og utstyr kan kreve utskifting med jevne mellomrom. For eksempel kan det være nødvendig at en smelteovn bygges opp på nytt etter et fastsatt antall timer i bruk, eller at flyinterior som seter og pantry må skiftes ut flere ganger i løpet av flyskrogets levetid. Enheter av eiendom, anlegg og utstyr kan også måtte anskaffes for å foreta mindre hyppige, men gjentatte utskiftninger, som for eksempel utskifting av innveggene i en bygning, eller for å foreta en utskifting som ikke skal gjentas senere. I henhold til innregningsprinsippet i nr. 7 skal et foretak, dersom innregningskriteriene er oppfylt, innregne utgiftene til utskifting av enkeltdeler i en slik enhet i den balanseførte verdien av en enhet for eiendom, anlegg og utstyr når denne utgiften påløper. Den balanseførte verdien av de enkeltdelene som blir skiftet ut, fraregnes i samsvar med fraregningsbestemmelsene i denne standard (se nr. 67–72).
14. Et vilkår for fortsatt drift av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr (for eksempel et luftfartøy) kan være at det skal utføres regelmessige større inspeksjoner for feil, uansett om enkeltdeler av enheten blir skiftet ut eller ikke. Når en slik større inspeksjon blir utført, innregnes utgiftene i den balanseførte verdien av enheten av eiendom, anlegg og utstyr som en utskifting dersom innregningskriteriene er oppfylt. Eventuelle gjenstående balanseførte verdier av utgiften til forrige inspeksjon (bortsett fra fysiske deler) blir fraregnet. Dette skjer uansett om utgiftene til forrige inspeksjon ble identifisert i transaksjonen der enheten ble anskaffet eller tilvirket, eller ikke. Om nødvendig kan den estimerte utgiften til en framtidig lignende inspeksjon benyttes som en indikasjon på hva utgiftene til den eksisterende inspeksjonen var da enheten ble anskaffet eller tilvirket.

**MÅLING VED INNREGNING**

15. *En enhet av eiendom, anlegg og utstyr som kvalifiserer for innregning som en eiendel, skal måles til anskaffelseskost.*

*Bestanddeler av anskaffelseskost*

16. Anskaffelseskost for en enhet av eiendom, anlegg og utstyr omfatter:
- Eiendelens innkjøpspris, herunder importavgifter og ikke-refunderbare skatter og avgifter ved kjøp, etter fradrag for forhandlerrabatter og prisavslag.
  - Eventuelle direkte henførbare utgifter som er nødvendige for å frakte eiendelen til riktig sted og sette den i stand til å kunne virke slik den var tiltenkt av ledelsen.
  - Førstegangsestimater på utgiftene til å demontere og fjerne enheten og å rehabilitere tomten der enheten er plassert til opprinnelig stand, for plikter som et foretak pådrar seg enten når enheten anskaffes eller som en følge av at enheten i løpet av en bestemt periode er benyttet til andre formål enn til å produsere beholdninger i løpet av perioden.

**IAS 16**

17. Eksempler på direkte henførbare utgifter er
- a) utgifter til ytelser til ansatte (som definert i IAS 19: «Ytelser til ansatte») som oppstår direkte av tilvirkningen eller anskaffelsen av enheten for eiendom, anlegg og utstyr,
  - b) utgifter til opparbeiding av tomt,
  - c) innledende leverings- og håndteringsutgifter,
  - d) installasjons- og monteringsutgifter,
  - e) utgifter til utprøving av eiendelens virkemåte, etter fradrag for nettoprovenyet ved salget av enheter produsert mens eiendelen ble brakt til riktig sted og satt i riktig stand (for eksempel prøver produsert under utprøvingen av utstyret),
- og
- f) honorarer til fagfolk.
18. Et foretak anvender IAS 2: «Beholdninger» på de pliktige utgiftene til demontering og fjerning av enheten og til rehabilitering av tomten til opprinnelig stand, som påløper i løpet av en bestemt periode som følge av at enheten er benyttet til å produsere beholdninger i løpet av perioden. Forpliktelser knyttet til utgifter som er regnskapsført i samsvar med IAS 2 eller IAS 16, innregnes og måles i samsvar med IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler».
19. Eksempler på utgifter som ikke er anskaffelseskost for en enhet av eiendom, anlegg og utstyr, er
- a) utgifter til å åpne et nytt anlegg,
  - b) utgifter til å introdusere et nytt produkt eller en ny tjeneste (herunder utgifter til annonsering og salgsfremmende tiltak),
  - c) utgifter til å drive virksomheten på et nytt sted eller med en ny klasse av kunder (herunder utgifter til opplæring av personale),
- og
- d) administrasjonsutgifter og andre generelle fellesutgifter.
20. Innregning av utgifter i den balanseførte verdien av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr opphører når eiendelen er på det sted og i den stand som er nødvendig for at den skal kunne virke slik den var tiltenkt av ledelsen. Derfor inngår ikke utgifter som påløper ved bruk eller omplassering av en slik enhet i denne eiendelens balanseførte verdi. Følgende utgifter inngår for eksempel ikke i den balanseførte verdien av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr:
- a) utgifter påløpt mens en eiendel som er i stand til å virke slik den var tiltenkt av ledelsen, ennå ikke er tatt i bruk eller drives til mindre enn full kapasitet,
  - b) driftstap i oppstartfasen, som for eksempel kan påløpe mens etterspørselen etter eiendelens produkter bygges opp,
- og
- c) utgifter til omplassering eller omorganisering av deler av eller hele foretakets virksomhet.
21. Enkelte operasjoner skjer i forbindelse med tilvirkning eller utvikling av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr, men uten å være nødvendige for å bringe eiendelen til stedet og sette den i den stand som er nødvendig for at den skal kunne virke slik den var tiltenkt av ledelsen. Disse tilfeldige operasjonene kan skje før eller under tilvirknings- eller utviklingsaktivitetene. For eksempel kan det opptjenes inntekter ved å bruke en byggeplass som parkeringsplass fram til byggingen begynner. Fordi tilfeldige operasjoner ikke er nødvendige for å bringe eiendelen til stedet og sette den i den stand som er nødvendig for at den skal virke slik den var tiltenkt av ledelsen, blir inntekter og tilknyttede kostnader fra tilfeldige operasjoner innregnet i resultatet, og inkludert i de respektive klassifiseringene av inntekter og kostnader.



22. Anskaffelseskost for en egentilvirket eiendel beregnes etter de samme prinsipper som for en anskaffet eiendel. Dersom et foretak i sin normale virksomhet tilvirker lignende eiendeler for salg, er eiendelens anskaffelseskost vanligvis det samme som tilvirkningskost for eiendelene som skal selges (se IAS 2). Internfortjeneste medregnes dermed ikke ved beregning av slike utgifter. Tilsvarende skal utgifter ved unormalt høyt svinn av råvarer, arbeid eller andre ressurser påløpt ved produksjon av en egentilvirket eiendel, ikke omfattes av eiendelens anskaffelseskost. IAS 23: «Låneutgifter» fastsetter kriterier for innregning av renter som en bestanddel av den balanseførte verdien av en egenprodusert enhet av eiendom, anlegg og utstyr.

#### *Måling av anskaffelseskost*

23. Anskaffelseskost for en enhet av eiendom, anlegg og utstyr er kontantprisekvivalenten på innregningsdagen. Dersom betaling blir utsatt utover vanlige kredittbetingelser, blir differansen mellom kontantprisekvivalenten og de totale betalingene innregnet som renter over kredittperioden, med mindre slike renter blir innregnet i den balanseførte verdien av enheten i samsvar med den tillatte alternative regnskapsmessige behandlingen i IAS 23.
24. Én eller flere enheter av eiendom, anlegg og utstyr kan være anskaffet ved bytte mot én eller flere ikke-monetære eiendeler, eller en kombinasjon av monetære og ikke-monetære eiendeler. Den følgende diskusjonen viser til et bytte av én ikke-monetær eiendel mot en annen, men kommer også til anvendelse på alle bytter beskrevet i forrige setning. Anskaffelseskost for en enhet av eiendom, anlegg og utstyr blir målt til virkelig verdi, med mindre a) byttransaksjonen ikke har noe forretningsmessig innhold, eller b) verken den mottatte eller avgitte eiendelens virkelige verdi kan måles på en pålitelig måte. Den anskaffede eiendelen blir målt på denne måten selv om et foretak ikke umiddelbart kan fraregne den avgitte eiendelen. Dersom den anskaffede eiendelen ikke blir målt til virkelig verdi, blir eiendelens anskaffelseskost målt til den avgitte eiendelens balanseførte verdi.
25. Et foretak fastsetter om en byttransaksjon har et forretningsmessig innhold ved å ta i betraktning i hvilken utstrekning foretakets framtidige kontantstrømmer forventes å bli endret som et resultat av transaksjonen. En byttransaksjon har et forretningsmessig innhold dersom
- a) konfigurasjonen (dvs. risiko, tidsforløp og beløp) for den mottatte eiendelens kontantstrømmer skiller seg fra konfigurasjonen av den overførte eiendelens kontantstrømmer,
- eller
- b) den foretaksspesifikke verdien av den delen av foretakets virksomhet som ble påvirket av transaksjonen, blir endret som et resultat av byttransaksjonen,
- og
- c) differansen i a) eller b) er betydelig i forhold til den virkelige verdien av eiendelene som ble byttet.

For å avgjøre om en byttransaksjon har et forretningsmessig innhold skal den foretaksspesifikke verdien av den delen av foretakets virksomhet som ble påvirket av transaksjonen, gjenspeile kontantstrømmer etter skatt. Resultatet av disse analysene kan være klart uten at foretaket må foreta detaljerte beregninger.

26. Den virkelige verdien av en eiendel som det ikke finnes sammenlignbare markedstransaksjoner for, blir målt på en pålitelig måte dersom a) variabiliteten innenfor området av rimelige estimater av virkelig verdi ikke er betydelig for eiendelen, eller b) sannsynligheten av de ulike estimatene innenfor området kan vurderes på en rimelig måte og benyttes for å estimere virkelig verdi. Dersom et foretak på en pålitelig måte kan beregne den mottatte eller avgitte eiendelens virkelige verdi, benyttes den avgitte eiendelens virkelige verdi for å måle den mottatte eiendelens anskaffelseskost, med mindre den mottatte eiendelens virkelige verdi framgår mest tydelig.
27. Anskaffelseskost for en enhet av eiendom, anlegg og utstyr som innehas av en leietaker i henhold til en finansiell leieavtale, skal beregnes i samsvar med i IAS 17: «Leieavtaler».
28. Den balanseførte verdien av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr kan bli redusert ved offentlige tilskudd i samsvar med IAS 20: «Regnskapsføring av offentlige tilskudd og opplysninger om offentlig støtte».

## IAS 16

## MÅLING ETTER INNREGNING

29. *Et foretak skal velge enten anskaffelseskostmodellen i nr. 30 eller verdireguleringsmodellen i nr. 31 som foretakets regnskapsprinsipp, og skal anvende dette prinsippet på en hel klasse av eiendom, anlegg og utstyr.*

*Anskaffelseskostmodellen*

30. *Etter innregning som eiendel skal en enhet av eiendom, anlegg og utstyr balanseføres til anskaffelseskost med fradrag for eventuell akkumulert avskrivning og eventuelle akkumulerte tap ved verdifall.*

*Verdireguleringsmodellen*

31. *Etter innregning som eiendel skal en enhet av eiendom, anlegg og utstyr hvis virkelige verdi kan måles på en pålitelig måte, balanseføres til et verdiregulert beløp, som er den virkelige verdien på tidspunktet da beløpet ble verdiregulert, med fradrag for eventuell senere akkumulert avskrivning og eventuelle senere akkumulerte tap ved verdifall. Verdireguleringer skal gjøres med en tilstrekkelig hyppighet til at den balanseførte verdien ikke avviker vesentlig fra den verdi som ville ha blitt beregnet ved hjelp av den virkelige verdien på balansedagen.*

32. Den virkelige verdien av tomt og bygninger blir vanligvis fastsatt ut fra markedsbasert dokumentasjon ved en taksering som normalt foretas av profesjonelle takstmenn. Den virkelige verdien av enheter av anlegg og utstyr er vanligvis deres markedsverdi beregnet ved taksering.

33. Dersom det ikke foreligger noen markedsbasert dokumentasjon på virkelig verdi fordi enheten av eiendom, anlegg og utstyr sjelden omsettes, unntatt som del av igangværende virksomhet, kan et foretak måtte estimere virkelig verdi etter resultatmetoden eller metoden for avskrevet gjenanskaffelseskost.

34. Hyppigheten av verdireguleringer avhenger av endringene i den virkelige verdien av de enhetene av eiendom, anlegg og utstyr som verdireguleres. Dersom den virkelige verdien av en verdiregulert eiendel avviker vesentlig fra balanseført verdi, skal ytterligere verdiregulering foretas. For enkelte enheter av eiendom, anlegg og utstyr kan det forekomme betydelige og flyktige endringer i den virkelige verdien, noe som nødvendiggjør årlige verdireguleringer. Det er ikke nødvendig med så hyppige verdireguleringer av enheter av eiendom, anlegg og utstyr som bare har ubetydelige endringer i virkelig verdi. I slike tilfeller kan det bare være nødvendig med en verdiregulering av eiendelen hvert tredje eller femte år.

35. Når en enhet av eiendom, anlegg og utstyr verdireguleres, blir en eventuell akkumulert avskrivning på verdireguleringstidspunktet behandlet på en av følgende måter:

- a) den omarbeides proporsjonalt med endringen i eiendelens brutto balanseførte verdi, slik at eiendelens balanseførte verdi etter verdireguleringen tilsvare verdiregulert beløp. Denne metoden benyttes ofte når en eiendel verdireguleres ved at det benyttes en indeks som er knyttet til avskrevet gjenanskaffelseskost,
- b) den elimineres mot eiendelens brutto balanseførte verdi, og nettobeløpet omarbeidet til eiendelens verdiregulerte beløp. Denne metoden benyttes ofte for bygninger.

Den beløpsmessige justeringen som følger av omarbeiding eller eliminering av akkumulert avskrivning, utgjør en del av økningen eller reduksjonen i balanseført verdi, som regnskapsføres i samsvar med nr. 39 og nr. 40.

36. *Dersom en enhet av eiendom, anlegg og utstyr verdireguleres, skal alt øvrig av eiendom, anlegg og utstyr som inngår i samme klasse som denne eiendelen, også verdireguleres.*

37. En klasse av eiendom, anlegg og utstyr er en gruppering av eiendeler av lignende art og for lignende bruk i et foretaks virksomhet. Følgende er eksempler på separate klasser:

- a) tomt,
- b) tomt og bygninger,

- c) maskiner,
  - d) skip,
  - e) luftfartøyer,
  - f) motorvogner,
  - g) inventar og innredning,
  - og
  - h) kontorutstyr.
38. Alle enheter innenfor samme klasse av eiendom, anlegg og utstyr verdireguleres samtidig for å unngå en selektiv verdiregulering av eiendeler og rapportering av beløp i finansregnskap som viser en blanding av anskaffelseskost og verdier på ulike datoer. En eiendelsklasse kan imidlertid verdireguleres rullerende, under forutsetning av at verdiregulering av klassen av eiendeler er fullført i løpet av kort tid, og at verdireguleringene til enhver tid er ajourført.
39. ***Dersom en eiendels balanseførte verdi øker som følge av en verdiregulering, skal økningen føres direkte mot egenkapitalen under betegnelsen verdireguleringsreserve. En positiv verdiregulering skal imidlertid innregnes i resultatet i den utstrekning den reverserer en negativ verdiregulering av den samme eiendelen som tidligere er innregnet i resultatet.***
40. ***Dersom en eiendels balanseførte verdi reduseres som følge av en verdiregulering, skal reduksjonen innregnes i resultatet. Reduksjonen skal imidlertid debiteres direkte i egenkapitalen under verdireguleringsreserve i den utstrekning det foreligger en kredittsaldo i verdireguleringsreserven for denne eiendelen.***
41. Verdireguleringsreserven som er inkludert i egenkapitalen for en enhet av eiendom, anlegg og utstyr, kan overføres direkte til opptjent egenkapital når eiendelen fraregnes. Dette kan innebære at hele reserven overføres når eiendelen blir tatt ut av bruk eller avhendet. Noe av reserven kan imidlertid overføres når eiendelen blir brukt av et foretak. I slike tilfeller vil beløpet for den overførte reserven være differansen mellom avskrivning basert på eiendelens verdiregulerte balanseførte verdi og avskrivning basert på eiendelens opprinnelige anskaffelseskost. Overføringer fra verdireguleringsreserve til opptjent egenkapital skal ikke føres over resultatet.
42. Eventuell innvirkning på inntektsskatt som følge av verdiregulering av eiendom, anlegg og utstyr, skal innregnes og opplyses om i samsvar med IAS 12: «Inntektsskatt».
- Avskrivning*
43. ***Hver enkelt del av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr med en anskaffelseskost som er betydelig i forhold til enhetens samlede anskaffelseskost, skal avskrives separat.***
44. Et foretak fordeler det beløpet som ble førstegangsinnregnet for en enhet av eiendom, anlegg og utstyr til dets betydelige enkelt deler, og avskriver hver slik enkelt del separat. Det kan for eksempel være hensiktsmessig å avskrive flyskroget og motorene til et luftfartøy separat, enten det er eid eller underlagt en finansiell leieavtale.
45. En betydelig enkelt del av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr kan ha en utnyttbar levetid og en avskrivningsmetode som er den samme som den utnyttbare levetiden og avskrivningsmetoden til en annen betydelig enkelt del av samme enhet. Slike enkelt deler kan grupperes ved beregning av avskrivningen.
46. I den utstrekning et foretak avskriver enkelt deler av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr separat, avskriver det også den gjenværende delen av enheten separat. Den gjenværende delen består av enkelt delene av enheten som hver for seg ikke er betydelige. Dersom et foretak har ulike forventninger til disse enkelt delene, kan det være nødvendig med tilnærmingsteknikker for å avskrive de gjenværende delene på en måte som representerer forbruksmønstret til og/eller utnyttbar levetid for disse enkelt delene på en fyllestgjørende måte.
47. Et foretak kan velge å avskrive separat de enkelt delene av en enhet som ikke har en anskaffelseskost som er betydelig i forhold til total anskaffelseskost for enheten.
48. ***Avskrivningen for hver periode skal innregnes i resultatet, med mindre den inkluderes i den balanseførte verdien av en annen eiendel.***

**IAS 16**

49. Avskrivningsbeløpet for en regnskapsperiode innregnes vanligvis i resultatet. Enkelte ganger vil imidlertid de framtidige økonomiske fordelene som ligger i en eiendel, inngå i produksjonen av andre eiendeler. I dette tilfellet utgjør avskrivningen en del av de andre eiendelenes anskaffelseskost, og inngår i disse eiendelenes balanseførte verdi. For eksempel skal avskrivning av fabrikkanlegg og produksjonsutstyr inkluderes i beholdningens bearbeidingsutgifter (se IAS 2). På samme måte kan avskrivning av eiendom, anlegg og utstyr brukt til utviklingsaktiviteter inkluderes i anskaffelseskost for en immateriell eiendel som er innregnet i samsvar med IAS 38: «Immaterielle eiendeler».

## Avskrivbart beløp og avskrivningsperiode

50. *Avskrivbart beløp for en eiendel skal fordeles systematisk over eiendelens utnyttbare levetid.*
51. *Restverdien og utnyttbar levetid for en eiendel skal gjennomgås minst ved avslutningen av hvert regnskapsår, og dersom forventningene skiller seg fra tidligere estimater, skal endringen(e) regnskapsføres som en endring i et regnskapsmessig estimat i samsvar med IAS 8: «Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsestimater og feil».*
52. Avskrivning blir innregnet selv om den virkelige verdien av eiendelen overstiger eiendelens balanseførte verdi, så lenge eiendelens restverdi ikke overstiger dens balanseførte verdi. Reparasjon og vedlikehold av en eiendel påvirker ikke behovet for å avskrive eiendelen.
53. En eiendels avskrivbare beløp fastsettes etter fradrag for eiendelens restverdi. I praksis er restverdien av en eiendel ofte ubetydelig og således ubetydelig ved beregningen av avskrivbart beløp.
54. Restverdien av en eiendel kan øke til et beløp som er lik eller større enn eiendelens balanseførte verdi. Dersom dette skjer, er eiendelens avskrivningsbeløp lik null, med mindre og inntil eiendelens restverdi deretter reduseres til et lavere beløp enn eiendelens balanseførte verdi.
55. Avskrivning av en eiendel begynner når eiendelen er tilgjengelig for bruk, dvs. når den er på det sted og i den stand som er nødvendig for at den skal kunne virke slik den var tiltenkt av ledelsen. Avskrivning av en eiendel opphører når eiendelen blir fraregnet. Avskrivning opphører derfor ikke når eiendelen blir uvirksom eller tas ut av aktiv bruk og holdes for avhending, med mindre eiendelen er avskrevet fullt ut. I henhold til bruksmetoder for avskrivning kan imidlertid avskrivningen være lik null mens det ikke skjer noen produksjon.
56. De framtidige økonomiske fordelene som en eiendel representerer, forbrukes i hovedsak av et foretak gjennom bruk av eiendelen. Andre faktorer, for eksempel teknisk eller kommersiell ukurans og slit og elde mens en eiendel er uvirksom, bidrar imidlertid ofte til en reduksjon av de økonomiske fordelene som det var forventet at foretaket kunne oppnå fra eiendelen. Som en konsekvens av dette må alle følgende faktorer tas i betraktning når en eiendels utnyttbare levetid skal beregnes:
- a) Forventet bruk av eiendelen. Bruk vurderes ut fra eiendelens forventede kapasitet eller fysiske produksjon.
  - b) Forventet fysisk slitasje, som avhenger av operasjonelle faktorer som for eksempel antall skift eiendelen skal benyttes i, reparasjons- og vedlikeholdsprogram samt pass og vedlikehold mens eiendelen står uvirksom.
  - c) Teknisk eller kommersiell ukurans som følge av endringer eller forbedringer i produksjonsprosessen, eller som følge av en endring i markedets etterspørsel etter det produkt eller den tjeneste som eiendelen genererer.
  - d) Juridiske eller lignende begrensninger på bruken av eiendelen, for eksempel utløpsdato for tilknyttede leieavtaler.
57. En eiendels utnyttbare levetid fastsettes på bakgrunn av eiendelens forventede nytte for foretaket. Foretakets retningslinjer for bruk av eiendeler kan innebære at eiendeler skal avhendes etter et nærmere angitt tidsrom eller etter at en viss andel av de forventede økonomiske fordelene ved eiendelen er forbrukt. Derfor kan den utnyttbare levetiden til en eiendel godt være kortere enn eiendelens økonomiske levetid. Estimater på utnyttbar levetid for en eiendel er et skjønnsom som baseres på foretakets erfaring med tilsvarende eiendeler.

58. Tomter og bygninger er separate eiendeler og regnskapsføres separat, selv om de er anskaffet sammen. Med enkelte unntak, for eksempel steinbrudd og områder som benyttes som fyllplasser, har fast eiendom en ubegrenset utnyttbar levetid, og avskrives derfor ikke. Bygninger har begrenset utnyttbar levetid, og er derfor avskrivbare eiendeler. En økning av verdien av tomten der en bygning er oppført, har ingen innvirkning på beregningen av bygningens avskrivbare beløp.
59. Dersom anskaffelseskost for fast eiendom omfatter utgifter til å avvikle området, fjerne eiendelen og rehabilitere tomten, blir denne delen av anskaffelseskost for eiendelen som utgjør den faste eiendommen, avskrevet over den perioden det oppnås fordeler ved at disse utgiftene pådras. I enkelte tilfeller kan tomten i seg selv ha en begrenset utnyttbar levetid, og blir da avskrevet på en måte som gjenspeiler de fordelene som kan oppnås av den.

#### Avskrivningsmetode

60. *Avskrivningsmetoden som benyttes, skal gjenspeile mønsteret for hvordan eiendelens framtidige økonomiske fordeler forventes å bli forbrukt av foretaket.*
61. *Avskrivningsmetoden som anvendes for en eiendel, skal minst gjennomgås ved avslutningen av hvert regnskapsår og dersom det har vært en betydelig endring i det forventede mønsteret av forbruket av framtidige økonomiske fordeler ved eiendelen, skal avskrivningsmetoden endres for å gjenspeile det endrede mønsteret. En slik endring skal regnskapsføres som en endring i regnskapsmessig estimat i samsvar med IAS 8.*
62. Mange ulike avskrivningsmetoder kan benyttes for å fordele en eiendels avskrivbare beløp systematisk over eiendelens utnyttbare levetid. Eksempler på slike metoder er den lineære metoden, den degressive metoden og produksjonsenhetsmetoden. Lineær avskrivning innebærer et konstant avskrivningsbeløp over eiendelens utnyttbare levetid dersom eiendelens restverdi ikke blir endret. Den degressive metoden innebærer et avtakende avskrivningsbeløp over eiendelens utnyttbare levetid. Produksjonsenhetsmetoden fører til at avskrivningsbeløpet baseres på eiendelens forventede bruk eller produserte enheter. Foretaket velger den metoden som best gjenspeiler det forventede mønsteret for forbruk av framtidige økonomiske fordeler som ligger i eiendelen. Den valgte metoden anvendes konsekvent fra periode til periode, med mindre det skjer en endring i det forventede mønsteret for forbruk av eiendelens framtidige økonomiske fordeler.

#### Tap ved verdifall

63. For å avgjøre om en enhet av eiendom, anlegg og utstyr har falt i verdi, skal foretaket anvende IAS 36: «Verdifall på eiendeler». Nevnte standard forklarer hvordan et foretak gjennomgår den balanseførte verdien av sine eiendeler, hvordan foretaket beregner en eiendels gjenvinnbare beløp og når foretaket innregner eller reverserer innregningen av et tap ved verdifall.
64. IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» forklarer regnskapsføringen av et tap ved verdifall som innregnes innen utgangen av den første årsregnskapsperioden etter en virksomhetssammenslutning som er en overtakelse.

#### Erstatning for tap ved verdifall

65. *Erstatning fra tredjemann for eiendom, anlegg og utstyr som har falt i verdi, gått tapt eller er oppgitt, skal inkluderes i resultatet når krav på erstatningen oppstår.*
66. Verdifall på eller tap av enheter av eiendom, anlegg og utstyr, tilknyttede krav om eller betaling av erstatning fra tredjemann samt eventuelle senere innkjøp eller tilvirkning av erstatningseiendeler er separate økonomiske hendelser, og skal regnskapsføres på følgende måter:
- tap ved verdifall på enheter av eiendom, anlegg og utstyr innregnes i samsvar med IAS 36,
  - fraregning av enheter av eiendom, anlegg og utstyr som tas ut av bruk eller avhendes, beregnes i samsvar med denne standard,
  - erstatning fra tredjemann for enheter av eiendom, anlegg og utstyr som har falt i verdi, gått tapt eller er oppgitt, inkluderes ved beregning av resultatet når erstatningen mottas,
- og
- anskaffelseskost for enheter av eiendom, anlegg og utstyr som er rehabilitert, innkjøpt eller tilvirket som utskiftning, beregnes i samsvar med denne standard.

## IAS 16

## FRAREGNING

67. *Den balanseførte verdien av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr skal fraregnes*
- a) *ved avhending,*
- eller*
- b) *når ingen framtidige økonomiske fordeler forventes fra eiendelens bruk eller avhending.*
68. *Gevinst eller tap som oppstår av fraregning av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr, skal inkluderes i resultatet når den fraregnes (med mindre IAS 17 krever noe annet i tilfeller av salg og tilbakeleie). Gevinster skal ikke klassifiseres som driftsinntekt.*
69. Avhending av eiendom, anlegg og utstyr kan skje på ulike måter (for eksempel ved salg, ved å inngå en finansiell leieavtale eller ved donasjon). Når avhendingstidspunktet for en slik eiendel skal fastsettes, anvender et foretak kriteriene i IAS 18: «Driftsinntekter» for innregning av driftsinntekt fra salget av varer. IAS 17 kommer til anvendelse på avhending ved en avtale om salg og tilbakeleie.
70. Dersom et foretak, i samsvar med innregningsprinsippet i nr. 7, i den balanseførte verdien av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr innregner anskaffelseskost for en utskiftning av en enkelt del av en slik enhet, skal foretaket fraregne den balanseførte verdien av den utskiftede enkelt delen, uansett om den utskiftede enkelt delen var avskrevet separat, eller ikke. Dersom det ikke er praktisk mulig for et foretak å beregne den erstattede delens balanseførte verdi, kan foretaket benytte anskaffelseskost for utskiftningen som en indikasjon på hva anskaffelseskost for den utskiftede enkelt delen var på tidspunktet da den ble anskaffet eller tilvirket.
71. *Gevinst eller tap som oppstår av fraregning av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr, skal beregnes som differansen mellom et eventuelt netto avhendingsproveny og eiendelens balanseførte verdi.*
72. Vederlaget ved avhending av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr blir førstegangsinnregnet til virkelig verdi. Dersom betaling for enheten av eiendom, anlegg og utstyr blir utsatt, blir det mottatte vederlaget førstegangsinnregnet til enhetens kontantprisekvivalent. Differansen mellom det nominelle beløpet for vederlaget og kontantprisekvivalenten innregnes som renteinntekt i samsvar med IAS 18, idet det tas hensyn til den effektive avkastningen av tilgodehavendet.

## OPPLYSNINGER

73. *Finansregnskapet skal inneholde følgende opplysninger for hver klasse av eiendom, anlegg og utstyr:*
- a) *målegrunnlagene som er benyttet for å beregne brutto balanseført verdi,*
  - b) *hvilke avskrivningsmetoder som er benyttet,*
  - c) *utnyttbar levetid eller avskrivningssatsene som er benyttet,*
  - d) *brutto balanseført verdi og akkumulert avskrivning (herunder akkumulerte tap ved verdifall) ved begynnelsen og slutten av perioden,*
- og*
- e) *en avstemming av balanseført verdi ved begynnelsen og slutten av perioden som viser*
- i) *tilganger,*
  - ii) *avhendinger,*
  - iii) *anskaffelser i forbindelse med virksomhetssammenslutninger,*
  - iv) *økninger eller reduksjoner som skyldes verdireguleringer i henhold til nr. 31, nr. 39 og nr. 40, samt eventuelle tap ved verdifall innregnet eller reversert direkte i egenkapitalen i samsvar med IAS 36,*
  - v) *tap ved verdifall innregnet i resultatet i samsvar med IAS 36,*

- vi) *tap ved verdifall reversert i resultatet i samsvar med IAS 36,*
  - vii) *avskrivning,*
  - viii) *netto valutadifferanser som oppstår ved omregning av finansregnskapet fra den funksjonelle valutaen til en annen presentasjonsvaluta, herunder omregning av en utenlandsk virksomhet til det regnskapspliktige foretakets presentasjonsvaluta,*
- og*
- ix) *andre endringer.*

74. *Finansregnskapet skal opplyse om*

- a) *eventuell forekomst og omfang av begrensninger i eiendomsrett, samt heftelser knyttet til eiendom, anlegg og utstyr som er stilt som sikkerhet for forpliktelser,*
  - b) *omfanget av utgifter innregnet i den balanseførte verdien av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr under tilvirkning,*
  - c) *omfanget av kontraktmessige bindinger knyttet til anskaffelse av eiendom, anlegg og utstyr,*
- og*
- d) *dersom det ikke er opplyst om dette separat i resultatregnskapet, omfanget av erstatning fra tredjemand for eiendom, anlegg og utstyr som er falt i verdi, er gått tapt eller er oppgitt, og som er inkludert i resultatet.*

75. Valg av avskrivningsmetode og estimat over eiendelers utnyttbare levetid bygger på en skjønnsmessig vurdering. Derfor vil opplysninger om hvilke metoder som er anvendt og om den estimerte utnyttbare levetiden eller avskrivningssatsene, gi brukere av finansregnskapet opplysninger til å kunne vurdere de regnskapsprinsippene som ledelsen har valgt, og til å kunne foreta sammenligninger med andre foretak. Av tilsvarende grunner er det nødvendig å opplyse om

- a) *avskrivning, om denne er innregnet i resultatet eller som en del av anskaffelseskost for andre eiendeler, i løpet av en periode,*
- og*
- b) *akkumulert avskrivning ved utgangen av perioden.*

76. I samsvar med IAS 8 skal et foretak gi opplysninger om arten og virkningen av en endring i et regnskapsmessig estimat som har innvirkning i inneværende periode, eller som forventes å få innvirkning i framtidige regnskapsperioder. Når det gjelder eiendom, anlegg og utstyr kan slike opplysninger være en følge av endringer i estimater med hensyn til

- a) *restverdier,*
  - b) *estimerte utgifter ved å avvikle, fjerne eller tilbakeføre enheter av eiendom, anlegg og utstyr,*
  - c) *utnyttbar levetid,*
- og*
- d) *avskrivningsmetoder.*

77. *Dersom enheter av eiendom, anlegg og utstyr balanseføres til verdiregulerte beløp, skal det gis følgende opplysninger:*

- a) *tidspunktet da verdireguleringen ble gjennomført,*
- b) *om en uavhengig takstmann ble benyttet,*
- c) *metodene og betydelige forutsetninger som er anvendt for å estimere eiendelenes virkelige verdi,*

**IAS 16**

- d) *i hvilket omfang eiendelenes virkelige verdi beregnes direkte med henvisning til observerbare priser i et aktivt marked eller nylige markedstransaksjoner på armlengdes avstand, eller om de ble estimert med andre verdsettelsesmetoder,*
- e) *for hver verdiregulerte klasse av eiendom, anlegg og utstyr, den balanseførte verdien som ville vært innregnet dersom eiendelene hadde vært balanseført i henhold til anskaffelseskostmodellen,*
- og*
- f) *verdireguleringsreserven, som viser endringen i reserven i perioden og eventuelle begrensninger i utdeling av saldoen til aksjonærer.*
78. Et foretak skal i henhold til IAS 36 gi opplysninger om eiendom, anlegg og utstyr som har vært gjenstand for verdifall, i tillegg til de opplysningene som kreves av nr. 73 bokstav e) iv)–vi).
79. Brukere av finansregnskap vil også kunne finne følgende opplysninger relevante:
- a) balanseført verdi av eiendom, anlegg og utstyr som midlertidig er ute av drift,
- b) brutto balanseført verdi av eiendom, anlegg og utstyr som er avskrevet fullt ut, men som fortsatt er i bruk,
- c) balanseført verdi av eiendom, anlegg og utstyr som ikke lenger er i aktiv bruk, og som holdes for avhending,
- og*
- d) når anskaffelseskostmodellen er benyttet, virkelig verdi av eiendom, anlegg og utstyr når denne er vesentlig forskjellig fra balanseført verdi.

Foretak oppfordres derfor til å opplyse om disse beløpene.

**OVERGANGSBESTEMMELSER**

80. *Kravene i nr. 24–26 vedrørende førstegangsmåling av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr anskaffet i en byttransaksjon for eiendeler får bare fremadrettet anvendelse på framtidige transaksjoner.*

**IKRAFTTREDELSE**

81. *Et foretak skal anvende denne standard på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Dersom et foretak anvender denne standard på en periode som begynner tidligere enn 1. januar 2005, skal foretaket opplyse om dette.*

**TILBAKETREKNING AV ANDRE UTTALELSER**

82. Denne standard erstatter IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr» (revidert 1998).
83. Denne standard erstatter følgende tolkninger:
- a) SIC-6: «Utgifter til endring av eksisterende programvare»
- b) SIC-14 «Eiendom, anlegg og utstyr — erstatning for verdifall på eller tap av enheter»,
- og*
- c) SIC-23: «Eiendom, anlegg og utstyr — utgifter til større inspeksjoner og overhalinger».



## VEDLEGG

**Endringer i andre uttalelser**

*Endringene i dette vedlegg skal anvendes på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Dersom et foretak anvender denne standard på en tidligere periode, får disse endringene anvendelse på den tidligere perioden.*

A1. I IFRS 1: «Førstegangsanvendelse av internasjonale standarder for finansiell rapportering» og tilhørende dokumenter gjøres følgende endringer:

I IFRS 1 nr. 24 gjøres følgende endringer:

24 Dersom et datterforetak er førstegangsbruker på et senere tidspunkt enn dets morforetak, skal datterforetaket i sitt individuelle finansregnskap måle foretakets eiendeler og forpliktelser til enten

...

b) de balanseførte verdiene som ellers kreves av denne standard, basert på tidspunktet da datterforetakets gikk over til IFRS-er. Disse balanseførte verdiene kan være forskjellige fra dem som er beskrevet under bokstav a),

...

ii) når regnskapsprinsippene som ble benyttet i datterforetakets finansregnskap, er forskjellige fra prinsippene i konsernregnskapet. Datterforetaket kan for eksempel som sitt regnskapsprinsipp benytte anskaffelseskostmodellen i IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr», mens konsernet kan benytte verdireguleringsmodellen.

A2. I IAS 14: «Segmentrapportering» skal nr. 21 lyde:

21. Målinger av segmenteiendeler og segmentforpliktelser omfatter justeringer av de tidligere balanseførte verdiene av identifiserbare segmenteiendeler og segmentforpliktelser for et foretak som er overtatt i en virksomhetssammenslutning som regnskapsføres som en overtakelse, selv om disse justeringene bare er foretatt for å utarbeide konsernregnskap, og ikke blir registrert i verken morforetakets eller datterforetakets individuelle finansregnskap. Tilsvarende, dersom eiendom, anlegg og utstyr er blitt verdiregulert etter en overtakelse i samsvar med verdireguleringsmodellen i IAS 16, gjenspeiler målingene av segmenteiendeler disse verdireguleringene.

A3. [Endringen er ikke relevant for tidligere offentliggjorte standarder]

A4. I IAS 36: «Verdifall på eiendeler» gjøres følgende endringer:

I nr. 4, nr. 9, nr. 37, nr. 38, nr. 41, nr. 42, nr. 59, nr. 96 og nr. 104 gjøres følgende endringer:

4. Denne standard gjelder for eiendeler som balanseføres til regulert verdi (virkelig verdi) i henhold til andre standarder, for eksempel verdireguleringsmodellen i IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr». Identifikasjon av om en verdiregulert eiendel har falt i verdi, avhenger imidlertid av grunnlaget for beregningen av virkelig verdi:

...

9. *Ved vurdering av om det foreligger indikasjoner på at en eiendel har falt i verdi, skal et foretak minst ta hensyn til følgende indikasjoner:*

...

**Interne informasjonskilder**

...

## IAS 16

f) *Vesentlige endringer med negativ innvirkning på foretaket har skjedd i løpet av perioden eller vil skje i nær framtid, med hensyn til omfanget eller arten av en eiendels bruk eller forventet bruk. Slike endringer omfatter eiendeler som blir uvirksomme, planer om opphør eller omstrukturering av den virksomhet eiendelen tilhører, og planer om avhending av en eiendel på et tidligere tidspunkt enn forventet,*

og

...

37. *Framtidige kontantstrømmer skal estimeres for eiendelen i dens aktuelle tilstand. Estimater på framtidige kontantstrømmer skal ikke omfatte framtidige inngående eller utgående kontantstrømmer som forventes å oppstå som følge av*

...

b) *framtidige utgifter forbundet med å legge til, erstatte en del av eller gi service til eiendelen.*

38. Fordi framtidige kontantstrømmer estimeres for eiendelen i dens aktuelle tilstand, gjenspeiler bruksverdien ikke

...

b) framtidige utgifter forbundet med å legge til, erstatte en del av eller gi service til eiendelen, eller tilknyttede framtidige fordeler fra disse framtidige utgiftene.

41. Inntil et foretak pådrar seg utgifter forbundet med å legge til, erstatte en del av eller gi service til eiendelen, omfatter estimater på framtidige kontantstrømmer ikke estimerte framtidige inngående kontantstrømmer som forventes å oppstå fra disse utgiftene (se eksempel 6 i vedlegg A).

42. Estimater på framtidige kontantstrømmer omfatter framtidige utgifter som er nødvendige for den daglige service av eiendelen.

59. *Et tap ved verdifall skal umiddelbart innregnes som kostnad i resultatregnskapet, med mindre eiendelen balanseføres til regulert verdi i henhold til en annen standard (for eksempel i henhold til verdireguleringsmodellen i IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr»). Tap ved verdifall på en verdiregulert eiendel skal behandles som negativ verdiregulering i henhold til den andre standarden.*

96. *Ved vurdering av om det finnes indikasjoner på at et tap ved verdifall som er innregnet for en eiendel i tidligere år, ikke lenger finnes eller er redusert, skal foretaket minst ta følgende indikasjoner i betraktning:*

...

#### *Interne informasjonskilder*

d) *Betydelige endringer med gunstig innvirkning på foretaket har skjedd i løpet av perioden, eller forventes å skje i nær framtid, med hensyn til omfanget eller arten av eiendelens bruk eller forventede bruk. Disse endringene omfatter utgifter som har påløpt i løpet av perioden for å legge til, erstatte en del av eller gi service til eiendelen eller en bindende avtale om å avvikle eller omstrukturere den virksomhet som eiendelen tilhører,*

og

...

104. *Reversering av et tap ved verdifall for en eiendel skal umiddelbart innregnes som inntekt i resultatregnskapet, med mindre eiendelen balanseføres til regulert verdi i henhold til en annen standard (for eksempel i henhold til verdireguleringsmodellen i IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr»). Enhver reversering av et tap ved verdifall på en verdiregulert eiendel skal behandles som en positiv verdiregulering i henhold til den andre standarden.*

A5. I IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler» utgår fotnoten i nr. 14 bokstav a).

A6. I IAS 38: «Immaterielle eiendeler» gjøres følgende endringer:

#### **Innledning**

Nr. 7 oppheves.

#### **Standard**

I nr. 7 tilføyes følgende definisjon:

*«Foretaksspesifikk verdi» er nåverdi av framtidige kontantstrømmer som et foretak forventer at skal oppstå i forbindelse med fortsatt bruk av en eiendel og ved avhending av eiendelen ved slutten av dens utnyttbare levetid, eller som forventes å påløpe når en forpliktelse skal gjøres opp.*

I nr. 7 endres følgende definisjoner:

*«Avskrivbart beløp» er eiendelens anskaffelseskost, eller et annet beløp som tilsvarer anskaffelseskost, fratrukket eiendelens restverdi.*

*«Anskaffelseskost» er det beløp i kontanter eller i kontantekvivalenter som er betalt, og den virkelige verdien av et annet vederlag som er avgitt for å anskaffe en eiendel på tidspunktet for eiendelens anskaffelse eller tilvirkning.*

*«Restverdi» av en immateriell eiendel er det estimerte beløpet som et foretak i øyeblikket forventer å få ved avhending av eiendelen, etter fradrag for estimerte avhendingsutgifter, dersom eiendelen allerede var av forventet alder og i forventet tilstand ved slutten av dens utnyttbare levetid.*

*«Utnyttbar levetid» er*

- a) den perioden en eiendel forventes å være tilgjengelig for bruk av et foretak, eller*
- b) antall produserte enheter eller lignende enheter som foretaket at eiendelen skal generere.*

Nr. 18 og overskriften umiddelbart foran skal lyde:

#### **Innregning og måling**

18. Innregningen av en enhet som immateriell eiendel krever at et foretak kan vise at enheten oppfyller

- a) definisjonen på en immateriell eiendel (se nr. 7–17),

og

- b) innregningskriteriene fastsatt i denne standard (se nr. 19–55).

Dette kravet gjelder utgifter påløpt i utgangspunktet for å overta eller internt å utvikle en immateriell eiendel, og utgifter påløpt i etterhånd for å legge noe til, erstatte en del av eller gi service til eiendelen.

**IAS 16**

Nytt nr. 18A skal lyde:

18A. De immaterielle eiendelene er av en slik art at det i mange tilfeller ikke kan gjøres tillegg til en slik eiendel eller erstatte en del av den. Følgelig vil de fleste etterfølgende utgiftene mest sannsynlig opprettholde de framtidige økonomiske fordelene som ligger i en eksisterende immateriell eiendel heller enn å oppfylle definisjonen på en immateriell eiendel og innregningskriteriene i denne standard. I tillegg er det ofte vanskelig å henføre etterfølgende utgifter direkte til en bestemt immateriell eiendel istedenfor til virksomheten som helhet. Derfor er det bare i sjeldne tilfeller at etterfølgende utgifter — utgifter som er påløpt etter førstegangsinnregning av en anskaffet immateriell eiendel eller etter ferdigstillelse av en internt utviklet immateriell eiendel — blir innregnet i den immaterielle eiendelens balanseførte verdi. I samsvar med nr. 51 innregnes etterfølgende utgifter til varenavn, avisnavn og utgivelsestitler, kundelister og lignende enheter (enten de er anskaffet eksternt eller utviklet internt) alltid i resultatet etter hvert som de påløper, slik at innregning av internt utviklet goodwill skal unngås.

Nr. 24 skal lyde:

24. Anskaffelseskost for en immateriell eiendel omfatter

a) eiendelens innkjøpspris, herunder importavgifter og ikke-refunderbare skatter og avgifter ved kjøp, etter fradrag for forhandlerrabatter og prisavslag,

og

b) eventuelle direkte henførbare utgifter til å forberede eiendelen til dens påtenkte formål.

Nye nr. 24A–24D skal lyde:

24A. Eksempler på direkte henførbare utgifter er

a) utgifter til ytelser til ansatte (som definert i IAS 19: «Ytelser til ansatte») som oppstår direkte av at eiendelen settes i stand til dens planlagte bruk,

og

b) honorarer til fagfolk.

24B. Eksempler på utgifter som ikke er anskaffelseskost for en immateriell eiendel, er

a) utgifter til å introdusere et nytt produkt eller en ny tjeneste (herunder utgifter til annonsering og salgsfremmende tiltak),

b) utgifter til å drive virksomheten på et nytt sted eller med en ny klasse av kunder (herunder utgifter til opplæring av personale),

og

c) administrasjonsutgifter og andre generelle fellesutgifter.

24C. Innregning av utgifter i den balanseførte verdien av en immateriell eiendel opphører når eiendelen er i den stand som er nødvendig for at den skal kunne virke slik den var tiltenkt av ledelsen. Derfor omfattes ikke utgifter som påløper ved bruk eller omplassering av en immateriell eiendel av den balanseførte verdien av denne eiendelen. Følgende utgifter omfattes for eksempel ikke av en immateriell eiendels balanseførte verdi:

a) utgifter påløpt mens en eiendel som er i stand til å virke slik den var tiltenkt av ledelsen, ennå ikke er tatt i bruk,

og

b) driftstap i oppstartfasen som for eksempel påløper mens etterspørselen etter eiendelens produkter bygges opp.

24D. Noen operasjoner skjer i forbindelse med utviklingen av en immateriell eiendel, men er ikke nødvendige for å sette eiendelen i den stand som er nødvendig for at den skal kunne virke slik den var tiltenkt av ledelsen. Disse tilfeldige operasjonene kan skje før eller under utviklingsaktivitetene. Fordi tilfeldige operasjoner ikke er nødvendige for å sette eiendelen i den stand som er nødvendig for at den skal virke slik den var tiltenkt av ledelsen, blir inntekter og tilknyttede kostnader fra tilfeldige operasjoner innregnet i resultatet og inkluderes i de respektive klassifiseringene av inntekter og kostnader.

Nr. 34 skal lyde:

34. Én eller flere immaterielle eiendeler kan være anskaffet i bytte mot en eller flere ikke-monetære eiendeler eller mot en kombinasjon av monetære og ikke-monetære eiendeler. Den følgende diskusjonen viser til et bytte av én ikke-monetær eiendel mot en annen, men kommer også til anvendelse på alle bytter beskrevet i forrige setning. Anskaffelseskost for en slik immateriell eiendel måles til virkelig verdi med mindre a) byttransaksjonen ikke har noe forretningsmessig innhold, eller b) verken den mottatte eller den avgitte eiendelens virkelige verdi kan måles på en pålitelig måte. Den anskaffede eiendelen blir målt på denne måten, selv om et foretak ikke umiddelbart kan fraregne den avgitte eiendelen. Dersom den anskaffede eiendelen ikke blir målt til virkelig verdi, måles eiendelens anskaffelseskost til den avgitte eiendelens balanseførte verdi.

Nytt nr. 34A og nr. 34B skal lyde:

34A. Et foretak fastsetter om en byttransaksjon har et forretningsmessig innhold ved at det tas i betraktning i hvilken utstrekning foretakets framtidig kontantstrømmer forventes å bli endret som et resultat av transaksjonen. En byttransaksjon har et forretningsmessig innhold dersom

a) konfigurasjonen (dvs. risiko, tidsplan og beløp) for den mottatte eiendelens kontantstrømmer skiller seg fra konfigurasjonen av den overførte eiendelens kontantstrømmer,

eller

b) den foretaksspesifikke verdien av den delen av foretakets virksomhet som ble påvirket av transaksjonen, blir endret som et resultat av byttransaksjonen,

og

c) differansen i a) eller b) er betydelig i forhold til den virkelige verdien av eiendelene som ble byttet.

For å avgjøre om en byttransaksjon har et forretningsmessig innhold, skal den foretaksspesifikke verdien av den delen av foretakets virksomhet som ble påvirket av transaksjonen, gjenspeile kontantstrømmer etter skatt. Resultatet av disse analysene kan være klart uten at foretaket må foreta detaljerte beregninger.

34B. Nr. 19 bokstav b) angir som betingelse for innregning av en immateriell eiendel at eiendelens anskaffelseskost kan måles på en pålitelig måte. Den virkelige verdien av en immateriell eiendel som det ikke finnes sammenlignbare markedstransaksjoner for, blir målt på en pålitelig måte dersom a) variabiliteten innenfor området av rimelige estimater av virkelig verdi ikke er betydelig for denne eiendelen, eller b) sannsynligheten for at de ulike estimatene innenfor området kan vurderes på en rimelig måte og benyttes for å estimere virkelig verdi. Dersom et foretak på en pålitelig måte kan beregne den virkelige verdien av enten den mottatte eller den avgitte eiendelen, benyttes den avgitte eiendelens virkelige verdi til å måle anskaffelseskost, med mindre den mottatte eiendelens virkelige verdi framgår mest tydelig.

Nr. 35 oppheves.

**IAS 16**

Nr. 54 skal lyde:

54. Anskaffelseskost for en internt utviklet immateriell eiendel omfatter alle direkte henførbare utgifter som er nødvendige for å skape, produsere og forberede eiendelen slik at den er i stand til å virke slik den var tiltenkt av ledelsen. Eksempler på direkte henførbare utgifter er
- a) utgifter til materialer og tjenester som er benyttet eller forbrukt ved utvikling av den immaterielle eiendelen,
  - b) utgifter til ytelser til ansatte (som definert i IAS 19: «Ytelser til ansatte») som oppstår av utviklingen av den immaterielle eiendelen,
  - c) avgifter for registrering av en juridisk rettighet,
- og
- d) avskrivning av patenter og lisenser som benyttes til å utvikle den immaterielle eiendelen.

IAS 23: «Låneutgifter» setter opp kriterier for innregning av renter som en bestanddel av utgiftene til en internt utviklet immateriell eiendel.

Overskriften til nr. 60–62 utgår.

Nr. 60 og nr. 61 oppheves.

Nr. 62 oppheves, og innholdet i dette nummer flyttes til nr. 18A.

Overskriften til nr. 63 skal lyde:

**Måling etter innregning**

Nr. 76 og nr. 77 skal lyde:

76. *Dersom en immateriell eiendels balanseførte verdi øker som følge av en verdiregulering, skal økningen føres direkte mot egenkapitalen under betegnelsen verdireguleringsreserve. En positiv verdiregulering skal imidlertid innregnes i resultatet i den utstrekning den reverserer en negativ verdiregulering av den samme eiendelen som tidligere er innregnet i resultatet.*
77. *Dersom en immateriell eiendels balanseførte verdi reduseres som følge av en verdiregulering, skal reduksjonen innregnes i resultatet. Reduksjonen skal imidlertid debiteres direkte mot egenkapitalen under verdireguleringsreserve i den utstrekning det foreligger en kreditsaldo i den verdireguleringsreserven som er knyttet til denne eiendelen.*

Nr. 79 og nr. 80 skal lyde:

79. *Avskrivbart beløp for en immateriell eiendel skal fordeles systematisk over eiendelens utnyttbare levetid. Om ikke annet kan påvises, gjelder antakelsen om at den utnyttbare levetiden til en immateriell eiendel ikke vil overstige 20 år fra tidspunktet da eiendelen er tilgjengelig for bruk. Avskrivningen skal begynne når eiendelen er tilgjengelig for bruk. Avskrivning av en eiendel opphører når eiendelen blir fraregnet.*
80. Avskrivning innregnes uansett om det for eksempel har skjedd en økning i eiendelens virkelige verdi eller gjenvinnbare beløp eller ikke. Mange faktorer må tas i betraktning når en eiendels utnyttbare levetid skal beregnes, blant annet:
- a) foretakets forventede bruk av eiendelen, og om eiendelen kan anvendes effektivt av en annen foretaksledelse,

- b) typiske produktlivssykluser for eiendelen, samt offentlig informasjon om estimater for utnyttbar levetid for lignende eiendeler som benyttes på lignende måte,
  - c) teknisk, teknologisk, kommersiell eller annen type ukurans,
  - d) stabiliteten i industrien der eiendelen benyttes, samt endringer i markedets etterspørsel etter produkter eller tjenester som eiendelen er opphav til,
  - e) forventet opptreden hos konkurrenter eller mulige konkurrenter,
  - f) nivået for utgifter til vedlikehold som kreves for å oppnå de forventede framtidige økonomiske fordelene fra eiendelen, samt foretakets evne til og intensjon om å nå dette nivået,
  - g) perioden for kontroll over eiendelen, samt juridiske eller lignende begrensninger på bruken av eiendelen, for eksempel utløpsdato for tilhørende leieavtaler,
- og
- h) om eiendelens utnyttbare levetid avhenger av den utnyttbare levetiden til andre av foretakets eiendeler.

Nr. 88–90 skal lyde:

88. *Avskrivningsmetoden som benyttes, skal gjenspeile mønsteret for hvordan eiendelens framtidige økonomiske fordeler forventes å bli forbrukt av foretaket. Dersom mønsteret ikke kan fastsettes på en pålitelig måte, skal den lineære metoden benyttes. Avskrivningsbeløpet for hver periode skal innregnes i resultatet, med mindre en annen standard tillater eller krever at dette beløpet skal inngå i den balanseførte verdien av en annen eiendel.*
89. Mange ulike avskrivningsmetoder kan benyttes for å fordele en eiendels avskrivbare beløp systematisk over eiendelens utnyttbare levetid. Eksempler på slike metoder er den lineære metoden, den degressive metoden og produksjonsenhetsmetoden. Den metoden som benyttes, skal velges ut fra foretakets forventede mønster for forbruk av de forventede framtidige økonomiske fordelene som ligger i eiendelen, og anvendes konsekvent fra én periode til en annen, med mindre det skjer en endring i det forventede forbruksmønsteret for disse framtidige økonomiske fordelene. Det vil sjelden, om i det hele tatt, foreligge overbevisende dokumentasjon som støtter en avskrivningsmetode for immaterielle eiendeler som fører til et lavere beløp for akkumulert avskrivning enn i henhold til den lineære metoden.
90. Avskrivning innregnes vanligvis i resultatet. I enkelte tilfeller vil imidlertid de framtidige økonomiske fordelene av en eiendel inngå i produksjonen av andre eiendeler. I dette tilfellet utgjør avskrivningen en del av den andre eiendelens anskaffelseskost, og inngår i den andre eiendelens balanseførte verdi. For eksempel skal avskrivning av immaterielle eiendeler som benyttes i en produksjonsprosess, inkluderes i beholdningers balanseførte verdi (se IAS 2: «Beholdninger»).

Nr. 93 skal lyde:

93. Et estimat på eiendelens restverdi er basert på det beløpet som kan gjenvinnes ved avhending av eiendelen ved hjelp av priser som gjelder på estimattidspunktet for salg av en lignende eiendel som har nådd slutten av sin utnyttbare levetid, og som har vært benyttet under tilsvarende forhold som dem eiendelen vil bli brukt under. Restverdien skal minst gjennomgå ved avslutningen av hvert regnskapsår. En endring i eiendelens restverdi blir regnskapsført som endring i et regnskapsmessig estimat i samsvar med IAS 8: «Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsestimater og feil».

Nytt nr. 93A skal lyde:

- 93A. Restverdien av en immateriell eiendel kan øke til et beløp som er lik eller større enn eiendelens balanseførte verdi. Dersom dette skjer, er eiendelens avskrivningsbeløp lik null, med mindre og inntil eiendelens restverdi deretter reduseres til et lavere beløp enn eiendelens balanseførte verdi.

## IAS 17

Nr. 94 og nr. 95 skal lyde:

94. *Avskrivningsperioden og avskrivningsmetoden skal gjennomgås minst ved avslutningen av hvert regnskapsår. Dersom eiendelens forventede utnyttbare levetid er endret i forhold til tidligere estimater, skal avskrivningsperioden endres tilsvarende. Dersom det har vært en endring i det forventede mønsteret for forbruk av de framtidige økonomiske fordelene som ligger i eiendelen, skal avskrivningsmetoden endres for å gjenspeile det endrede mønsteret. Slike endringer skal regnskapsføres som endringer i regnskapsmessige estimater i samsvar med IAS 8.*
95. *I løpet av en immateriell eiendels levetid kan det bli klart at det tidligere estimatet for eiendelens utnyttbare levetid ikke lenger stemmer. Innregning av et tap ved verdifall kan for eksempel indikere at det er behov for å endre avskrivningsperioden.*

Nr. 103 og nr. 104 skal lyde:

103. *En immateriell eiendel skal fraregnes*
- a) ved avhending,*
- eller*
- b) når det ikke forventes flere framtidige økonomiske fordeler fra eiendelens bruk eller avhending.*
104. *Gevinster eller tap som oppstår ved fraregning av en immateriell eiendel, skal beregnes som differansen mellom et eventuelt netto avhendingsproveny og eiendelens balanseførte verdi. Dette skal inkluderes i resultatet når eiendelen fraregnes (med mindre IAS 17 krever noe annet ved en avtale om salg og tilbakeleie). Gevinster skal ikke klassifiseres som driftsinntekt.*

Nye nr. 104A–104C skal lyde:

- 104A. Avhending av en immateriell eiendel kan skje på ulike måter (for eksempel ved salg, ved å inngå en finansiell leieavtale eller ved donasjon). Når avhendingstidspunktet for en slik eiendel skal fastsettes, anvender et foretak kriteriene i IAS 18: «Driftsinntekter» for innregning av driftsinntekter fra salget av varene. IAS 17 kommer til anvendelse på avhending ved en avtale om salg og tilbakeleie.
- 104B. Dersom et foretak, i samsvar med innregningsprinsippet i nr. 19, i den balanseførte verdien av en eiendel innregner anskaffelseskost for en erstatning av en del av en immateriell eiendel, skal foretaket fraregne den erstattede delens balanseførte verdi. Dersom det ikke er praktisk mulig for et foretak å beregne den erstattede delens balanseførte verdi, kan foretaket benytte anskaffelseskost for erstatningsdelen som en indikasjon på hva anskaffelseskost for den erstattede delen var på tidspunktet da den ble anskaffet eller utviklet internt.
- 104C. Vederlaget ved avhending av en immateriell eiendel førstegangsinnregnes til virkelig verdi. Dersom betaling for den immaterielle eiendelen blir utsatt, blir vederlaget førstegangsinnregnet som eiendelens kontantpriskvivalent. Differansen mellom det nominelle beløpet for vederlaget og kontantpriskvivalenten innregnes som renteinntekt i samsvar med IAS 18, idet det tas hensyn til tilgodehavendets effektive avkastning.

Nr. 105 oppheves.

Nr. 106 skal lyde:

106. *Avskrivning opphører ikke når den immaterielle eiendelen ikke lenger er i bruk eller holdes for avhending, med mindre eiendelen er avskrevet fullt ut.*

I nr. 107 utgår perioden «*Sammenligningsinformasjon kreves ikke.*».

I nr. 111 skal bokstav e) lyde:

- e) *omfanget av kontraktmessige bindinger knyttet til anskaffelse av immaterielle eiendeler.*



I nr. 113 bokstav a) skal iii) lyde:

*iii) den balanseførte verdien som ville ha vært innregnet dersom den verdiregulerte klassen av immaterielle eiendeler var regnskapsført i henhold til anbefalt metode i nr. 63,*

*og*

I nr. 113 skal bokstav b) og ny bokstav c) lyde:

*b) beløpet for verdireguleringsreserve som gjelder immaterielle eiendeler i begynnelsen og slutten av regnskapsperioden, samtidig som endringene i løpet av perioden og eventuelle restriksjoner på utdelingen av balansen til aksjonærer indikeres,*

*og*

*c) metodene og betydelige forutsetninger som er anvendt for å estimere eiendelenes virkelige verdier.*

Nytt nr. 121A skal lyde:

121A. Kravene i nr. 34 – 34B vedrørende førstegangsmåling av en immateriell eiendel anskaffet i en byttetransaksjon for eiendeler får bare fremadrettet anvendelse på framtidige transaksjoner.

A7. I SIC-13: «Felleskontrollerte foretak — ikke-monetære overføringer fra deltakere» gjøres følgende endringer:

Nr. 5 og nr. 6 skal lyde:

5. Ved anvendelse av IAS 31 nr. 48 på ikke-monetære overføringer til et felleskontrollert foretak i bytte mot en egenkapitalinteresse i enheten, skal en deltaker i felleskontrollert virksomhet innregne i periodens resultat den andel av en gevinst eller et tap som er henførbart på egenkapitalinteressene til de andre deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten, bortsett fra når

a) de betydelige risikoene og fordelene ved eierskap av de(n) overførte, ikke-monetære eiendelen(e) ennå ikke er overført til den felleskontrollerte enheten,

eller

b) gevinster eller tap på den ikke-monetære overføringen ikke kan måles på en pålitelig måte,

eller

c) overføringstransaksjonen ikke har noe forretningsmessig innhold, slik dette begrepet er beskrevet i IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr».

Dersom unntakene i bokstav a), b) eller c) kommer til anvendelse, vil gevinster eller tap anses som urealiserte, og vil derfor ikke bli innregnet i resultatet, med mindre nr. 6 også kommer til anvendelse.

6. Dersom en deltaker i felleskontrollert virksomhet, i tillegg til å motta en egenkapitalinteresse i det felleskontrollerte foretaket, mottar monetære eller ikke-monetære eiendeler, skal en hensiktsmessig andel av gevinster eller tap på transaksjonen innregnes i resultatet av deltakeren.

Etter leddet «**Ikrafttredelse**» skal nytt nr. 14 og nr. 15 lyde:

14. De endringer i regnskapsføringen av ikke-monetære overføringstransaksjoner som er angitt i nr. 5, skal anvendes fremadrettet på framtidige transaksjoner.

**IAS 17**

15. Et foretak skal anvende de endringene av denne tolkning som gjøres i IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr» for årsregnskapsperioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Dersom et foretak anvender den nevnte standard for en tidligere periode, skal det også anvende disse endringene på den tidligere perioden.
- A8. I SIC-21: «Inntektsskatt — gjenvinning av ikke-avskrivbare, verdiregulerte eiendeler» skal nr. 3–5 lyde:
3. Spørsmålet er hvordan begrepet «gjenvinning» skal tolkes i forhold til en eiendel som ikke er avskrevet (ikke-avskrivbar eiendel), og som blir verdiregulert i samsvar med nr. 31 i IAS 16.
  4. Denne tolkning kommer også til anvendelse på investeringseiendommer som blir balanseført til verdiregulerte beløp i henhold til IAS 40 nr. 33, men som ville måtte anses som ikke-avskrivbare dersom IAS 16 kom til anvendelse.
  5. Eiendelen eller forpliktelsen ved utsatt skatt som oppstår av verdiregulering av en ikke-avskrivbar eiendel i henhold til IAS 16 nr. 31, skal måles på grunnlag av de skattemessige konsekvensene som ville følge av en gjenvinning av denne eiendelens balanseførte verdi ved salg, uansett grunnlaget for måling av eiendelens balanseførte verdi. Dersom skattelovgivningen angir en skattesats som skal anvendes på det skattbare beløpet som er avledet av salget av en eiendel, og som er forskjellig fra skattesatsen som skal anvendes på det skattbare beløpet som er avledet av bruken av en eiendel, skal førstnevnte sats anvendes ved måling av den forpliktelsen eller eiendelen ved utsatt skatt som er knyttet til en ikke-avskrivbar eiendel.
- A9. [Endringen er ikke relevant for tidligere offentliggjorte standarder]
- A10. I SIC-32: «Immaterielle eiendeler — kostnader vedrørende nettsted» skal nr. 9 bokstav d) lyde:
- d) Driftsfasen begynner når utviklingen av et nettsted er fullført. Utgifter som påløper på dette trinnet, skal innregnes som kostnad når de påløper, med mindre de oppfyller innregningskriteriene i IAS 38 nr. 19.
- A11. I desember 2002 offentliggjorde Styret et høringsutkast om foreslåtte endringer i IAS 36: «Verdifall på eiendeler» og i IAS 38: «Immaterielle eiendeler». Styrets foreslåtte endringer i IAS 36 og IAS 38 gjenspeiler endringer i tilknytning til dets avgjørelser i Styrets prosjekt vedrørende virksomhets sammenslutninger. Fordi dette prosjektet fremdeles er under arbeid, gjenspeiles de foreslåtte endringene ikke i de endringene i IAS 36 og IAS 38 som er tatt med i dette vedlegg.
- A12. I juli 2003 offentliggjorde Styret høringsutkast ED 4: «Avhending av anleggsmidler og presentasjon av avviklet virksomhet» der det foreslo endringer i IAS 38 og i IAS 40: «Investeringseiendom». De foreslåtte endringene gjenspeiles ikke i de endringene i IAS 38 og IAS 40 som er tatt med i dette vedlegg.
-

## INTERNASJONAL REGNSKAPSTANDARD 17

## Leieavtaler

## OVERSIKT

	Nr.
Formål	1
Virkeområde	2-3
Definisjoner	4-6
Klassifisering av leieavtaler	7-9
Leieavtaler i leietakers finansregnskap	20-35
Finansielle leieavtaler	20-32
Førstegangsinnregning	20-24
Etterfølgende måling	25-32
Operasjonelle leieavtaler	33-35
Leieavtaler i utleiers finansregnskap	36-57
Finansielle leieavtaler	36-48
Førstegangsinnregning	36-38
Etterfølgende måling	39-48
Operasjonelle leieavtaler	49-57
Salgs- og tilbakeleietransaksjoner	58-66
Overgangsbestemmelser	67-68
Ikrafttredelse	69
Oppheving av IAS 17 (revidert)	70

Denne reviderte standard erstatter IAS 17: «Leieavtaler» (revidert 1997), og skal anvendes på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.

## FORMÅL

1. Formålet med denne standard er å fastsette, både for leietakere og utleiere, hensiktsmessige regnskapsprinsipper og opplysningskrav til anvendelse i forbindelse med leieavtaler.

## VIRKEOMRÅDE

2. *Denne standard skal anvendes ved regnskapsføring av alle leieavtaler som ikke er*

*a) leieavtaler om utvinning eller bruk av mineraler, olje, naturgass og lignende ikke-fornybare ressurser,*

*og*

*b) lisensavtaler for eksempelvis kinofilmer, videoopptak, skuespill, manuskripter, patenter og opphavretter.*

## IAS 17

*Denne standard skal imidlertid ikke anvendes som grunnlag for måling av*

- a) eiendom som holdes av leietaker, og som regnskapsføres som investeringseiendom (se IAS 40: «Investeringseiendom»),*
  - b) investeringseiendom som leies ut av utleier i henhold til operasjonelle leieavtaler (se IAS 40),*
  - c) biologiske eiendeler som holdes av leietakere i henhold til finansielle leieavtaler (se IAS 41: «Landbruk»),*  
*eller*
  - d) biologiske eiendeler som leies ut av utleier i henhold til operasjonelle leieavtaler (se IAS 41).*
3. Denne standard kommer til anvendelse på avtaler som overfører bruksretten til eiendeler, selv om vesentlige tjenester utført av utleier kan være nødvendige i forbindelse med drift eller vedlikehold av slike eiendeler. Denne standard kommer ikke til anvendelse på avtaler som er kontrakter for tjenester som ikke overfører bruksrett til eiendeler fra én avtalepart til en annen.

**DEFINISJONER**

4. *Følgende begreper anvendes i denne standard:*

*En «leieavtale» er en avtale der utleier mot én eller en serie betalinger overfører til leietaker retten til å bruke en eiendel i en nærmere avtalt periode.*

*En «finansiell leieavtale» er en leieavtale som i det vesentlige overfører all risiko og avkastning som er forbundet med eierskap av en eiendel. Eiendomsretten kan eventuelt, men behøver ikke, bli overført.*

*En «operasjonell leieavtale» er en leieavtale som ikke er en finansiell leieavtale.*

*En «uoppsigelig leieavtale» er en leieavtale som bare kan sies opp*

- a) dersom en usannsynlig betingelse inntreffer,*
- b) med utleiers tillatelse,*
- c) dersom leietaker trer inn i en ny leieavtale vedrørende den samme eller en tilsvarende eiendel med samme utleier,*  
*eller*
- d) ved leietakers betaling av et så stort tilleggsbeløp at det ved leieavtalens begynnelse er rimelig sikkert at leieavtalen vil videreføres..*

*«Leieavtalens begynnelse» er tidspunktet da leieavtalen ble underskrevet, eller tidspunktet da en bindende avtale mellom partene om de viktigste bestemmelsene i leieavtalen ble inngått. Fra og med dette tidspunkt*

- a) blir en leieavtale klassifisert som enten en operasjonell eller en finansiell leieavtale,*

*og*

- b) beregnes beløpene som skal innregnes ved leieperiodens begynnelse for en finansiell leieavtale.*

«Leieperiodens begynnelse» er tidspunktet da leietaker har rett til å utøve sin rett til å bruke den leide eiendelen fra. Leieperiodens begynnelse er tidspunktet for førstegangsinnregning av leieavtalen (dvs. innregning av de eventuelle eiendelene, forpliktelsene, inntektene eller kostnadene som er resultat av leieavtalen).

«Leieperioden» er den uoppsigelige perioden som leietaker har inngått avtale om leie av eiendelen for, sammen med eventuelle videre perioder der leietaker kan velge å fortsette å leie eiendelen, med eller uten ytterligere betaling, dersom det ved leieavtalens begynnelse er rimelig sikkert at leietaker vil benytte seg av dette.

«Minsteleie» er de betalingene som leietaker skal betale eller kan bli avkrevd i løpet av leieperioden, unntatt variabel leie, utgifter til tjenester og skatter som skal betales av og refunderes utleieren, samt

a) når det gjelder leietaker, ethvert beløp som garanteres av leietaker eller av en part knyttet til leietaker,

eller

b) når det gjelder utleier, enhver restverdi garantert til utleier av

i) leietaker,

ii) en part knyttet til leietaker,

eller

iii) en tredjemann som ikke er knyttet til utleier, og som er økonomisk i stand til å oppfylle pliktene i henhold til garantien.

Dersom leietaker imidlertid kan velge å kjøpe eiendelen til en pris som forventes å være så mye lavere enn virkelig verdi på tidspunktet da leietaker kan velge å kjøpe eiendelen at det, ved leieavtalens begynnelse, er rimelig sikkert at leietaker vil benytte seg av dette, omfatter minsteleien det som minst skal betales i løpet av leieperioden og fram til tidspunktet da det kan forventes at leietaker kan velge å utøve kjøpsopsjonen, samt den betalingen som kreves for å utøve kjøpsopsjonen.

«Virkelig verdi» er det beløp en eiendel kan omsettes for eller en forpliktelse gjøres opp med i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte og frivillige parter.

«Økonomisk levetid» er enten

a) den perioden en eiendel forventes å være økonomisk anvendbar for én eller flere brukere,

eller

b) antallet produserte enheter eller lignende enheter som én eller flere brukere forventer å oppnå fra eiendelen.

«Utnyttbar levetid» er den estimerte gjenværende perioden fra leieperiodens begynnelse, men ikke begrenset til denne, som de økonomiske fordelene i eiendelen forventes å bli forbrukt av foretaket i.

«Garantert restverdi» er

a) når det gjelder leietaker, den del av restverdien som er garantert av leietaker eller av en part knyttet til leietaker (garantibeløpet er det høyeste beløpet som i ethvert tilfelle kan bli betalbart),

og

b) når det gjelder utleier, den del av restverdien som er garantert av leietaker eller av tredjemann som ikke er knyttet til utleier, og som er økonomisk i stand til å oppfylle pliktene i henhold til garantien.

## IAS 17

«Ikke-garantert restverdi» er den delen av restverdien av den leide eiendelen som utleier ikke er sikret å realisere, eller som bare er garantert av en part som er knyttet til utleier.

«Direkte utgifter til avtaleinngåelse» er marginale utgifter som er direkte henførbare til framforhandling og utarbeiding av en leieavtale, bortsett fra slike utgifter som pådras av utleiere som er produsenter eller forhandlere.

«Bruttoinvestering i leieavtalen» er summen av

a) utleiers krav på minsteleie i henhold til en finansiell leieavtale,

og

b) eventuell ikke-garantert restverdi som tilfaller utleier,

«Nettoinvestering i leieavtalen» er bruttoinvesteringen i leieavtalen, neddiskontert med den implisitte renten i leieavtalen.

«Ikke-opptjent finansinntekt» er differansen mellom

a) bruttoinvesteringen i leieavtalen,

og

b) nettoinvesteringen i leieavtalen.

«Rente implisitt i leieavtalen» er den diskonteringsrente som ved leieavtalens begynnelse gjør at samlet nåverdi av a) minsteleie og b) ikke-garantert restverdi blir lik summen av i) den leide eiendelens virkelige verdi, og ii) utleiers eventuelle direkte utgifter til avtaleinngåelse.

«Leietakers marginale lånerente» er renten som leietaker ville måtte betale for en lignende leieavtale eller, dersom dette ikke lar seg beregne, renten som leietaker ved leieavtalens begynnelse ville pådra seg for å låne, i en tilsvarende periode og med tilsvarende sikkerhet, nødvendige midler til å kjøpe eiendelen.

«Variabel leie» er den delen av betalingene i leieavtalen som ikke er i faste beløp, men som er basert på den framtidige størrelsen på en annen faktor som endrer seg på en annen måte enn bare ved tidsforløpet (for eksempel prosentandel av framtidige salg, omfanget av framtidig bruk, framtidige prisindekser, framtidige markedsrenter).

5. En leieavtale eller et løfte om leieavtale kan omfatte en bestemmelse om å justere leiebetalingene for endringer i tilvirknings- eller anskaffelseskost for den leide eiendommen eller for endringer i et annet mål for anskaffelseskost eller verdi, som for eksempel generelle prisenivåer, eller i utleiers utgifter ved finansiering av leieavtalen, i løpet av perioden mellom leieavtalens begynnelse og leieperiodens begynnelse. Dersom dette er tilfellet, skal virkningene av alle slike endringer for denne standards formål anses for å ha funnet sted ved leieavtalens begynnelse.
6. Definisjonen av en leieavtale omfatter også kontrakter for leie av en eiendel som inneholder en bestemmelse der leieren kan velge å overta eiendomsretten til eiendelen ved oppfyllelsen av de avtalte vilkårene. Slike kontrakter kalles noen ganger leieavtaler med kjøpsopsjon.

#### KLASSIFISERING AV LEIEAVTALER

7. Klassifiseringen av leieavtaler som er vedtatt i denne standard, er basert på i hvilken utstrekning risiko og avkastning forbundet med eierskap av en leid eiendel ligger hos utleier eller leietaker. Risiko omfatter mulighetene for tap på grunn av uutnyttet kapasitet eller teknologisk ukurans samt for variasjoner i avkastning på grunn av endrede økonomiske forhold. Avkastning kan representeres ved forventningen om lønnsom drift i løpet av eiendelens økonomiske levetid og om gevinst på grunn av verdistigning eller realisasjon av en restverdi.

8. ***En leieavtale klassifiseres som finansiell leieavtale dersom den i det vesentlige overfører all risiko og avkastning forbundet med eierskap. En leieavtale klassifiseres som operasjonell leieavtale dersom den ikke i det vesentlige overfører all risiko og avkastning forbundet med eierskap.***
9. Ettersom transaksjonen mellom en utleier og en leietaker er basert på en leieavtale mellom partene, er det hensiktsmessig å benytte konsekvente definisjoner. Anvendelsen av disse definisjonene på ulike omstendigheter vedrørende utleier og leietaker kan noen ganger føre til at samme leieavtale blir klassifisert forskjellig av utleier og leietaker. Dette kan for eksempel være tilfellet dersom utleier nyter godt av en restverdigaranti som gis av en part uten tilknytning til leietaker.
10. Om en leieavtale er en finansiell leieavtale eller en operasjonell leieavtale avhenger av innholdet i transaksjonen mer enn kontraktens form<sup>(1)</sup>. Eksempler på situasjoner som hver for seg eller i kombinasjon med andre vanligvis vil føre til at en leieavtale blir klassifisert som en finansiell leieavtale, er når
- a) leieavtalen overfører eierskap til eiendelen til leietaker ved utløpet av leieperioden,
  - b) leietaker kan velge å kjøpe eiendelen til en pris som forventes å være så mye lavere enn virkelig verdi på tidspunktet da leietaker kan velge å kjøpe eiendelen, at det ved leieavtalens begynnelse er rimelig sikkert at leietaker vil benytte seg av dette,
  - c) leieperioden strekker seg over mesteparten av eiendelens økonomiske levetid, selv om eiendomsretten ikke blir overført,
  - d) nåverdien av minsteleien ved leieavtalens begynnelse overstiger så godt som hele den virkelige verdien av den leide eiendelen,
- og
- e) de leide eiendelene er av en så spesialisert art at bare leietaker kan benytte dem uten større endringer.
11. Indikasjoner på situasjoner som hver for seg eller i kombinasjon med andre også kan føre til at en leieavtale blir klassifisert som en finansiell leieavtale, er
- a) dersom leietaker kan si opp leieavtalen, og utleiers tap i tilknytning til oppsigelsen bæres av leietaker,
  - b) når gevinster eller tap fra svingninger i den virkelige verdien av restverdien tilfaller leietaker (for eksempel i form av en leierabatt som tilsvarer mesteparten av salgsprovenyet ved avslutningen av leieavtalen),
- og
- c) når leietaker kan fornye leieavtalen i nok en periode til en leie som er vesentlig lavere enn markedsleien.
12. Eksempelene og indikasjonene i nr. 10 og nr. 11 er ikke alltid avgjørende. Dersom det er klart ut fra andre omstendigheter at leieavtalen ikke i det vesentlige overfører all risiko og avkastning forbundet med eierskap, klassifiseres leieavtalen som en operasjonell leieavtale. Dette kan for eksempel være tilfellet dersom eierskap av eiendelsoverføringer ved avslutningen av leieavtalen for en variabel betaling er lik dens virkelige verdi, eller dersom det er variable leier, og leietaker som et resultat av dette ikke i det vesentlige har all risiko og avkastning.

<sup>(1)</sup> Se også SIC-27: «Vurdering av innholdet i transaksjoner som har juridisk form av en leieavtale».

## IAS 17

13. Klassifisering av en leieavtale gjøres ved leieavtalens begynnelse. Dersom leietaker og utleier på noe tidspunkt avtaler å endre bestemmelsene i leieavtalen, bortsett fra ved en fornyelse av leieavtalen, på en måte som ville føre til en annen klassifisering av leieavtalen i henhold til kriteriene i nr. 7–12, dersom de endrede vilkårene hadde vært gjeldende ved leieavtalens begynnelse, anses den reviderte avtalen som en ny avtale for den leieperiode den er inngått for. Endrede estimater (for eksempel endrede estimater for den økonomiske levetiden til eller restverdien av den leide eiendelen) eller endrede omstendigheter (for eksempel mislighold fra leietakers side) fører imidlertid ikke til noen ny regnskapsmessig klassifisering av en leieavtale.
14. Leieavtaler for tomt og bygninger klassifiseres som operasjonelle eller finansielle leieavtaler på samme måte som leieavtaler for andre eiendeler. Et særtrekk ved tomt er imidlertid at den vanligvis har ubestemt økonomisk levetid, og dersom eiendomsretten ikke forventes å bli overført til leietaker ved leieperiodens utløp, overtar leietaker vanligvis ikke i det vesentlige all risiko og avkastning forbundet med eierskap, og leie av tomt vil dermed være en operasjonell leieavtale. En betaling som foretas ved inngåelse av avtale om eller overtakelse av et leieobjekt som regnskapsføres som en operasjonell leieavtale, representerer forhåndsbetalte leiebetalinger som blir amortisert i løpet av leieperioden i samsvar med mønsteret for de fordelene som leveres.
15. Tomt og bygninger i en leieavtale for tomt og bygninger vurderes separat med hensyn til klassifisering av leieavtaler. Dersom eiendomsretten til begge bestanddelene forventes å bli overført til leietaker ved utløpet av leieperioden, blir de begge klassifisert som en finansiell leieavtale, enten de analyseres som én leieavtale eller som to leieavtaler, med mindre det er klart ut fra andre omstendigheter at leieavtalen ikke i det vesentlige overfører all risiko og avkastning forbundet med eierskap av én av eller begge bestanddelene. Når den faste eiendommen har ubestemt økonomisk levetid, blir tomt vanligvis klassifisert som en operasjonell leieavtale, med mindre eiendomsretten forventes å bli overført til leietaker ved utløpet av leieperioden, i samsvar med nr. 14. Bygninger klassifiseres som en finansiell eller operasjonell leieavtale i samsvar med nr. 7–13.
16. Når det er nødvendig for å klassifisere og regnskapsføre en leieavtale for tomt og bygninger, skal minsteleien (herunder eventuelle forhåndsbetalte engangssummer) fordeles mellom tomt og bygninger i forhold til de relative virkelige verdiene av leieobjektinteressene i tomt og bygninger i leieavtalen ved leieavtalens begynnelse. Dersom leiebetalingene ikke kan fordeles på en pålitelig måte mellom disse to bestanddelene, klassifiseres hele leieavtalen som en finansiell leieavtale, med mindre det er klart at begge bestanddelene er operasjonelle leieavtaler; i så fall blir hele leieavtalen klassifisert som en operasjonell leieavtale.
17. For en leieavtale for tomt og bygninger der beløpet som i utgangspunktet ville ha blitt innregnet som tomt i samsvar med nr. 20, er uvesentlig, kan den faste eiendommen og bygningene behandles som én enhet i klassifiseringen av leieavtalen, og klassifiseres som en finansiell eller operasjonell leieavtale i samsvar med nr. 7–13. I et slikt tilfelle anses bygningenes økonomiske levetid som hele den leide eiendelens økonomiske levetid.
18. Separat måling av tomt og bygninger kreves ikke når leietakers interesse i både tomt og bygninger blir klassifisert som en investeringseiendom i samsvar med IAS 40, og modellen med virkelig verdi er anvendt. Denne vurderingen krever bare detaljerte beregninger dersom klassifiseringen av én av eller begge bestanddelene ellers er usikker.
19. I samsvar med IAS 40 er det mulig for en leietaker å klassifisere som investeringseiendom en eiendomsinteresse som innehas i henhold til en operasjonell leieavtale. Dersom dette er tilfellet, regnskapsføres eiendomsinteressen som om den var en finansiell leieavtale, og modellen for virkelig verdi i tillegg er benyttet for den innregnede eiendelen. Leietaker skal fortsette å regnskapsføre leieavtalen som en finansiell leieavtale, selv om en senere hendelse endrer arten av leietakers eiendomsinteresse slik at den ikke lenger blir klassifisert som en investeringseiendom. Dette vil for eksempel være tilfellet dersom leietaker
  - a) anvender seg av eiendommen, som da overføres til eierbenyttet eiendom til en antatt anskaffelseskost lik dens virkelige verdi på tidspunktet for bruksendring,eller
  - b) overdrar en framleieavtale som i det vesentlige overfører all risiko og avkastning forbundet med eierskap av interessen til en ikke-tilknyttet tredjemann. En slik framleieavtale regnskapsføres av leietaker som en finansiell leieavtale til tredjemann, selv om den kan regnskapsføres som en operasjonell leieavtale av tredjemann.



**LEIEAVTALER I LEIETAKERES FINANSREGNSKAP***Finansielle leieavtaler*

## Førstegangsinnregning

20. *Ved leieperiodens begynnelse skal leietakere innregne finansielle leieavtaler som eiendeler og forpliktelser i sine respektive balanser til beløp lik den leide eiendommens virkelige verdi eller, dersom verdien er lavere, til minsteleienes nåverdi, hver av disse beregnet ved leieavtalens begynnelse. Diskonteringsrenten som skal benyttes ved beregning av minsteleiens nåverdi er den renten som er implisitt i leieavtalen dersom det er mulig å beregne denne, i motsatt fall skal leietakers marginale lånerente benyttes. Eventuelle direkte utgifter til avtaleinngåelse for leietaker legges til beløpet som blir innregnet som eiendel.*
21. Transaksjoner og andre hendelser regnskapsføres og presenteres i samsvar med deres innhold og finansielle realitet og ikke bare i samsvar med deres juridiske form. Selv om leieavtalens juridiske form er slik at leietaker ikke får noen juridisk eiendomsrett til den leide eiendelen, er innholdet i og den økonomiske realiteten ved finansielle leieavtaler at leietaker får de økonomiske fordelene ved bruken av den leide eiendelen i mesteparten av eiendelens økonomiske levetid mot å påta seg en plikt til å betale et beløp for denne retten, som ved leieavtalens begynnelse beløper seg til eiendelens virkelige verdi, samt den tilknyttede finansieringsutgiften.
22. Dersom slik leietransaksjoner ikke gjenspeiles i leietakers balanse, vil de økonomiske ressursene og nivået av plikter i et foretak være undervurdert, og de finansielle nøkkeltallene blir dermed misvisende. Det er derfor hensiktsmessig at en finansiell leieavtale innregnes i leietakers balanse både som en eiendel og som en plikt til å betale framtidige leiebetalingene. Ved leieperiodens begynnelse blir eiendelen og forpliktelsen for de framtidige leiebetalingene innregnet i balansen med samme beløp, bortsett fra leietakers eventuelle direkte utgifter til avtaleinngåelse, som legges til beløpet som innregnes som eiendel.
23. Det er ikke hensiktsmessig at forpliktelsene for leide eiendeler presenteres i finansregnskapet som et fradrag i de leide eiendelene. Dersom det for presentasjonen av forpliktelser i balanseoppstillingen er gjort en sontring mellom kortsiktige og langsiktige forpliktelser, gjøres den samme sontringen for leieforpliktelser.
24. Direkte utgifter til avtaleinngåelse påløper ofte i forbindelse med spesifikke aktiviteter vedrørende leieavtalen, som ved framforhandling og sikring av leieordninger. Utgifter som blir identifisert som direkte henførbare til aktiviteter utført av leietaker i forbindelse med en finansiell leieavtale, legges til beløpet som innregnes som eiendel.

## Etterfølgende måling

25. *Minsteleiene skal fordeles mellom finansieringsutgiften og reduksjonen av den utestående forpliktelsen. Finansieringsutgiften skal fordeles på enkeltperioder i løpet av leieperioden, slik at den gir en konstant periodisk rente for forpliktelsens gjestående saldo. Variabel leie skal belastes som kostnad i den perioden den påløp.*
26. I praksis kan en leietaker benytte en tilnæringsmetode for å forenkle beregningen ved fordelingen av finansieringsutgifter på enkeltperioder i løpet av leieperioden.
27. *En finansiell leieavtale fører til avskrivningskostnader for avskrivbare eiendeler og dessuten finanskostnader for hver regnskapsperiode. Avskrivningsprinsippene for avskrivbare leide eiendeler skal være i overensstemmelse med prinsippene som gjelder for avskrivbare eiendeler som foretaket eier, og avskrivningen som innregnes, skal beregnes i samsvar med IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr» og IAS 38: «Immaterielle eiendeler». Dersom det ikke foreligger noen rimelig sikkerhet for at leietaker vil overta eierskapet ved utløpet av leieperioden, skal eiendelen være fullt avskrevet over den korteste av periodene for leieavtalens løpetid og for eiendelens utnyttbare levetid.*
28. Det avskrivbare beløpet for en leid eiendel blir fordelt på hver regnskapsperiode over tidsrommet for forventet bruk på systematisk grunnlag og i overensstemmelse med de avskrivningsprinsippene som leietaker anvender for avskrivbare eiendeler som leietaker eier. Dersom det foreligger en rimelig sikkerhet for at leietaker vil oppnå eierskap ved utløpet av leieperioden, er perioden for forventet bruk lik eiendelens utnyttbare levetid, mens i andre tilfeller avskrives eiendelen over den korteste av periodene for leieavtalens løpetid og for eiendelens utnyttbare levetid.

**IAS 17**

29. Summen av avskrivningskostnaden for eiendelen og finanskostnaden for perioden er sjelden den samme som leiebetalingene som skal betales for perioden, og det er derfor ikke hensiktsmessig bare å innregne disse leiebetalingene som kostnad. Likedan er det ikke sannsynlig at eiendelen og den tilknyttede forpliktelsen er like med hensyn til beløp etter leieperiodens begynnelse.
30. For å beregne om en leid eiendel har falt i verdi eller ikke, skal et foretak anvende IAS 36: «Verdifall på eiendeler».
31. *Leietakere skal, i tillegg til å oppfylle kravene i IAS 32: «Finansielle instrumenter: opplysninger og presentasjon», gi følgende opplysninger om finansielle leieavtaler:*
- a) *Netto balanseført verdi på balansedagen for hver klasse av eiendeler.*
  - b) *En avstemming mellom totalsummen av framtidig minsteleie på balansedagen og dens nåverdi. I tillegg skal et foretak opplyse om totalsummen av framtidig minsteleie på balansedagen og dens nåverdi for hver av de følgende periodene:*
    - i) *ikke mer enn ett år,*
    - ii) *mer enn ett år og ikke mer enn fem år,*
    - iii) *mer enn fem år.*
  - c) *Variabel leie innregnet som kostnad i regnskapsperioden.*
  - d) *Totalsummen av framtidig minsteleie for framleie som forventes mottatt i henhold til uoppsigelige framleieavtaler på balansedagen.*
  - e) *En generell beskrivelse av leietakers vesentlige leieordninger, herunder, men ikke avgrenset til,*
    - i) *beregningsgrunnlaget for betalbar variabel leie,*
    - ii) *forekomst av og vilkår ved fornyelses- eller kjøpsopsjoner, samt bestemmelser om leieregulering,*

*og*

  - iii) *restriksjoner pålagt gjennom leieordninger, for eksempel når det gjelder utbytte, ytterligere gjeld og ytterligere leieavtaler.*
32. I tillegg kommer opplysningskravene i IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 og IAS 41 til anvendelse på leietakere for eiendeler leid i henhold til finansielle leieavtaler.

*Operasjonelle leieavtaler*

33. *Leiebetalinger i henhold til en operasjonell leieavtale skal innregnes som kostnad på lineært grunnlag i løpet av leieperioden, med mindre et annet systematisk grunnlag er mer representativt for tidsmønsteret for brukers fordeler<sup>(1)</sup>.*
34. Leiebetalinger i henhold til operasjonelle leieavtaler (unntatt utgifter for tjenester som forsikring og vedlikehold) skal innregnes som kostnad på lineært grunnlag, med mindre et annet systematisk grunnlag er mer representativt for løpet av brukers fordeler, selv om betalingene ikke skjer på dette grunnlaget.

<sup>(1)</sup> Se også SIC-15: «Operasjonelle leieavtaler – incentiver».

35. *Leietakere skal, i tillegg til å oppfylle kravene i IAS 32, gi følgende opplysninger om operasjonelle leieavtaler:*
- a) *Totalsummen av framtidig minsteleie i henhold til uoppsigelige operasjonelle leieavtaler for hver av de følgende periodene:*
    - i) *ikke mer enn ett år,*
    - ii) *mer enn ett år og ikke mer enn fem år,*
    - iii) *mer enn fem år.*
  - b) *Totalsummen av framtidig minsteleie for framleie som forventes mottatt i henhold til uoppsigelige framleieavtaler på balansedagen.*
  - c) *Leie- og framleiebetalinger innregnet som kostnad for perioden, med separate beløp for minsteleie, variabel leie og framleiebetalinger.*
  - d) *En generell beskrivelse av leietakers betydelige leieordninger, herunder, men ikke avgrenset til, følgende:*
    - i) *beregningsgrunnlaget for betalbar variabel leie,*
    - ii) *forekomst av og vilkår ved fornyelses- eller kjøpsopsjoner, samt bestemmelser om leieregulering,*
    - og*
    - iii) *restriksjoner pålagt gjennom leieordninger, for eksempel når det gjelder utbytte, ytterligere gjeld og ytterligere leieavtaler.*

#### LEIEAVTALER I UTLEIERES FINANSREGNSKAP

##### *Finansielle leieavtaler*

##### Førstegangsinnregning

36. *Utleier skal innregne eiendeler som holdes av utleier i henhold til en finansiell leieavtale i balansen, og presentere dem som en fordring til et beløp lik nettoinvesteringen i leieavtalen.*
37. I henhold til en finansiell leieavtale overfører utleier i det vesentlige all risiko og avkastning som er forbundet med juridisk eierskap, og leiebetalingsfordringen blir dermed behandlet av utleier som tilbakebetaling av hovedstol og finansinntekt for å refundere og belønne utleier for dennes investering og tjenester.
38. Utleiere pådrar seg ofte direkte utgifter til avtaleinngåelse som omfatter beløp som for eksempel provisjoner, juridiske avgifter og interne utgifter som er marginale og direkte henførbare til framforhandling og utarbeiding av en leieavtale. De utelukker generelle fellesutgifter som dem som pådras av et salgs- og markedsføringsteam. For andre finansielle leieavtaler enn slike som omfatter utleiere som er produsenter eller forhandlere, er direkte utgifter til avtaleinngåelse inkludert i førstegangsmålingen av fordringer tilknyttet den finansielle leieavtalen, og reduserer inntektsbeløpet innregnet i løpet av leieperioden. Renten som er implisitt i leieavtalen, blir definert på en slik måte at direkte utgifter til avtaleinngåelse automatisk inkluderes i fordringer som er tilknyttet den finansielle leieavtalen; det er ikke noe behov for å legge dem til separat. Utgifter pådratt av utleiere som er produsenter eller forhandlere i forbindelse med framforhandling og utarbeiding av en leieavtale, omfattes ikke av definisjonen av direkte utgifter til avtaleinngåelse. Følgelig ekskluderes de fra nettoinvesteringen i leieavtalen, og innregnes som kostnad når fortjenesten ved salget blir innregnet, noe som for en finansiell leieavtale vanligvis er ved leieperiodens begynnelse.

## IAS 17

Etterfølgende måling

39. ***Innregning av finansinntekt skal baseres på et mønster som gjenspeiler en konstant periodisk avkastning på utleiers nettoinvestering i den finansielle leieavtalen.***
40. En utleier har som mål å fordele finansinntekt i løpet av leieperioden på et systematisk og rasjonelt grunnlag. Denne inntektsfordelingen er basert på et mønster som gjenspeiler en konstant periodisk avkastning på utleiers nettoinvestering i den finansielle leieavtalen. Leiebetalinger som gjelder perioden, eksklusive utgifter for tjenester, føres mot bruttoinvesteringen i leieavtalen for å redusere både hovedstolen og den ikke-opptjente finansinntekten.
41. Estimerte ikke-garanterte restverdier som benyttes i beregningen av utleiers bruttoinvestering i en leieavtale, blir gjennomgått regelmessig. Dersom det har vært en reduksjon i den estimerte, ikke-garanterte restverdien, blir inntektsfordelingen over leieperioden revidert og en eventuell reduksjon når det gjelder beløp som er resultatført, innregnes umiddelbart.
42. ***Utleiere som er produsenter eller forhandlere, skal innregne fortjeneste eller tap ved salg for perioden i samsvar med de regnskapsprinsippene som foretaket følger for direkte salg. Dersom det benyttes kunstig lave renter, skal fortjeneste ved salg være avgrenset til det som ville ha vært utfallet dersom en markedsrente hadde vært benyttet. Utgifter pådratt av utleiere som er produsenter eller forhandlere i forbindelse med framforhandling og utarbeiding av en leieavtale, skal innregnes som kostnad når fortjenesten ved salget blir innregnet.***
43. Produsenter eller forhandlere tilbyr ofte kunder valget mellom enten å kjøpe eller leie en eiendel. En finansiell leieavtale for en eiendel som en produsent eller forhandler tilbyr som utleier, fører til to typer av inntekt:
- a) fortjeneste eller tap som tilsvarer fortjeneste eller tap av et direkte salg av eiendelen som leies, til normale salgspriser og som gjenspeiler eventuelle gjeldende volum- eller forhandlerrabatter,
- og
- b) finansinntekt i løpet av leieperioden.
44. Salgsinntekter som er regnskapsført i begynnelsen av leieperioden av en produsent eller forhandler som opptrer som utleier, er eiendelens virkelige verdi eller, dersom denne er lavere, nåverdien av minsteleie inntjent av utleier, beregnet ved markedsrente. Kostnad solgt eiendel innregnet ved begynnelsen av leieperioden er anskaffelseskost eller, dersom denne er forskjellig, den leide eiendelens balanseførte verdi, med fradrag for den ikke-garanterte restverdiens nåverdi. Differansen mellom salgsinntekten og kostnad solgt eiendel er fortjenesten ved salget, som innregnes i samsvar med foretakets regnskapsprinsipper for direkte salg.
45. Utleiere som er produsenter eller forhandlere, oppgir enkelte ganger kunstig lave renter for å tiltrekke seg kunder. Bruken av en slik rente ville ha ført til at en altfor stor del av den totale inntekten av transaksjonen ble innregnet på tidspunktet for salget. Dersom kunstig lave renter benyttes, er fortjeneste ved salg avgrenset til det som ville vært utfallet dersom en markedsrente hadde vært benyttet.
46. Utgifter som en utleier som er produsent eller forhandler pådrar seg i forbindelse med framforhandling og utarbeiding av en finansiell leieavtale, blir innregnet som kostnad ved begynnelsen av leieperioden fordi de i hovedsak er knyttet til opptjeningen av produsentens eller forhandlerens overskudd ved salg.
47. ***Utleiere skal, i tillegg til å oppfylle kravene i IAS 32, gi følgende opplysninger om finansielle leieavtaler:***
- a) ***En avstemming mellom bruttoinvesteringen i leieavtalen på balansedagen og nåverdien av utestående minsteleie på balansedagen. I tillegg skal et foretak opplyse om bruttoinvesteringen i leieavtalen og nåverdien av utestående minsteleie på balansedagen for hver av de følgende periodene:***
    - i) *ikke mer enn ett år,*
    - ii) *mer enn ett år og ikke mer enn fem år,*
    - iii) *mer enn fem år.*

- b) Ikke-opptjent finansinntekt.*
  - c) De ikke-garanterte restverdiene som tilfaller utleier.*
  - d) Akkumulert tapsavsetning på utestående minsteleie som ikke kan inndrives.*
  - e) Variabel leie innregnet som inntekt i regnskapsperioden.*
  - f) En generell beskrivelse av utleiers vesentlige leieordninger.*
48. Som en indikator på vekst er det ofte nyttig også å opplyse om bruttoinvestering med fradrag for ikke-opptjent inntekt i nye forretninger som er tilkommet i løpet av regnskapsperioden, med fradrag for relevante beløp for oppsagte leieavtaler.
- Operasjonelle leieavtaler*
49. *Utleiere skal presentere eiendeler som er omfattet av operasjonelle leieavtaler i balansen i samsvar med eiendelens art.*
50. *Leieinntekt fra operasjonelle leieavtaler skal innregnes i inntekten på lineært grunnlag i løpet av leieperioden, med mindre et annet systematisk grunnlag er mer representativt for forløpet for hvordan fordelene av å nytte den leide eiendelen blir oppbrukt<sup>(1)</sup>.*
51. Utgifter, herunder avskrivning, som er pådratt ved opptjening av leieinntekten, blir innregnet som kostnad. Leieinntekt (eksklusive mottatte beløp for ytte tjenester, som for eksempel forsikring og vedlikehold) blir innregnet på lineært grunnlag i løpet av leieperioden, selv om beløpene ikke er mottatt på et slikt grunnlag, med mindre et annet systematisk grunnlag er mer representativt for tidsmønsteret for hvordan fordelene av å bruke den leide eiendelen blir oppbrukt.
52. *Direkte utgifter til avtaleinngåelse som utleiere pådrar seg ved framforhandling og utarbeiding av en operasjonell leieavtale, skal legges til den balanseførte verdien av den leide eiendelen, og innregnes som kostnad i løpet av leieperioden på samme grunnlag som leieinntekten.*
53. *Avskrivningsprinsippene for avskrivbare leide eiendeler skal være i overensstemmelse med utleiers normale avskrivningsprinsipp for tilsvarende eiendeler, og avskrivningen skal beregnes i samsvar med IAS 16 og IAS 38.*
54. For å beregne om en leid eiendel har vært utsatt for et verdifall, skal et foretak anvende IAS 36.
55. En utleier som er produsent eller forhandler, skal ikke innregne noen fortjeneste ved salg ved inngåelse av en operasjonell leieavtale ettersom denne ikke er det samme som et salg.
56. *Utleiere skal, i tillegg til å oppfylle kravene i IAS 32, gi følgende opplysninger om operasjonelle leieavtaler:*
- a) Framtidig minsteleie under uoppsigelige operasjonelle leieavtaler samlet og for hver av de følgende periodene:*
    - i) ikke mer enn ett år,*
    - ii) mer enn ett år og ikke mer enn fem år,*
    - iii) mer enn fem år.*
  - b) Samlet variabel leie innregnet som inntekt i regnskapsperioden.*
  - c) En generell beskrivelse av utleiers leieordninger.*

<sup>(1)</sup> Se også SIC-15: «Operasjonelle leieavtaler – incentiver».

## IAS 21

57. I tillegg kommer opplysningskravene i IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 og IAS 41 til anvendelse for utleiere for eiendeler som er utleid i henhold til operasjonelle leieavtaler.

## SALGS- OG TILBAKELEIETRANSAKSJONER

58. En salgs- og tilbakeleietransaksjon innebærer salg av en eiendel og deretter tilbakeleie av den samme eiendelen. Leiebetalingen og salgsprisen er vanligvis innbyrdes avhengige ettersom de framforhandles som en pakke. Den regnskapsmessige behandlingen av en salgs- og tilbakeleietransaksjon avhenger av hvilken type leieavtale det dreier seg om.
59. *Dersom en salgs- og tilbakeleietransaksjon fører til en finansiell leieavtale, skal en eventuell overskytende del av salgsprovenyet i forhold til balanseført verdi ikke innregnes umiddelbart som inntekt av en selgende leietaker. Den skal isteden utsettes og amortiseres i løpet av leieperioden.*
60. Dersom salgs- og tilbakeleietransaksjonen er en finansiell leieavtale, er transaksjonen en måte for utleier å yte finansiering til leietaker med eiendelen som sikkerhet. Av denne grunn er det ikke hensiktsmessig å se på en overskytende del av salgsprovenyet i forhold til den balanseførte verdien som inntekt. Et slikt overskytende beløp skal utsettes og amortiseres i løpet av leieperioden.
61. *Dersom en salgs- og tilbakeleietransaksjon fører til en operasjonell leieavtale, og det er klart at transaksjonen er utført til virkelig verdi, skal ethvert resultat av transaksjonen innregnes umiddelbart. Dersom salgsprisen er lavere enn virkelig verdi, skal et eventuelt resultat innregnes umiddelbart, bortsett fra i de tilfeller der et tap blir kompensert ved framtidige leiebetalinger som ligger under markedsprisen, som i så fall skal utsettes og amortiseres i forhold til leiebetalingene i løpet av den perioden som eiendelen forventes å bli brukt i. Dersom salgsprisen er høyere enn virkelig verdi, skal det overskytende beløp i forhold til virkelig verdi utsettes og amortiseres i løpet av den perioden som eiendelen forventes å bli brukt i.*
62. Dersom en salgs- og tilbakeleietransaksjon er en operasjonell leieavtale, og leiebetalingene og salgsprisen blir fastsatt til virkelig verdi, har det faktisk funnet sted en normal salgstransaksjon, og et eventuelt resultat av transaksjonen innregnes umiddelbart.
63. *Når det gjelder operasjonelle leieavtaler, og dersom virkelig verdi på tidspunktet for en salgs- og tilbakeleietransaksjon er lavere enn eiendelens balanseførte verdi, skal et tap tilsvarende beløpet som utgjør differansen mellom balanseført verdi og virkelig verdi, innregnes umiddelbart.*
64. Når det gjelder finansielle leieavtaler, er det ikke nødvendig med noen slik justering med mindre det har skjedd et verdifall, og i så fall blir den balanseførte verdien redusert til gjenvinnbart beløp i samsvar med IAS 36.
65. Opplysningskravene for leietakere og utleiere gjelder også ved salgs- og tilbakeleietransaksjoner. Den beskrivelsen av vesentlige leieordninger som kreves, fører til at det skal opplyses om unike eller uvanlige bestemmelser i avtalen eller i vilkårene for salgs- og tilbakeleietransaksjonene.
66. Salgs- og tilbakeleietransaksjoner kan utløse de særlige opplysningskriteriene i IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap».

## OVERGANGSBESTEMMELSER

67. *I henhold til nr. 68 oppfordres det til, men kreves ikke, at denne standard anvendes med tilbakevirkende kraft. Dersom denne standard ikke anvendes med tilbakevirkende kraft, anses saldoen for enhver tidligere eksisterende finansiell leieavtale for å ha vært riktig beregnet av utleier, og skal etter dette regnskapsføres i samsvar med bestemmelsene i denne standard.*
68. *Et foretak som tidligere har anvendt IAS 17 (revidert 1997), skal anvende endringene i standard med tilbakevirkende kraft på alle leieavtaler, eller, dersom IAS 17 (revidert 1997) ikke ble anvendt med tilbakevirkende kraft, på alle leieavtaler som er inngått etter at foretaket første gang anvendte IAS 17.*

**IKRAFTTREDELSE**

69. *Et foretak skal anvende denne standard på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Dersom et foretak anvender denne standard på en periode som begynner tidligere enn 1. januar 2005, skal foretaket opplyse om dette.*

**OPPHEVING AV IAS 17 (REVIDERT 1997)**

70. Denne standard erstatter IAS 17: «Leieavtaler» (revidert 1997).
-

**IAS 21***VEDLEGG***Endringer i andre uttalelser**

*Endringene i dette vedlegg skal anvendes på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Dersom et foretak anvender denne standard på en tidligere periode, får disse endringene anvendelse på den tidligere perioden.*

A1. [Endringen er ikke relevant for tidligere offentliggjorte standarder]

A2. [Endringen er ikke relevant for tidligere offentliggjorte standarder]



*INTERNASJONAL REGNSKAPSTANDARD 21***Virkningene av valutakursendringer**

## OVERSIKT

	Nr.
Formål	1-2
Virkeområde	3-7
Definisjoner	8-16
Utdyping av definisjonene	9-16
Funksjonell valuta	9-14
Nettoinvestering i en utenlandsk virksomhet	15
Monetære poster	16
Sammendrag av framgangsmåten som kreves av denne standard	17-19
Presentasjon av transaksjoner i utenlandsk valuta i den funksjonelle valutaen	20-37
Førstegangsinnregning	20-22
Presentasjon på etterfølgende balansedager	23-26
Innregning av valutakursdifferanser	27-34
Endring i funksjonell valuta	35-37
Anvendelse av en annen presentasjonsvaluta enn den funksjonelle valutaen	38-49
Omregning til presentasjonsvalutaen	38-43
Omregning av en utenlandsk virksomhet	44-47
Avhending av en utenlandsk virksomhet	48-49
Skattemessige virkninger av alle valutakursdifferanser	50
Opplysninger	51-57
Ikrafttredelse og overgangsbestemmelser	58-60
Tilbaketrekning av andre uttalelser	61-62

Denne reviderte standard erstatter IAS 21: «Virkningene av valutakursendringer» (revidert 1993), og skal anvendes på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.

**FORMÅL**

1. Et foretak kan drive virksomhet i utlandet på to måter. Det kan foreta transaksjoner i utenlandsk valuta, eller det kan ha utenlandske virksomheter. I tillegg kan et foretak presentere sitt finansregnskap i utenlandsk valuta. Formålet med denne standard er å fastsette hvordan transaksjoner i utenlandsk valuta og utenlandske virksomheter skal innregnes i et foretaks finansregnskap, og hvordan finansregnskap skal omregnes til en presentasjonsvaluta.

**IAS 21**

2. De viktigste problemene er hvilken valutakurs eller hvilke valutakurser som skal anvendes, og hvordan virkningene av valutakursendringer skal presenteres i finansregnskapet.

**VIRKEOMRÅDE**

3. *Denne standard får anvendelse på<sup>(1)</sup>:*
- a) *regnskapsføring av transaksjoner og saldoer i utenlandsk valuta, unntatt avledede transaksjoner og saldoer som omfattes av IAS 39: «Finansielle instrumenter – innregning og måling»,*
  - b) *omregning av utenlandske virksomheters resultater og finansielle stilling som er inkludert i foretakets finansregnskap, ved konsolidering, forholdsmessig konsolidering eller etter egenkapitalmetoden,*
- og*
- c) *omregning av et foretaks resultater og finansielle stilling til en presentasjonsvaluta.*
4. IAS 39 får anvendelse på mange derivater i utenlandsk valuta, og disse er derfor ikke omfattet av denne standard. De derivater i utenlandsk valuta som ikke er omfattet av IAS 39 (for eksempel enkelte derivater i utenlandsk valuta som er innebygd i andre kontrakter), er imidlertid omfattet av denne standard. I tillegg får denne standard anvendelse når et foretak omregner beløp som er knyttet til derivater, fra foretakets funksjonelle valuta til dets presentasjonsvaluta.
5. Denne standard får ikke anvendelse på sikringsbokføring av poster i utenlandsk valuta, herunder sikring av en nettoinvestering i en utenlandsk virksomhet. IAS 39 får anvendelse på sikringsbokføring.
6. Denne standard får anvendelse på presentasjon av et foretaks finansregnskap i utenlandsk valuta og fastsetter krav som må være oppfylt for at slike finansregnskap kan anses å være i samsvar med internasjonale standarder for finansiell rapportering. Når det gjelder omregning av finansiell informasjon til utenlandsk valuta som ikke oppfyller disse kravene, angir denne standard hvilke opplysninger som skal gis.
7. Denne standard får ikke anvendelse på presentasjon i en kontantstrømoppstilling av kontantstrømmer som kommer fra transaksjoner i utenlandsk valuta, eller på omregning av kontantstrømmer i en utenlandsk virksomhet (se IAS 7: «Kontantstrømoppstilling»).

**DEFINISJONER**

8. *Følgende begreper anvendes i denne standard:*

*«Sluttkurs» er dagskursen på balansedagen.*

*«Valutakursdifferanse» er den differanse som framkommer ved omregning av et gitt antall enheter i en valuta til en annen valuta til forskjellige valutakurser.*

*«Valutakurs» er vekslingsforholdet mellom to valutaer.*

*«Virkelig verdi» er det beløp en eiendel kan omsettes for eller en forpliktelse gjøres opp med i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte og frivillige parter.*

*«Utenlandsk valuta» er en annen valuta enn foretakets funksjonelle valuta.*

*En «utenlandsk virksomhet» er et foretak som er et datterforetak, et tilknyttet foretak, en felleskontrollert virksomhet eller en filial av et regnskapspliktig foretak, hvis aktiviteter er basert i eller utøves i et annet land eller en annen valuta enn det regnskapspliktige foretakets.*

<sup>(1)</sup> Se også SIC-7: «Innføring av euro».

*«Funksjonell valuta» er valutaen innenfor det primære økonomiske miljøet der foretaket driver sin virksomhet.*

*Et «konsern» er et morforetak og alle dets datterforetak.*

*«Monetære poster» er valutaenheter som besittes og eiendeler og forpliktelser som skal mottas eller betales i et antall valutaenheter som er fastsatt eller vil kunne fastsettes.*

*«Nettoinvestering i en utenlandsk virksomhet» er omfanget av det regnskapspliktige foretakets andel av virksomhetens nettoeiendeler.*

*«Presentasjonsvaluta» er den valuta som finansregnskapet presenteres i.*

*«Dagskurs» er valutakursen ved umiddelbar levering.*

#### *Utdyping av definisjonene*

#### Funksjonell valuta

9. Det primære økonomiske miljøet der et foretak driver sin virksomhet er vanligvis det miljøet der foretaket primært genererer og forbruker kontanter. Et foretak skal ta hensyn til følgende faktorer ved fastsettelse av sin funksjonelle valuta:
- a) Den valuta
    - i) som hovedsakelig påvirker salgsprisene på varer og tjenester (som ofte vil være den valuta som salgsprisene på foretakets varer og tjenester angis og gjøres opp i),
    - og
    - ii) som gjelder i landet hvis markedskrefter og lovgivning hovedsakelig bestemmer salgsprisene på foretakets varer og tjenester.
  - b) Den valuta som hovedsakelig påvirker lønnsutgifter, råvareutgifter og andre utgifter forbundet med levering av varer og tjenester (som ofte vil være den valuta som slike utgifter angis og gjøres opp i).
10. Følgende faktorer kan også være en indikasjon på et foretaks funksjonelle valuta:
- a) Den valuta som midler fra finansieringsaktiviteter (dvs. utstedelse av gjelds- og egenkapitalinstrumenter) genereres i.
  - b) Den valuta som innbetalinger fra driftsaktiviteter vanligvis foretas i.
11. I tillegg skal følgende faktorer tas i betraktning ved fastsettelse av en utenlandsk virksomhets funksjonelle valuta og ved beslutning om hvorvidt virksomhetens funksjonelle valuta er den samme som det regnskapspliktige foretakets (dersom det regnskapspliktige foretaket i denne sammenheng er det foretak som har den utenlandske virksomheten som et datterforetak, en filial, et tilknyttet foretak eller en felleskontrollert virksomhet):
- a) Hvorvidt den utenlandske virksomhetens aktiviteter utøves som en forlengelse av det regnskapspliktige foretaket, og ikke med en betydelig grad av selvstendighet. Et eksempel på det førstnevnte kan være når den utenlandske virksomheten bare selger varer som er importert fra det regnskapspliktige foretaket, og overfører salgsvederlaget til det regnskapspliktige foretaket. Et eksempel på det sistnevnte kan være når virksomheten genererer kontanter og andre monetære poster, pådrar seg kostnader, genererer inntekter og opptar lån, alt hovedsakelig i lokal valuta.
  - b) Hvorvidt transaksjonene med det regnskapspliktige foretaket utgjør en stor eller liten del av den utenlandske virksomhetens aktiviteter.
  - c) Hvorvidt kontantstrømmer fra den utenlandske virksomhetens aktiviteter direkte påvirker det regnskapspliktige foretakets kontantstrømmer og er tilgjengelige for overføring til det regnskapspliktige foretaket.
  - d) Hvorvidt kontantstrømmene fra den utenlandske virksomhetens aktiviteter er tilstrekkelige til å betjene eksisterende og normalt forventede gjeldsforpliktelser uten at det regnskapspliktige foretaket stiller midler til rådighet.

**IAS 21**

12. Når ovennevnte indikatorer er blandet og det ikke klart framgår hva som er den funksjonelle valutaen, skal ledelsen utøve skjønn for å velge den funksjonelle valuta som best gjenspeiler den økonomiske virkningen av de underliggende transaksjoner, hendelser og forhold. Som et ledd i denne tilnærmingen skal ledelsen prioritere de primære indikatorene i nr. 9 før den tar hensyn til indikatorene i nr. 10 og nr. 11, som er beregnet på å gi ytterligere veiledning ved fastsettelse av et foretaks funksjonelle valuta.
13. Et foretaks funksjonelle valuta gjenspeiler de underliggende transaksjoner, hendelser og forhold som er relevante for foretaket. Når den funksjonelle valutaen er fastsatt, skal den derfor ikke endres med mindre det skjer en endring i disse underliggende transaksjoner, hendelser eller forhold.
14. Dersom den funksjonelle valutaen er valutaen til en økonomi med høyinflasjon, skal foretakets finansregnskap omarbeides i samsvar med IAS 29: «Finansiell rapportering i økonomier med høyinflasjon». Et foretak kan ikke unngå omarbeiding i samsvar med IAS 29 ved for eksempel å anvende som sin funksjonelle valuta en annen valuta enn den funksjonelle valuta som er fastsatt i samsvar med denne standard (for eksempel morforetakets funksjonelle valuta).

**Nettoinvestering i en utenlandsk virksomhet**

15. Et foretak kan ha monetære poster som er fordringer på eller gjeld til en utenlandsk virksomhet. En post hvis oppgjør verken er planlagt eller sannsynlig i overskuelig framtid, er i realiteten en del av foretakets nettoinvestering i den utenlandske virksomheten, og skal regnskapsføres i samsvar med nr. 32 og nr. 33. Slike monetære poster kan omfatte langsiktige fordringer eller lån. De omfatter ikke kundefordringer eller leverandørgjeld.

**Monetære poster**

16. Det avgjørende kjennetegnet ved en monetær post er en rett til å motta (eller en forpliktelse til å levere) et antall valutaenheter som er fastsatt eller vil kunne fastsettes. Eksempler på dette er pensjoner og andre ytelser til ansatte som skal betales kontant, avsetninger som skal gjøres opp kontant, og kontant utbytte som innregnes som forpliktelse. Som en monetær post regnes også en kontrakt om mottak (eller levering) av et variabelt antall av foretakets egne egenkapitalinstrumenter eller et variabelt antall eiendeler der den virkelige verdien som skal mottas (eller leveres), tilsvarer et antall valutaenheter som er fastsatt eller vil kunne fastsettes. Derimot er det avgjørende kjennetegnet ved en ikke-monetær post en manglende rett til å motta (eller en forpliktelse til å levere) et antall valutaenheter som er fastsatt eller vil kunne fastsettes. Eksempler på dette er forhåndsbetalte beløp for varer og tjenester (for eksempel forhåndsbetalt leie), goodwill, immaterielle eiendeler, beholdninger, eiendom, anlegg og utstyr samt avsetninger som skal gjøres opp ved levering av en ikke-monetær eiendel.

**SAMMENDRAG AV FRAMGANGSMÅTEN SOM KREVES AV DENNE STANDARD**

17. Ved utarbeiding av finansregnskap skal hvert foretak — enten det er et frittstående foretak, et foretak med utenlandske virksomheter (for eksempel et morforetak) eller en utenlandsk virksomhet (for eksempel et datterforetak eller en filial) — fastsette sin funksjonelle valuta i samsvar med nr. 9-14. Foretaket skal omregne poster i utenlandsk valuta til sin funksjonelle valuta og rapportere virkningene av slike omregninger i samsvar med nr. 20-37 og nr. 50.
18. Mange regnskapspliktige foretak består av flere individuelle foretak (et konsern består for eksempel av et morforetak og ett eller flere datterforetak). Forskjellige typer foretak, uansett om de er en del av et konsern eller ikke, kan ha investeringer i tilknyttede foretak eller felleskontrollerte virksomheter. De kan også ha filialer. Resultatene og den finansielle stillingen til hvert enkelt foretak som er omfattet av det regnskapspliktige foretaket, skal omregnes til den valuta som det regnskapspliktige foretaket presenterer sitt finansregnskap i. Denne standard tillater at et regnskapspliktig foretaks presentasjonsvaluta kan være en hvilken som helst valuta (eller flere valutaer). Resultatene og den finansielle stillingen til et enkelt foretak som er omfattet av det regnskapspliktige foretaket, og hvis funksjonelle valuta er en annen enn presentasjonsvalutaen, skal omregnes i samsvar med nr. 38-50.
19. Denne standard tillater også at et frittstående foretak som utarbeider finansregnskap eller et foretak som utarbeider separat finansregnskap i samsvar med IAS 27: «Konsernregnskap og separat finansregnskap» presenterer sitt finansregnskap i en hvilken som helst valuta (eller flere valutaer). Dersom foretakets presentasjonsvaluta er forskjellig fra dets funksjonelle valuta, skal foretakets resultater og finansielle stilling også omregnes til presentasjonsvalutaen i samsvar med nr. 38-50.

**PRESENTASJON AV TRANSAKSJONER I UTENLANDSK VALUTA I DEN FUNKSJONELLE VALUTAEN***Førstegangsinnregning*

20. En transaksjon i utenlandsk valuta er en transaksjon som er uttrykt i eller krever oppgjør i utenlandsk valuta, herunder transaksjoner som oppstår når et foretak
- a) kjøper eller selger varer eller tjenester der prisen er uttrykt i utenlandsk valuta,
  - b) låner eller låner ut midler der beløp skyldig eller til gode er uttrykt i utenlandsk valuta,
- eller
- c) på annen måte anskaffer eller avhender eiendeler eller pådrar seg eller gjør opp forpliktelser i utenlandsk valuta.
21. ***En transaksjon i utenlandsk valuta skal ved førstegangsinnregning i den funksjonelle valutaen registreres ved at beløpet i utenlandsk valuta omregnes til den dagskurs som gjelder mellom den funksjonelle valutaen og den utenlandske valutaen på transaksjonstidspunktet.***
22. Transaksjonstidspunktet er tidspunktet da transaksjonen første gang kvalifiserer for innregning i samsvar med internasjonale standarder for finansiell rapportering. Av praktiske årsaker anvendes ofte en kurs som er tilnærmet lik den faktiske kursen på transaksjonstidspunktet, for eksempel ved at en gjennomsnittlig kurs for en uke eller måned anvendes på alle transaksjoner i hver utenlandsk valuta i løpet av perioden. Anvendelse av en gjennomsnittlig kurs for en periode er imidlertid ikke hensiktsmessig dersom det er betydelige svingninger i valutakursene.

*Presentasjon på etterfølgende balansedager***23. På hver balansedag skal**

- a) ***monetære poster i utenlandsk valuta omregnes til sluttkursen,***
  - b) ***ikke-monetære poster som måles til historisk kost uttrykt i utenlandsk valuta, omregnes til valutakursen på transaksjonstidspunktet,***
- og***
- c) ***ikke-monetære poster som måles til virkelig verdi uttrykt i utenlandsk valuta, omregnes til valutakursene som gjaldt da den virkelige verdien ble fastsatt.***
24. Den balanseførte verdi av en post fastsettes i sammenheng med andre relevante standarder. Eiendom, anlegg og utstyr kan for eksempel måles til virkelig verdi eller historisk kost i samsvar med IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr». Uansett om den balanseførte verdien fastsettes på grunnlag av historisk kost eller virkelig verdi, skal beløpet, dersom det er fastsatt i utenlandsk valuta, omregnes til den funksjonelle valutaen i samsvar med denne standard.
25. Den balanseførte verdien av noen poster fastsettes ved å sammenligne to eller flere beløp. Den balanseførte verdien av beholdninger utgjør for eksempel den laveste verdien av anskaffelseskost og netto realisasjonsverdi i samsvar med IAS 2: «Beholdninger». Tilsvarende utgjør den balanseførte verdien av en eiendel der det er indikasjon på verdifall, den laveste verdien av eiendelens balanseførte verdi før mulige tap ved verdifall, og dens gjenvinnbare beløp, i samsvar med IAS 36: «Verdifall på eiendeler». Når en slik eiendel er ikke-monetær og måles i utenlandsk valuta, skal den balanseførte verdien fastsettes ved å sammenligne
- a) anskaffelseskost eller balanseført verdi, alt etter hva som passer, omregnet til valutakursen som gjaldt på tidspunktet da beløpet ble fastsatt (dvs. kursen på transaksjonstidspunktet for en post som måles til historisk kost),
- og***
- b) netto realisasjonsverdi eller gjenvinnbart beløp, alt etter hva som passer, omregnet til valutakursen som gjaldt på tidspunktet da verdien ble fastsatt (for eksempel sluttkursen på balansedagen).

## IAS 21

Virkningen av denne sammenligningen kan være at et tap ved verdifall blir innregnet i den funksjonelle valutaen som ikke ville ha blitt innregnet i den utenlandske valutaen, eller omvendt.

26. Når det er flere mulige valutakurser, benyttes den kursen som de framtidige kontantstrømmene som representeres av transaksjonen eller saldoen, ville ha blitt gjort opp til dersom disse kontantstrømmene hadde funnet sted på måletidspunktet. Dersom det midlertidig ikke er mulig å veksle mellom to valutaer, benyttes den første påfølgende kursen som veksling ville ha vært mulig i.

*Innregning av valutakursdifferanser*

27. Som nevnt i nr. 3, får IAS 39 anvendelse på sikringsbokføring av poster i utenlandsk valuta. Anvendelse av sikringsbokføring krever at et foretak regnskapsfører noen valutakursdifferanser på en annen måte enn den behandling av valutakursdifferanser som kreves av denne standard. For eksempel krever IAS 39 at valutakursdifferanser på monetære poster som kvalifiserer som sikringsinstrumenter ved kontantstrømssikring, ved førstegangsinnregning inkluderes i egenkapitalen i det omfang sikringen er effektiv.
28. ***Valutakursdifferanser som følge av oppgjør av monetære poster eller omregning av monetære poster til andre valutakurser enn dem som ble anvendt da postene første gang ble innregnet i perioden eller presentert i tidligere finansregnskap, skal innregnes i resultatet i den perioden de oppstår, unntatt i tilfellene beskrevet i nr. 32.***
29. Når monetære poster oppstår som følge av en transaksjon i utenlandsk valuta, og det skjer en endring i valutakursen mellom transaksjonstidspunktet og oppgjørstidspunktet, oppstår det en valutakursdifferanse. Når transaksjonen gjøres opp innenfor samme regnskapsperiode som den har oppstått, innregnes alle valutakursdifferanser i denne perioden. Når transaksjonen gjøres opp i en etterfølgende regnskapsperiode, fastsettes imidlertid valutakursdifferansen som innregnes i hver periode fram til oppgjørstidspunktet, ut fra valutakursendringene i løpet av hver periode.
30. ***Når en gevinst eller et tap på en ikke-monetær post innregnes direkte i egenkapitalen, skal ethvert valutakurselement av gevinsten eller tapet innregnes direkte i egenkapitalen. I motsatt fall, når en gevinst eller et tap på en ikke-monetær post innregnes i resultatet, skal ethvert valutakurselement av gevinsten eller tapet innregnes i resultatet.***
31. Andre standarder krever at visse gevinster og tap innregnes direkte i egenkapitalen. Eksempelvis krever IAS 16 at visse gevinster og tap som oppstår som følge av verdiregulering av eiendom, anlegg og utstyr, innregnes direkte i egenkapitalen. Når en slik eiendel måles i utenlandsk valuta, krever nr. 23 bokstav c) i denne standard at det verdiregulerte beløpet omregnes til valutakursen som gjaldt da verdien ble fastsatt, hvilket medfører en valutakursdifferanse som også innregnes i egenkapitalen.
32. ***Valutakursdifferanser som stammer fra en monetær post som utgjør en del av et regnskapspliktig foretaks nettoinvestering i en utenlandsk virksomhet (se nr. 15), skal innregnes i resultatet i det regnskapspliktige foretakets individuelle finansregnskap eller i de enkelte utenlandske virksomhetenes finansregnskap, alt etter hva som er mest hensiktsmessig. I finansregnskap som omfatter både den utenlandske virksomheten og det regnskapspliktige foretaket (for eksempel konsernregnskap når den utenlandske virksomheten er et datterforetak), skal slike valutakursdifferanser førstegangsinnregnes som en atskilt egenkapitalpost og innregnes i resultatet ved avhending av nettoinvesteringen i samsvar med nr. 48.***
33. Når en monetær post utgjør en del av et regnskapspliktig foretaks nettoinvestering i en utenlandsk virksomhet og er uttrykt i det regnskapspliktige foretakets funksjonelle valuta, oppstår det en valutakursdifferanse i den utenlandske virksomhetens individuelle finansregnskap i samsvar med nr. 28. Dersom en slik post er uttrykt i den utenlandske virksomhetens funksjonelle valuta, oppstår det på tilsvarende måte en valutakursdifferanse i det regnskapspliktige foretakets separate finansregnskap i samsvar med nr. 28. Slike valutakursdifferanser omklassifiseres til en atskilt egenkapitalpost i det finansregnskapet som omfatter både den utenlandske virksomheten og det regnskapspliktige foretaket (dvs. at det finansregnskapet der den utenlandske virksomheten konsolideres, konsolideres forholdsmessig eller regnskapsføres etter egenkapitalmetoden). En monetær post som utgjør en del av det regnskapspliktige foretakets nettoinvestering i en utenlandsk virksomhet, kan imidlertid uttrykkes i en annen valuta enn det regnskapspliktige foretakets eller den utenlandske virksomhetens funksjonelle valuta. Valutakursdifferanser som oppstår som følge av omregning av den monetære posten til det regnskapspliktige foretakets og den utenlandske virksomhetens funksjonelle valutaer, omklassifiseres ikke til den atskilte egenkapitalposten i det finansregnskapet som omfatter både den utenlandske virksomheten og det regnskapspliktige foretaket (dvs. at de ert fortsatt innregnet i resultatet).

34. Når et foretak foretar bokføring og registrering i en annen valuta enn sin funksjonelle valuta, skal alle beløp omregnes til foretakets funksjonelle valuta på det tidspunkt foretaket utarbeider sitt finansregnskap, i samsvar med nr. 20-26. Denne framgangsmåten gir de samme beløpene i den funksjonelle valutaen som ville ha oppstått dersom postene opprinnelig hadde blitt registrert i den funksjonelle valutaen. Eksempelvis omregnes monetære poster til den funksjonelle valutaen ved anvendelse av sluttkursen, og ikke-monetære poster som måles til historisk kost, omregnes ved anvendelse av den gjeldende valutakursen på tidspunktet for den transaksjonen som førte til at postene ble innregnet.

*Endring i funksjonell valuta*

35. ***Når et foretaks funksjonelle valuta endres, skal omregningsprinsippene som gjelder for den nye funksjonelle valutaen, anvendes fremadrettet av foretaket fra tidspunktet for endringen.***
36. Som nevnt i nr. 13 gjenspeiler et foretaks funksjonelle valuta de underliggende transaksjoner, hendelser og forhold som er relevante for foretaket. Når den funksjonelle valutaen er fastsatt, kan den derfor bare endres dersom det skjer en endring i disse underliggende transaksjoner, hendelser eller forhold. Eksempelvis kan en endring i den valutaen som hovedsakelig påvirker salgsprisene på varer og tjenester, føre til en endring i foretakets funksjonelle valuta.
37. Virkningen av en endring i funksjonell valuta regnskapsføres fremadrettet. Et foretak omregner med andre ord alle poster til den nye funksjonelle valutaen ved anvendelse av den gjeldende valutakursen på tidspunktet for endringen. De omregnede beløp som framkommer for ikke-monetære poster, behandles som historisk kost. Valutakursdifferanser som stammer fra omregning av en utenlandsk virksomhet som tidligere har blitt klassifisert i egenkapitalen i samsvar med nr. 32 og nr. 39 bokstav c), innregnes ikke i resultatet før virksomheten avhendes.

**ANVENDELSE AV EN ANNEN PRESENTASJONSVALUTA ENN DEN FUNKSJONELLE VALUTAEN**

*Omregning til presentasjonsvalutaen*

38. Et foretak kan presentere sitt finansregnskap i en hvilken som helst valuta (eller flere valutaer). Dersom presentasjonsvalutaen er en annen enn foretakets funksjonelle valuta, skal foretaket omregne sine resultater og sin finansielle stilling til presentasjonsvalutaen. Når for eksempel et konsern omfatter individuelle foretak med forskjellige funksjonelle valutaer, skal hvert enkelt foretaks resultater og finansielle stilling uttrykkes i en felles valuta, slik at det kan presenteres et konsernregnskap.
39. ***Resultatene og den finansielle stillingen til et foretak hvis funksjonelle valuta ikke er valutaen til en økonomi med høyinflasjon, skal omregnes til en annen presentasjonsvaluta etter følgende framgangsmåte:***
- a) ***eiendeler og forpliktelser i hver balanse som presenteres (herunder sammenligningstall), skal omregnes til sluttkursen på den aktuelle balansedagen,***
- b) ***inntekter og kostnader i hvert resultatregnskap (herunder sammenligningstall) skal omregnes til valutakursene på transaksjonstidspunktene,***
- og*
- c) ***alle valutakursdifferanser som framkommer, skal innregnes som en atskilt egenkapitalpost.***
40. Av praktiske årsaker anvendes ofte en kurs som er tilnærmet lik valutakursen på transaksjonstidspunktene, for eksempel en gjennomsnittlig kurs for perioden, ved omregning av en utenlandsk virksomhets inntekts- og kostnadsposter. Anvendelse av en gjennomsnittlig kurs for en periode er imidlertid ikke korrekt dersom det er betydelige svingninger i valutakursene.
41. Valutakursdifferansene nevnt i nr. 39 bokstav c) oppstår som følge av
- a) at inntekter og kostnader omregnes til valutakursene på transaksjonstidspunktene, mens eiendeler og forpliktelser omregnes til sluttkursen. Slike valutakursdifferanser oppstår både på inntekts- og kostnadsposter som innregnes i resultatet, og på inntekts- og kostnadsposter som innregnes direkte i egenkapitalen.

## IAS 21

- b) at nettoeiendelene ved periodens begynnelse omregnes til en sluttkurs som er forskjellig fra den foregående sluttkursen.

Disse valutakursdifferansene innregnes ikke i resultatet, fordi valutakursendringene har liten eller ingen innvirkning på eksisterende og framtidige kontantstrømmer fra driften. Når valutakursdifferansene gjelder en utenlandsk virksomhet som er konsolidert, men ikke heleid, skal akkumulerte valutakursdifferanser som skyldes omregning og er knyttet til minoritetsinteresser, henføres til og innregnes som en del av minoritetsinteressene i den konsoliderte balansen.

**42. Resultatene og den finansielle stillingen til et foretak hvis funksjonelle valuta er valutaen til en økonomi med høyinflasjon, skal omregnes til en annen presentasjonsvaluta etter følgende framgangsmåte:**

*a) alle beløp (dvs. eiendeler, forpliktelser, egenkapitalposter, inntekter og kostnader, herunder sammenligningstall) skal omregnes til sluttkursen på den seneste balansedagen, bortsett fra at*

*b) når beløp omregnes til valutaen til en økonomi uten høyinflasjon, skal sammenligningstallene være de beløp som ble presentert som inneværende regnskapsårs beløp i finansregnskapet for relevante tidligere regnskapsår (dvs. ikke justert for etterfølgende endringer i prisenivået eller etterfølgende valutakursendringer).*

**43. Når et foretaks funksjonelle valuta er valutaen til en økonomi med høyinflasjon, skal foretaket omarbeide sitt finansregnskap i samsvar med IAS 29: «Finansiell rapportering i økonomier med høyinflasjon» for det anvender omregningsmetoden fastsatt i nr. 42, med unntak for sammenligningstall som omregnes til valutaen til en økonomi uten høyinflasjon (se nr. 42 bokstav b)). Når økonomien ikke lenger har høyinflasjon, og foretaket ikke lenger omarbeider sitt finansregnskap i samsvar med IAS 29, skal foretaket som historisk kost for omregning til presentasjonsvalutaen benytte beløp som er omarbeidet til prisenivået på tidspunktet da foretaket sluttet å omarbeide sitt finansregnskap.**

*Omregning av en utenlandsk virksomhet*

44. Nr. 45-47 får anvendelse i tillegg til nr. 38-43 når resultatene og den finansielle stillingen til en utenlandsk virksomhet omregnes til en presentasjonsvaluta slik at den utenlandske virksomheten kan inkluderes i det regnskapspliktige foretakets finansregnskap ved konsolidering, forholdsmessig konsolidering eller etter egenkapitalmetoden.

45. Innarbeiding av en utenlandsk virksomhets resultater og finansielle stilling i det regnskapspliktige foretakets resultater og finansielle stilling foretas etter vanlige konsolideringsprinsipper, for eksempel eliminering av konserninterne saldoer og konserninterne transaksjoner i et datterforetak (se IAS 27: «Konsernregnskap og separat finansregnskap» og IAS 31: «Andeler i felleskontrollert virksomhet»). En konsernintern monetær eiendel (eller forpliktelse), enten den er kortsiktig eller langsiktig, kan imidlertid ikke elimineres mot den tilsvarende konserninterne forpliktelsen (eller eiendelen) uten at det redegjøres for resultatene av valutavsvingninger i konsernregnskapet. Dette skyldes at den monetære posten utgjør en plikt til å veksle en valuta til en annen, og utsetter det regnskapspliktige foretaket for mulige gevinster eller et tap som følge av valutavsvingninger. I det regnskapspliktige foretakets finansregnskap skal følgelig slike valutakursdifferanser fortsatt innregnes i resultatet, eller, dersom de oppstår som følge av omstendighetene beskrevet i nr. 32, klassifiseres som egenkapital inntil den utenlandske virksomheten avhendes.

46. Når en utenlandsk virksomhets finansregnskap er utarbeidet per et annet tidspunkt enn det regnskapspliktige foretakets finansregnskap, utarbeider den utenlandske virksomheten ofte tilleggsberetninger per samme tidspunkt som det regnskapspliktige foretakets finansregnskap. Når dette ikke gjøres, tillater IAS 27 at det benyttes et annen rapporteringstidspunkt, forutsatt at forskjellen ikke er større enn tre måneder og at det foretas justeringer for virkningene av eventuelle betydelige transaksjoner eller andre hendelser som skjer mellom de forskjellige tidspunktene. I slike tilfeller omregnes den utenlandske virksomhetens eiendeler og forpliktelser til valutakursen på den utenlandske virksomhetens balansedag. Det foretas justeringer for betydelige valutakursendringer fram til det regnskapspliktige foretakets balansedag i samsvar med IAS 27. Samme framgangsmåte benyttes ved anvendelse av egenkapitalmetoden på tilknyttede foretak og felleskontrollerte virksomheter, og ved forholdsmessig konsolidering i felleskontrollerte virksomheter, i samsvar med IAS 28: «Investeringer i tilknyttede foretak» og IAS 31.



47. *Eventuell goodwill som følge av overtakelse av en utenlandsk virksomhet og eventuelle reguleringer av eiendelers og forpliktelsers balanseførte verdi til virkelig verdi ved overtakelsen av den utenlandske virksomheten, skal behandles som eiendeler og forpliktelser i den utenlandske virksomheten. De skal således uttrykkes i den utenlandske virksomhetens funksjonelle valuta og omregnes til sluttkursen i samsvar med nr. 39 og nr. 42.*

*Avhending av en utenlandsk virksomhet*

48. *Ved avhending av en utenlandsk virksomhet skal det akkumulerte beløpet for valutakursdifferanser som er utsatt i den atskilte egenkapitalposten for den utenlandske virksomheten, innregnes i resultatet når gevinsten eller tapet ved avhendingen innregnes.*

49. Et foretak kan avhende sin andel i en utenlandsk virksomhet ved salg, avvikling, tilbakebetaling av aksjekapital eller nedlegging av hele eller deler av foretaket. Utbetaling av utbytte er bare en del av avhendingen når den utgjør en avkastning på investeringen, for eksempel når utbyttet utbetales av overskudd før en overtakelse. Ved delvis avhending inkluderes bare den forholdsmessige andelen av den tilknyttede akkumulerte valutakursdifferansen i gevinsten eller tapet. En nedskrivning av en utenlandsk virksomhets balanseførte verdi utgjør ikke en delvis avhending. Derfor innregnes ikke noen del av den utsatte kursgevinsten eller det utsatte kurstapet i resultatet når nedskrivningen foretas.

#### SKATTEMESSIGE VIRKNINGER AV ALLE VALUTAKURSDIFFERANSER

50. Gevinster og tap på transaksjoner i utenlandsk valuta og valutakursdifferanser som følge av omregning av et foretaks (herunder en utenlandsk virksomhets) resultater og finansielle stilling til en annen valuta, kan ha skattemessige virkninger. IAS 12: «Inntektsskatt» får anvendelse på slike skattemessige virkninger.

#### OPPLYSNINGER

51. *I nr. 53 og nr. 55-57 gjelder henvisninger til «funksjonell valuta», når det gjelder et konsern, morforetakets funksjonelle valuta.*

52. *Et foretak skal opplyse om*

- a) *beløpet for valutakursdifferanser som er innregnet i resultatet, unntatt når disse stammer fra finansielle instrumenter som måles til virkelig verdi over resultatet i samsvar med IAS 39,*

*og*

- b) *netto valutakursdifferanser som er klassifisert i en atskilt egenkapitalpost, og en avstemming av beløpet for slike valutakursdifferanser på begynnelsen og slutten av perioden.*

53. *Når presentasjonsvalutaen er forskjellig fra den funksjonelle valutaen, skal det opplyses om dette, samt om den funksjonelle valutaen og årsaken til at det anvendes en annen presentasjonsvaluta.*

54. *Når det foretas en endring av enten det regnskapspliktige foretakets eller en betydelig utenlandsk virksomhets funksjonelle valuta, skal det opplyses om dette, samt om årsaken til endringen.*

55. *Når et foretak presenterer sitt finansregnskap i en annen valuta enn sin funksjonelle valuta, skal foretaket bare angi at finansregnskapet er i samsvar med internasjonale standarder for finansiell rapportering dersom det er i samsvar med alle bestemmelser i alle relevante standarder og alle relevante tolkninger av disse standardene, herunder omregningsmetoden fastsatt i nr. 39 og nr. 42.*

## IAS 24

56. Et foretak presenterer noen ganger sitt finansregnskap eller annen finansiell informasjon i en annen valuta enn sin funksjonelle valuta uten å oppfylle kravene i nr. 55. Et eksempel på dette er et foretak som omregner bare utvalgte poster fra sitt finansregnskap til en annen valuta. Et annet eksempel er et foretak hvis funksjonelle valuta ikke er valutaen til en økonomi med høyinflasjon, som omregner finansregnskapet til en annen valuta ved å omregne alle postene til den seneste sluttkursen. Slik omregning er ikke i samsvar med internasjonale standarder for finansiell rapportering, og det kreves derfor opplysninger som fastsatt i nr. 57.
57. *Når et foretak presenterer sitt finansregnskap eller annen finansiell informasjon i en valuta som er forskjellig fra enten dets funksjonelle valuta eller dets presentasjonsvaluta, og kravene i nr. 55 ikke er oppfylt, skal foretaket*
- klart identifisere informasjonen som tilleggsinformasjon for å skille den fra den informasjon som er i samsvar med internasjonale standarder for finansiell rapportering,*
  - opplyse om i hvilken valuta tilleggsinformasjonen blir vist,*  
og
  - opplyse om foretakets funksjonelle valuta og hvilken omregningsmetode som er benyttet for å utarbeide tilleggsinformasjonen.*

## IKRAFTTREDELSE OG OVERGANGSBESTEMMELSER

58. *Et foretak skal anvende denne standard på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Dersom et foretak anvender denne standard på en periode som begynner tidligere enn 1. januar 2005, skal foretaket opplyse om dette.*
59. *Et foretak skal anvende nr. 47 fremadrettet på alle overtakelser som finner sted etter begynnelsen av den regnskapsperioden der denne standard anvendes for første gang. Tilbakevirkende anvendelse av nr. 47 på tidligere overtakelser er tillatt. Ved overtakelse av en utenlandsk virksomhet som behandles fremadrettet, men som fant sted før tidspunktet for førstegangs-anvendelse av denne standard, skal foretaket ikke omarbeide tidligere regnskapsår, og kan følgelig, når det er hensiktsmessig, behandle reguleringer av goodwill og virkelig verdi som stammer fra overtakelsen, som foretakets eiendeler og forpliktelser i stedet for som den utenlandske virksomhetens eiendeler og forpliktelser. Disse reguleringene av goodwill og virkelig verdi er derfor enten allerede uttrykt i foretakets funksjonelle valuta, eller så er de ikke-monetære poster i utenlandsk valuta, som skal presenteres til valutakursen på overtakelsestidspunktet.*
60. *Alle andre endringer som oppstår som følge av anvendelsen av denne standard, skal regnskapsføres i samsvar med IAS 8: « Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil».*

## TILBAKETREKNING AV ANDRE UTTALELSER

61. Denne standard erstatter IAS 21: «Virkningene av valutakursendringer» (revidert 1993).
62. Denne standard erstatter følgende tolkninger:
- SIC-11: «Utenlandsk valuta — balanseføring av tap som følge av betydelige devalueringer»,
  - SIC 19: «Rapporteringsvaluta — måling og presentasjon av finansregnskap etter IAS 21 og IAS 29»,  
og
  - SIC-30: «Rapporteringsvaluta — omregning fra målingsvaluta til presentasjonsvaluta».

## VEDLEGG

**Endringer i andre uttalelser**

*Endringene i dette vedlegg skal anvendes på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Dersom et foretak anvender denne standard for en tidligere periode, får disse endringene anvendelse på den tidligere perioden.*

A1. I IAS 7: «Kontantstrømoppstilling» skal nr. 25 og nr. 26 lyde:

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

**26. *Kontantstrømmer i et utenlandsk datterforetak skal omregnes til gjeldende valutakurs mellom den funksjonelle valuta og den utenlandske valuta på transaksjonstidspunktet.***

A2. I IAS 12: «Inntektsskatt» gjøres følgende endringer:

I nr. 1 i innledningen (nå nr. IN 2) gjøres følgende endringer:

IN2. ...

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

a) et foretaks ikke-monetære eiendeler og forpliktelser måles i dets funksjonelle valuta, men foretakets skattepliktige inntekt eller skattemessige underskudd (og dermed den skattemessige verdien av dets ikke-monetære eiendeler og forpliktelser) fastsettes i en annen valuta,

b) ...

I nr. 41 og nr. 62 gjøres følgende endringer:

41. Et foretaks ikke-monetære eiendeler og forpliktelser måles i dets funksjonelle valuta (se IAS 21: «Virkningene av valutakursendringer»). Dersom foretakets skattepliktige inntekt eller skattemessige underskudd (og dermed den skattemessige verdien av dets ikke-monetære eiendeler og forpliktelser) er valutakursendringer i en annen valuta opphav til midlertidige forskjeller som fører til en forpliktelse ved utsatt skatt eller (i henhold til nr. 24) en eiendel ved utsatt skatt. Den utsatte skatten som følger av dette, resultatføres (se nr. 58).

62. De internasjonale standardene for finansiell rapportering krever eller tillater at visse poster godskrives eller belaster egenkapitalen. Eksempler på slike poster er:

...

c) valutaforskjeller som oppstår ved omregning av finansregnskapet til en utenlandsk virksomhet (se IAS 21: «Virkningene av valutakursendringer»),

og

...

A3. I IAS 29: «Finansiell rapportering i økonomier med høyinflasjon» gjøres følgende endringer:

Nr. 1 skal lyde:

**1. *Denne standard skal anvendes på individuelle finansregnskap, herunder konsernregnskap, i ethvert foretak hvis funksjonelle valuta er valutaen til en økonomi med høyinflasjon.***

## IAS 24

Nr. 8 skal lyde:

8. *Finansregnskapet til et foretak hvis funksjonelle valuta er valutaen til en økonomi med høyinflasjon, enten det benytter historisk kost-metoden eller en dagsverdimetode, skal angis i den målenhet som gjelder på balansedagen. Tilsvarende tall for forrige periode som kreves i henhold til IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap», samt eventuell informasjon med hensyn til tidligere perioder, skal også angis i den målenhet som gjelder på balansedagen. For presentasjon av sammenligningstall i en annen presentasjonsvaluta gjelder nr. 42 bokstav b) og nr. 43 i IAS 21: «Virkningene av valutakursendringer» (revidert i 2003).*

Nr. 17 skal lyde:

17. En generell prisindeks kan være utilgjengelig for de periodene der denne standard krever inflasjonsjustering av eiendom, anlegg og utstyr. I disse tilfellene kan det være nødvendig å benytte et estimat som for eksempel bygger på endringene i valutakursene mellom den funksjonelle valuta og en relativt stabil utenlandsk valuta.

Nr. 23 oppheves.

Nr. 31 skal lyde:

31. Gevinster eller tap på netto monetær stilling regnskapsføres i samsvar med nr. 27 og nr. 28.

Nr. 34 skal lyde:

34. Tilsvarende tall for foregående rapporteringsperiode, enten de var basert på en historisk kost-metode eller en dagsverdimetode, inflasjonsjusteres ved at en generell prisindeks anvendes på en slik måte at sammenligningstallene i finansregnskapet presenteres i den målenhet som gjelder ved slutten av rapporteringsperioden. Opplysninger som skal gis om tidligere perioder, uttrykkes også i den målenhet som gjelder ved slutten av rapporteringsperioden. For presentasjon av sammenligningstall i en annen presentasjonsvaluta gjelder nr. 42 bokstav b) og nr. 43 i IAS 21: «Virkningene av valutakursendringer» (revidert 2003).

I nr. 39 gjøres følgende endringer:

39. *Følgende opplysninger skal gis:*

- a) *opplysninger om at finansregnskapet og de tilsvarende tallene for foregående perioder er blitt inflasjonsjustert for endringene i den funksjonelle valutaens generelle kjøpekraft, og som følgelig er angitt i den målenhet som gjelder på balansedagen,*

...

A4. [Endringen er ikke relevant for tidligere offentliggjorte standarder]

A5. [Endringen er ikke relevant for tidligere offentliggjorte standarder]

A6. I IAS 38: «Immaterielle eiendeler» gjøres følgende endringer i nr. 107:

107. *Finansregnskapet skal opplyse om følgende for hver enkelt klasse av immaterielle eiendeler, idet det skilles mellom internt utviklede immaterielle eiendeler og andre immaterielle eiendeler:*

...

- e) *en avstemming av balanseført verdi ved begynnelsen og slutten av perioden som viser*

...

- vii) *netto valutakursdifferanser som oppstår ved omregning av finansregnskapet til en annen presentasjonsvaluta, og ved omregning av en utenlandsk virksomhet til det regnskapspliktige foretakets presentasjonsvaluta,*

*og*

...

A7. I IAS 41: «Landbruk» gjøres følgende endringer i nr. 50:

50. *Foretaket skal presentere en avstemming av endringer i den balanseførte verdien av biologiske eiendeler mellom begynnelsen og slutten av inneværende periode. Avstemmingen skal inneholde:*

...

*f) netto valutakursdifferanser som oppstår ved omregning av finansregnskap til en annen presentasjonsvaluta, og ved omregning av en utenlandsk virksomhet til det regnskapspliktige foretakets presentasjonsvaluta,*

*og*

...

A8. I SIC-7: «Innføring av euro» gjøres følgende endringer:

I nr. 4 gjøres følgende endringer:

4. I særdeleshet betyr dette at

- a) monetære eiendeler og forpliktelser i utenlandsk valuta som er resultat av transaksjoner, fortsatt skal omregnes til den funksjonelle valuta til sluttkurs. Eventuelle valutakursdifferanser som følger av dette, skal innregnes som inntekt eller kostnad umiddelbart, bortsett fra at et foretak fortsatt skal anvende sine eksisterende regnskapsprinsipper på valutagevinster og -tap knyttet til sikring mot valutarisikoen ved en forventet transaksjon.
- b) kumulative valutakursdifferanser knyttet til omregning av finansregnskap for utenlandske virksomheter fortsatt skal klassifiseres som egenkapital, og skal bare innregnes som inntekt eller kostnad ved avhending av nettoinvesteringen i den utenlandske virksomheten.

...

Erklæringen om ikrafttredelse skal lyde:

**Ikrafttredelse:** Denne tolkningsenighet trer i kraft 1. juni 1998. Endringer i regnskapsprinsipper skal regnskapsføres i samsvar med kravene i IAS 8 nr. 46.

A9. I IFRS 1: «Førstegangsansendelse av internasjonale standarder for finansiell rapportering» gjøres følgende endringer:

I vedlegg B skal nytt nr. B1A og nr. B1B lyde:

B1A Et foretak trenger ikke å anvende IAS 21: «Virkningene av valutakursendringer» med tilbakevirkende kraft på reguleringer av virkelig verdi og goodwill som stammer fra virksomhetssammenslutninger som fant sted før tidspunktet for overgang til IFRS-er. Dersom foretaket ikke anvender IAS 21 med tilbakevirkende kraft på disse reguleringene av virkelig verdi og goodwill, skal foretaket behandle dem som eiendeler og forpliktelser i foretaket i stedet for som eiendeler og forpliktelser i det overtatte foretaket. Disse reguleringene av goodwill og virkelig verdi er derfor enten allerede uttrykt i foretakets funksjonelle valuta, eller de er ikke-monetære poster i utenlandsk valuta, som skal presenteres til den valutakurs som ble anvendt i henhold til tidligere nasjonale regnskapsprinsipper.

B1B Et foretak kan anvende IAS 21 med tilbakevirkende kraft på justeringer av virkelig verdi og goodwill som stammer fra enten

- a) alle virksomhetssammenslutninger som fant sted før tidspunktet for overgang til IFRS-er, eller
- b) alle virksomhetssammenslutninger som foretaket velger å omarbeide for å oppnå samsvar med IAS 22, som tillatt etter nr. B1 ovenfor.

**IAS 24***INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD 24***Opplysninger om nærstående parter**

## OVERSIKT

	Nr.
Formål	1
Virkeområde	2-4
Formålet med opplysninger om nærstående parter	5-8
Definisjoner	9-11
Opplysninger	12-22
Ikrafttredelse	23
Oppheving av IAS 24 (ajourført 1994)	24

Denne reviderte standard erstatter IAS 24: «Opplysninger om nærstående parter» (ajourført 1994), og skal anvendes på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.

**FORMÅL**

1. Formålet med denne standard er å sikre at et foretaks finansregnskap inneholder de nødvendige opplysninger til å rette oppmerksomhet mot muligheten for at foretakets finansielle posisjon og resultat kan ha blitt påvirket av nærstående parter, og av transaksjoner og mellomværende med slike parter.

**VIRKEOMRÅDE**

2. *Denne standard skal anvendes ved*
  - a) *identifisering av forhold til og transaksjoner med nærstående parter,*
  - b) *identifisering av mellomværende i forholdet mellom et foretak og dets nærstående parter,*
  - c) *identifisering av omstendigheter der det kreves opplysninger om forhold som nevnt i bokstav a) og b),*

*og*

  - d) *fastsettelse av hvilke opplysninger som skal gis om disse forholdene.*
3. *Denne standard krever at opplysninger om transaksjoner og mellomværende med nærstående parter i det separate finansregnskapet til et morforetak, en deltaker i felleskontrollert virksomhet eller en investor skal presenteres i samsvar med IAS 27: «Konsernregnskap og separat finansregnskap».*
4. Transaksjoner og mellomværende med nærstående parter i andre foretak i et konsern skal opplyses i et foretaks finansregnskap. Konserninterne transaksjoner og mellomværende med nærstående parter blir eliminert ved utarbeidelse av konsernets konsernregnskap.

**FORMÅLET MED OPPLYSNINGER OM NÆRSTÅENDE PARTER**

5. Forhold mellom nærstående parter er et normalt trekk ved handel og forretninger. Foretak utfører for eksempel ofte deler av sine aktiviteter gjennom datterforetak, felleskontrollert virksomhet og tilknyttede foretak. Under slike omstendigheter ligger foretakets evne til å påvirke de finansielle og operasjonelle prinsippene til virksomheten det er investert i, gjennom kontroll, felles kontroll eller betydelig innflytelse.
6. Et forhold mellom nærstående parter kan ha innvirkning på et foretaks resultat og finansielle posisjon. Nærstående parter kan inngå transaksjoner som ikke-nærstående parter ikke ville inngå. Et foretak som for eksempel selger varer til sitt morforetak til anskaffelseskost, selger kanskje ikke på de samme betingelsene til en annen kunde. Dessuten kan det være at transaksjoner mellom nærstående parter ikke blir utført i samme omfang som mellom ikke-nærstående parter.
7. Resultatet for og den finansielle posisjonen til et foretak kan påvirkes av et forhold til nærstående parter, selv om det ikke forekommer transaksjoner med nærstående parter. Det at et slikt forhold eksisterer, kan være tilstrekkelig til å påvirke foretakets transaksjoner med andre parter. Et datterforetak kan for eksempel avslutte forretningsforhold med en handelspartner ved at morforetaket overtar et søsterforetak innenfor samme virksomhetsgren som den tidligere handelspartneren. En part kan også avstå fra å handle på grunn av en annen parts betydelige innflytelse, for eksempel kan et datterforetak instrueres av sitt morforetak om ikke å engasjere seg i forskning og utvikling.
8. Av disse grunnene kan kunnskap om transaksjoner med, mellomværende med og forhold til nærstående parter påvirke brukere av finansregnskaps vurderinger av et foretaks virksomhet, herunder vurderinger av risiko og muligheter som foretaket står overfor.

**DEFINISJONER**

9. *Følgende begreper anvendes i denne standard:*

*«Nærstående part»: en part er en nærstående part til et foretak dersom*

*a) parten direkte eller indirekte gjennom én eller flere mellommenn*

*i) kontrollerer, blir kontrollert av eller er under samme kontroll som foretaket (dette inkluderer morforetak, datterforetak og søsterforetak),*

*ii) har en interesse i foretaket som gir det betydelig innflytelse over foretaket,*

*eller*

*iii) har felles kontroll over foretaket,*

*b) parten er et tilknyttet foretak (slik det er definert i IAS 28: «Investeringer i tilknyttede foretak»),*

*c) parten er en felleskontrollert virksomhet der foretaket er deltaker (se IAS 31: «Andeler i felleskontrollert virksomhet»);*

*d) parten er en av nøkkelpersonene i foretakets eller dets morforetaks ledelse,*

*e) parten er et nært medlem av familien til en hvilken som helst enkeltperson som det vises til i bokstav a) eller d),*

## IAS 27

- f) *parten er et foretak som, direkte eller indirekte, er under kontroll, felles kontroll eller betydelig innflytelse av en enkeltperson som det vises til i bokstav d) eller e), eller som en slik enkeltperson har betydelige eierinteresser i*

*eller*

- g) *parten er en pensjonsordning for de ansatte i foretaket eller for ethvert foretak som er en nærstående part til foretaket.*

*«Transaksjon mellom nærstående parter» er en overføring av ressurser, tjenester eller plikter mellom nærstående parter, uansett om det tas en pris for dette eller ikke.*

*«Nære medlemmer av en enkeltpersons familie» er familiemedlemmer som kan forventes å påvirke eller blir påvirket av denne enkeltpersonen i deres forretninger med foretaket. Slike familiemedlemmer kan omfatte*

- a) *enkeltpersonens partner og barn,*  
b) *barn av enkeltpersonens partner,*

*og*

- c) *personer som forsørges av enkeltpersonen eller dennes partner.*

*«Godtgjørelse» omfatter alle ytelser til ansatte (som definert i IAS 19: «Ytelser til ansatte»), herunder ytelser til ansatte som IFRS 2: «Aksjebasert betaling» kommer til anvendelse på. Ytelser til ansatte er alle former for vederlag som er betalt, skal betales eller gis av foretaket, eller på vegne av foretaket, som motytelse for tjenester som utføres for foretaket. Det omfatter også vederlag som betales på vegne av et morforetak til foretaket når det dreier seg om foretaket selv. Godtgjørelse omfatter*

- a) *kortsiktige ytelser til ansatte, for eksempel lønn og trygde- og pensjonspremier, ferie og sykefravær med lønn, overskuddsdeling og bonusutbetalinger (dersom disse skal utbetales innen tolv måneder fra regnskapsperiodens slutt), samt ikke-monetære ytelser (for eksempel legehjelp, bolig, bil og gratis eller subsidierte varer eller tjenester) for nåværende ansatte,*  
b) *pensjonsytelser så som pensjoner, andre fratredelsesytelser, livsforsikring og legehjelp etter fratredelse,*  
c) *andre langsiktige ytelser til ansatte, herunder permisjon knyttet til ansiennitet eller tjenestefri (sabbatsår), ytelser knyttet til jubileer eller andre ytelser knyttet til ansiennitet, ytelser ved langsiktig arbeidsuførhet og, dersom de ikke skal utbetales i sin helhet innen tolv måneder etter regnskapsperiodens slutt, overskuddsdeling, bonusutbetalinger og utsatt kompensasjon,*

- d) *sluttvederlag*

*og*

- e) *aksjebasert betaling.*

*«Kontroll» er makt til å styre et foretaks finansielle og driftsmessige prinsipper i den hensikt å oppnå fordeler av foretakets aktiviteter.*

*«Felles kontroll» er den kontraktmessig avtalte delingen av kontroll over en økonomisk aktivitet.*

*«Nøkkelpersoner i ledelsen» er de personer som har myndighet til og ansvar for å planlegge, styre og kontrollere foretakets aktiviteter direkte eller indirekte, herunder alle foretakets styremedlemmer (enten i ledelsen eller ellers).*



*«Betydelig innflytelse» er makt til å delta i de finansielle og driftsmessige prinsippavgjørelsene til et foretak, men er ikke kontroll over disse prinsippene. Betydelig innflytelse kan oppnås ved aksjeeierskap, vedtekter eller avtaler.*

10. Ved vurdering av et mulig forhold mellom nærstående parter skal oppmerksomheten rettes mot det reelle innholdet i forholdet og ikke bare mot forholdets juridiske form.
11. I denne standard er følgende ikke nødvendigvis å anse som nærstående parter:
- a) to foretak bare fordi de har et styremedlem eller en annen nøkkelperson i ledelsen felles, uavhengig av bokstav d) og f) i definisjonen av «nærstående part»,
  - b) to deltakere i felleskontrollert virksomhet bare fordi de deler felles kontroll over en felleskontrollert virksomhet,
  - c) i) selskaper som sørger for finansiering,
    - ii) fagforeninger,
    - iii) foretak for offentlige tjenester,og
  - iv) offentlige departementer og organer,
    - utelukkende i kraft av deres ordinære forbindelser med et foretak (selv om de kan påvirke et foretaks handlingsfrihet eller delta i foretakets beslutningstakingsprosess),
    - og
  - d) en kunde, leverandør, franchisegiver, distributør eller generalagent som et foretak har en betydelig mengde forretninger med, bare gjennom den økonomiske avhengigheten dette skaper.

#### OPPLYSNINGER

12. *Det skal opplyses om forhold mellom morforetak og datterforetak, uansett om det har forekommet transaksjoner mellom disse nærstående partene eller ikke. Et foretak skal opplyse om navnet på foretakets morforetak og, dersom dette er et annet foretak enn morforetaket, navnet på det overordnede morforetaket. Dersom ingen av foretakets morforetak eller det overordnede morforetaket utgir finansregnskap som er offentlig tilgjengelige, skal det også opplyses om navnet på det neste overordnede morforetaket som utgir finansregnskap.*
13. For at en bruker av finansregnskap skal kunne danne seg en oppfatning av hvilke virkninger forhold mellom nærstående parter har for et foretak, er det hensiktsmessig å opplyse om forholdet mellom nærstående parter der det foreligger kontroll, uansett om det har forekommet transaksjoner mellom de nærstående partene eller ikke.
14. Identifiseringen av forhold mellom nærstående parter mellom morforetak og datterforetak kommer i tillegg til opplysningskravene i IAS 27, IAS 28 og IAS 31, som krever en hensiktsmessig oppstilling og beskrivelse av betydelige investeringer i datterforetak, tilknyttede foretak og felleskontrollerte foretak.
15. Når verken foretakets morforetak eller det overordnede morforetaket utgir finansregnskap som er offentlig tilgjengelige, skal foretaket også opplyse om navnet på det neste overordnede morforetaket som utgir finansregnskap. Det neste overordnede morforetaket er det første morforetaket i konsernet over det umiddelbare morforetaket som utgir offentlig tilgjengelige konsernregnskap.
16. *Et foretak skal opplyse om godtgjørelse til nøkkelpersoner i ledelsen samlet og for hver av følgende kategorier:*
- a) *kortsiktige ytelser til ansatte,*
  - b) *pensjonsytelser,*

## IAS 27

- c) *andre langsiktige ytelser,*
  - d) *sluttvederlag,*
  - og*
  - e) *aksjebasert betaling.*
17. *Dersom det har forekommet transaksjoner mellom nærstående parter, skal foretaket opplyse om hva slags forhold det har til den nærstående parten, og gi informasjon om transaksjoner og mellomværende som er nødvendige for en forståelse av forholdets mulige virkninger på finansregnskapet. Disse opplysningskravene kommer i tillegg til kravene i nr. 16 om å opplyse om godtgjørelse til nøkkelpersoner i ledelsen. Disse opplysningene skal minst inneholde*
- a) *størrelsen på transaksjonene,*
  - b) *størrelsen på mellomværende, og*
    - i) *tilknyttede vilkår og betingelser, herunder om de er sikret, samt hvilken form for vederlag oppgjøret skal bestå av,*
    - og*
    - ii) *detaljer om eventuelle garantier som er gitt eller mottatt,*
  - c) *avsetninger for tapsutsatte fordringer knyttet til mellomværende,*
  - og*
  - d) *kostnaden som er innregnet i løpet av perioden med hensyn til usikre eller tapsutsatte fordringer som er utestående hos nærstående parter.*
18. *Opplysningene som kreves av nr. 17, skal gis separat for hver av følgende kategorier:*
- a) *morforetaket,*
  - b) *foretak med felles kontroll eller betydelig innflytelse over foretaket,*
  - c) *datterforetak,*
  - d) *tilknyttede foretak,*
  - e) *felleskontrollert virksomhet der foretaket er deltaker,*
  - f) *nøkkelpersonell i ledelsen av foretaket eller foretakets morforetak,*
  - og*
  - g) *andre nærstående parter.*
19. *Klassifiseringen av beløp som skal betales til og mottas fra nærstående parter i de ulike kategoriene, slik det kreves i henhold til nr. 18, er en utvidelse av kravene i IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap» om informasjon som skal presenteres enten i balansen eller i notene. Kategoriene er utvidet for å gi en mer omfattende analyse av balanser vis-à-vis nærstående parter, og kommer til anvendelse på transaksjoner med nærstående parter.*
20. *Følgende er eksempler på transaksjoner som det skal gis opplysninger om dersom de utføres med en nærstående part:*
- a) *kjøp eller salg av varer (ferdige eller uferdige),*
  - b) *kjøp eller salg av eiendom og andre eiendeler,*

- c) tjenesteyting eller mottatte tjenester,
  - d) leieavtaler,
  - e) overføring av forskning og utvikling,
  - f) overføringer i henhold til lisensordninger,
  - g) overføringer i henhold til finansieringsordninger (herunder lån og egenkapitalbidrag i kontanter eller i naturalia),
  - h) avsetning for garantier eller sikkerhetsstillelse,  
og
  - i) oppgjør av forpliktelser på vegne av foretaket eller av foretaket på vegne av en annen part.
21. Opplysninger om at transaksjoner med nærstående parter ble foretatt på vilkår som tilsvare dem som gjelder i transaksjoner på armlengdes avstand, skal bare gis dersom disse vilkårene kan begrunnes.
22. *Det kan i foretakets finansregnskap opplyses samlet om poster av tilsvarende art, bortsett fra der det er nødvendig med separate opplysninger for en forståelse av virkningene av transaksjoner mellom nærstående parter.*

#### IKRAFTTREDELSE

23. *Et foretak skal anvende denne standard på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Dersom et foretak anvender denne standard på en periode som begynner tidligere enn 1. januar 2005, skal foretaket opplyse om dette.*

#### OPPHEVING AV IAS 24 (AJOURFØRT 1994)

24. Denne standard erstatter IAS 24: «Opplysninger om nærstående parter» (ajourført 1994).
-

**IAS 27***VEDLEGG***Endring i IAS 30**

*Endringen i dette vedlegg skal anvendes på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Dersom et foretak anvender denne standard på en tidligere periode, får denne endringen anvendelse på den tidligere perioden.*

A1. I IAS 30: «Opplysninger i finansregnskapet til banker og tilsvarende finansinstitusjoner» skal nr. 58 første og annet punktum lyde:

58. Dersom en bank har trådt inn i transaksjoner med nærstående parter, er det hensiktsmessig å opplyse om arten av den nærstående partens forhold, samt gi informasjon om transaksjoner og mellomværende som er nødvendige for en forståelse av de mulige virkningene av forholdet på bankens finansregnskap. Disse opplysningene gis i samsvar med IAS 24, og omfatter opplysninger om bankens utlånsprinsipper til nærstående parter og, når det gjelder transaksjoner med nærstående parter, beløpet som omfattes av

a) ...

---

## INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD 27

**Konsernregnskap og separat finansregnskap**

## OVERSIKT

	Nr.
Virkeområde	1-3
Definisjoner	4-8
Presentasjon av konsernregnskap	9-11
Virkeområde for konsernregnskapet	12-21
Konsolideringsprinsipper	22-36
Regnskapsføring av investeringer i datterforetak, felleskontrollerte foretak og tilknyttede foretak i separat finansregnskap	37-39
Opplysninger	40-42
Ikrafttredelse	43
Tilbaketrekning av andre uttalelser	44-45

Denne reviderte standard erstatter IAS 27: «Konsernregnskap og regnskapsføring av investeringer i datterforetak» (revidert 2000), og skal anvendes på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.

## VIRKEOMRÅDE

1. *Denne standard skal anvendes ved utarbeiding og presentasjon av konsernregnskapet til et konsern som kontrolleres av et morforetak.*
2. Denne standard omhandler ikke metoder for regnskapsføring av virksomhetssammenslutninger og deres virkning på konsolidering, herunder goodwill som oppstår av en virksomhetssammenslutning (se IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger»).
3. *Denne standard skal også anvendes på regnskapsføring av investeringer i datterforetak, felleskontrollerte foretak og tilknyttede foretak når et foretak selv velger, eller er pålagt ved lokale bestemmelser, å presentere separat finansregnskap.*

## DEFINISJONER

4. *Følgende begreper anvendes i denne standard:*

*«Konsernregnskap» er et konserns finansregnskap, presentert som regnskapet til én enkelt økonomisk foretaksenhet.*

*«Kontroll» er makt til å styre et foretaks finansielle og driftsmessige prinsipper i den hensikt å oppnå fordeler av foretakets aktiviteter.*

*«Kostmetoden» er en metode for regnskapsføring av en investering der investeringen registreres til anskaffelseskost. Investor innregner bare inntekt fra investeringen i den utstrekning investor mottar utdelinger fra akkumulerte overskudd i foretaket som det er investert i, og som oppstår etter overtakelsestidspunktet. Utdelinger som er mottatt ut over dette overskuddet, anses som inndekking av investeringen, og innregnes som en reduksjon i investeringens anskaffelseskost.*

*Et «konsern» er et morforetak og alle dets datterforetak.*

## IAS 27

*«Minoritetsinteresse» er den del av resultatet av og nettoeiendelene til et datterforetak som er henførbare til egenkapitalinteresser og som ikke eies av morforetaket, direkte eller indirekte gjennom datterforetak.*

*Et «morforetak» er et foretak som har ett eller flere datterforetak.*

*«Separat finansregnskap» er finansregnskap som presenteres av et morforetak, en investor i et tilknyttet foretak eller en deltaker i et felleskontrollert foretak, der investeringene regnskapsføres på grunnlag av den direkte egenkapitalinteressen istedenfor på grunnlag av de rapporterte resultatene og nettoeiendelene til foretakene som det er investert i.*

*Et «datterforetak» er et foretak, herunder et foretak uten begrenset ansvar, for eksempel et ansvarlig selskap, som kontrolleres av et annet foretak (kalt morforetaket).*

5. Et morforetak eller dets datterforetak kan være en investor i et tilknyttet foretak eller en deltaker i et felleskontrollert foretak. I disse tilfellene skal konsernregnskap utarbeidet og presentert i samsvar med denne standard også utarbeides slik at de er i overensstemmelse med IAS 28: «Investeringer i tilknyttede foretak» og IAS 31: «Andeler i felleskontrollert virksomhet».
6. For et foretak som beskrevet i nr. 5 er separat finansregnskap det som utarbeides og presenteres i tillegg til finansregnskap som det er vist til i nr. 5. Et separat finansregnskap trenger ikke vedlegges eller følge med disse regnskapene.
7. Finansregnskapet til et foretak som ikke har noe datterforetak, tilknyttet foretak eller deltakerandel i et felleskontrollert foretak, er ikke et separat finansregnskap.
8. Et morforetak som i samsvar med nr. 10 er unntatt fra å presentere konsernregnskap, kan presentere separat finansregnskap som sitt eneste finansregnskap.

**PRESENTASJON AV KONSERNREGNSKAP**

9. *Et morforetak, bortsett fra et morforetak som beskrevet i nr. 10, skal presentere konsernregnskap der det konsoliderer sine investeringer i datterforetak i samsvar med denne standard.*
10. *Et morforetak trenger ikke presentere konsernregnskap dersom, og bare dersom,*
  - a) *morforetaket selv er et heleid datterforetak, eller er et deleid datterforetak til et annet foretak og dets andre eiere, herunder de som ellers ikke har rett til å stemme, er informert om og ikke har innvendinger mot at morforetaket ikke presenterer konsernregnskap,*
  - b) *morforetakets gjelds- eller egenkapitalinstrumenter ikke er gjenstand for alminnelig omsetning (på en innenlandsk eller utenlandsk børs eller i et marked utenom børs, herunder lokale og regionale markeder),*
  - c) *morforetaket ikke har innsendt, og heller ikke er i ferd med å innsende, sitt finansregnskap til et børstilsyn eller en annen reguleringsmyndighet i den hensikt å utstede en klasse av instrumenter i et offentlig marked,*

*og*

  - d) *det overordnede morforetaket eller et mellomliggende morforetak for det aktuelle morforetaket utgir konsernregnskap som er tilgjengelig for offentlig bruk, og som er i overensstemmelse med internasjonale standarder for finansiell rapportering.*
11. Et morforetak som i samsvar med nr. 10 velger ikke å presentere konsernregnskap og bare presenterer separat finansregnskap, gjør dette i overensstemmelse med nr. 37–42.

**VIRKEOMRÅDE FOR KONSERNREGNSKAPET**

12. *Konsernregnskap skal omfatte alle morforetakets datterforetak, bortsett fra dem som det vises til i nr. 16.*

13. Kontroll antas å foreligge når morforetaket eier, direkte eller indirekte gjennom datterforetak, mer enn halvparten av stemmerettene i et foretak, med mindre og bare i unntaksvise tilfeller det klart kan vises at et slikt eierskap ikke gir kontroll. Kontroll foreligger også når morforetaket eier en halvpart eller mindre av stemmerettene i et foretak der morforetaket har<sup>(1)</sup>
- a) makt over mer enn halvparten av stemmerettene gjennom avtale med andre investorer,
  - b) makt til å styre foretakets finansielle prinsipper og driftsprinsipper i henhold til vedtekter eller avtale,
  - c) makt til å oppnevne eller fjerne flertallet av medlemmene i styret eller i et tilsvarende styringsorgan, når kontrollen over foretaket ligger hos dette styret eller styringsorganet,
- eller
- d) makt til å avgi flertallet av stemmene i styret eller i et tilsvarende styringsorgan, når kontrollen over foretaket ligger hos dette styret eller styringsorganet.
14. Et foretak kan eie tegningsretter, aksjekjøpsopsjoner, gjelds- eller egenkapitalinstrumenter som er konvertible til ordinære aksjer, eller andre tilsvarende instrumenter som har en mulighet, dersom denne utøves eller konverteres, til å gi foretaket stemmeretter eller redusere en annen parts stemmeretter over de finansielle og driftsmessige prinsippene til et annet foretak (potensielle stemmeretter). Tilstedeværelsen og virkningen av potensielle stemmeretter som for øyeblikket kan utøves eller er konvertible, herunder potensielle stemmeretter som innehas av et annet foretak, tas i betraktning når det skal avgjøres om et foretak har makt til å styre et annet foretaks finansielle prinsipper og driftsprinsipper. Potensielle stemmeretter kan ikke utøves eller konverteres i øyeblikket når de for eksempel ikke kan utøves eller konverteres før på et framtidig tidspunkt, eller før en framtidig hendelse inntreffer.
15. Når det skal avgjøres om potensielle stemmeretter bidrar til kontroll eller ikke, skal foretaket undersøke alle fakta og omstendigheter (herunder betingelsene for utøvelse av de potensielle stemmerettene og eventuelle andre kontraktsmessige ordninger, enten hver for seg eller samlet) som påvirker potensielle stemmeretter, bortsett fra ledelsens hensikt med og den finansielle evnen til å utøve eller konvertere potensielle stemmeretter.
16. ***Et datterforetak skal ekskluderes fra konsolidering der det foreligger dokumentasjon på at a) kontrollen er ment å være midlertidig fordi datterforetaket er anskaffet og bare holdes for å bli avhendet innen tolv måneder fra overtakelsen og b) ledelsen aktivt leter etter en kjøper. Investeringer i slike datterforetak skal klassifiseres som holdt for omsetning og regnskapsføres i samsvar med IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling».***
17. Når et datterforetak som tidligere var ekskludert fra konsolidering i samsvar med nr. 16, ikke blir avhendet innen tolv måneder, skal det konsolideres fra og med overtakelsestidspunktet (se IAS 22). Finansregnskap for regnskapsperiodene etter overtakelsen skal inflasjonsjusteres.
18. Unntaksvise kan et foretak ha funnet en kjøper av et datterforetak som er ekskludert fra konsolidering i samsvar med nr. 16, men uten å ha fullført salget innen tolv måneder etter overtakelsestidspunktet fordi det forelå behov for godkjenning av reguleringsmyndigheter eller andre. Foretaket er ikke pålagt å konsolidere et slikt datterforetak dersom salget er i gang på balansedagen, og det ikke er grunn til å tro at det ikke vil bli fullført kort tid etter balansedagen.
19. Et datterforetak blir ikke ekskludert fra konsolidering bare fordi investor er en risikokapitalorganisasjon, et investeringsfond, et aksjefond eller et lignende foretak.
20. Et datterforetak blir ikke ekskludert fra konsernet fordi dets forretningsvirksomhet er forskjellig fra den virksomhet som drives av andre foretak innenfor konsernet. Relevant informasjon kan gis ved at slike datterforetak konsolideres, og ved at tilleggsinformasjon om datterforetakenes ulike former for forretningsvirksomhet gis i konsernregnskapet. For eksempel vil de opplysningene som kreves av IAS 14: «Segmentrapportering», bidra til å forklare betydningen av ulike former for forretningsvirksomhet innenfor konsernet.

<sup>(1)</sup> Se også SIC-12: «Konsolidering — enheter for særskilte formål».

**IAS 28**

21. Et morforetak taper kontroll når det mister makt til å styre de finansielle og driftsmessige prinsippene for foretaket som det er investert i, slik at morforetaket kan oppnå fordeler av foretakets aktiviteter. Tap av kontroll kan forekomme med eller uten en endring i absolutte eller relative eierskapsnivåer. Det vil for eksempel forekomme når et datterforetak blir underlagt kontroll av en offentlig myndighet, rettsinstans, forvalter eller reguleringsmyndighet. Det kan også skje som resultat av en kontraktmessig avtale.

**KONSOLIDERINGSPRINSIPPER**

22. Ved utarbeiding av konsernregnskapet slår et foretak sammen finansregnskapet til morforetaket og dets datterforetak post for post ved at like poster for eiendeler, forpliktelser, egenkapital, inntekter og kostnader legges sammen. For at konsernregnskapet skal kunne presentere finansiell informasjon om konsernet sett under ett som ett enkelt foretak, skal følgende foretas:
- a) den balanseførte verdien av morforetakets investering i hvert enkelt datterforetak samt morforetakets andel av egenkapitalen i hvert enkelt datterforetak elimineres (se IAS 22, som beskriver behandlingen av eventuell goodwill som er resultat av virksomhetssammenslutningen),
  - b) minoritetsinteresser i resultatet til konsoliderte datterforetak for rapporteringsperioden identifiseres,  
  
og
  - c) minoritetsinteresser i nettoeiendelene i konsoliderte datterforetak identifiseres, men atskilt fra morforetakets aksjeeieres egenkapital. Minoritetsinteresser i nettoeiendelene består av
    - i) beløpet for disse minoritetsinteressene på tidspunktet for den opprinnelige virksomhetssammenslutningen, beregnet i samsvar med IAS 22,  
  
og
    - ii) minoritetens andel av endringer i egenkapitalen etter tidspunktet for virksomhetssammenslutningen.
23. Når det foreligger potensielle stemmeretter, blir andelen av resultatet og endringer i egenkapital henført til morforetaket og minoritetsinteressene fastsettes på grunnlag av nåværende eierinteresser, og gjenspeiler ikke en mulig utøvelse eller konvertering av potensielle stemmeretter.
24. **Konserninterne saldoer, transaksjoner, inntekter og kostnader skal elimineres i sin helhet.**
25. Konserninterne saldoer og transaksjoner, herunder inntekter, kostnader og utbytte, skal elimineres i sin helhet. Resultat av konserninterne transaksjoner som innregnes i eiendeler, så som beholdninger og anleggsmidler, skal elimineres i sin helhet. Konserninterne tap kan indikere et tap ved verdifall som krever innregning i konsernregnskapet. IAS 12: «Inntektsskatt» får anvendelse på midlertidige differanser som oppstår ved eliminering av fortjeneste og tap som resultat av konserninterne transaksjoner.
26. **Finansregnskapet til morforetaket og dets datterforetak som benyttes ved utarbeiding av konsernregnskapet, skal utarbeides på samme rapporteringstidspunkt. Når rapporteringstidspunktene til morforetaket og et datterforetak er forskjellige, utarbeider datterforetaket for konsolideringsformål ekstra finansregnskap for det samme tidspunkt som finansregnskapet til morforetaket, med mindre dette ikke er praktisk mulig.**
27. **Når et datterforetaks finansregnskap som benyttes ved utarbeiding av konsernregnskap i samsvar med nr. 26, blir utarbeidet på et annet rapporteringstidspunkt enn morforetakets, skal det foretas justeringer for virkningene av betydelige transaksjoner eller hendelser som forekommer mellom dette tidspunktet og tidspunktet for morforetakets finansregnskap. I alle tilfeller skal det ikke være mer enn tre måneder mellom datterforetakets og morforetakets rapporteringstidspunkter. Lengden på rapporteringsperiodene og en eventuell forskjell i rapporteringstidspunktene skal være den samme fra periode til periode.**
28. **Konsernregnskapet skal utarbeides ved anvendelse av ensartede regnskapsprinsipper for like transaksjoner og andre hendelser under lignende forhold.**



29. Dersom et foretak i konsernet anvender andre regnskapsprinsipper enn dem som er vedtatt i konsernregnskapet for like transaksjoner og hendelser under lignende forhold, foretas det hensiktsmessige justeringer i dette foretakets finansregnskap ved utarbeidingen av konsernregnskapet.
30. Et datterforetaks inntekter og kostnader inngår i konsernregnskapet fra overtakelsestidspunktet, slik det er definert i IAS 22. Et datterforetaks inntekter og kostnader inngår i konsernregnskapet fram til tidspunktet da morforetakets kontroll over datterforetaket opphører. Differansen mellom provenyet fra avhendingen av datterforetaket og dets balanseførte verdi på avhendingsdagen, herunder det kumulative beløpet for eventuelle valutakursdifferanser som er tilknyttet datterforetaket og innregnet i egenkapitalen i samsvar med IAS 21: «Virkningene av valutakursendringer», innregnes i konsernregnskapet som gevinst eller tap ved avhendingen av datterforetaket.
31. *En investering i et foretak skal regnskapsføres i samsvar med IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling» fra tidspunktet da det ikke lenger er et datterforetak, forutsatt at det ikke blir til et tilknyttet foretak som definert i IAS 28 eller et felleskontrollert foretak som beskrevet i IAS 31.*
32. *Den balanseførte verdien av investeringen på tidspunktet da foretaket opphører å være et datterforetak, skal anses som anskaffelseskost ved førstegangsmåling av en finansiell eiendel i samsvar med IAS 39.*
33. *Minoritetsinteresser skal i konsernbalansen presenteres i egenkapitalen, atskilt fra egenkapitalen til aksjeeierne i morforetaket. Minoritetsinteresser i konsernets resultat skal også opplyses separat.*
34. Resultatet henføres til morforetakets aksjeeiere og minoritetsinteresser. Fordi begge disse er egenkapital, er beløpet som er henført til minoritetsinteresser, ikke inntekt eller kostnad.
35. Underskudd som kan henføres til minoriteten i et konsolidert datterforetak, kan overstige minoritetsinteressen i datterforetakets egenkapital. Det overskytende, samt eventuelle ytterligere underskudd som kan henføres til minoriteten, blir ført mot majoritetsinteressen, bortsett fra i den utstrekning minoritetsinteressen har en bindende plikt til og er i stand til å foreta ytterligere investeringer for å dekke underskuddene. Dersom datterforetaket senere rapporterer om overskudd, blir slike overskudd ført mot majoritetsinteressen fram til minoritetens andel av underskuddene som majoriteten tidligere har dekket, er gjenvunnet.
36. Dersom et datterforetak har utestående kumulative preferanseaksjer som eies av minoritetsinteresser og klassifiseres som egenkapital, beregner morforetaket sin andel av over- eller underskudd etter en justering for utbyttet av slike aksjer, enten det er vedtatt å utdele utbytte eller ikke.

**REGNSKAPSFØRING AV INVESTERINGER I DATTERFORETAK, FELLESKONTROLLERTE FORETAK OG TILKNYTTETE FORETAK I SEPARAT FINANSREGNSKAP**

37. *Når separat finansregnskap blir utarbeidet, skal investeringer i datterforetak, felleskontrollerte foretak og tilknyttede foretak regnskapsføres enten*
- a) til anskaffelseskost,*
- eller*
- b) i samsvar med IAS 39.*

*Den samme regnskapsføringen skal anvendes på hver enkelt kategori av investeringer.*

38. Denne standard foreskriver ikke hvilke foretak som skal gjøre et separat finansregnskap tilgjengelig for offentlig bruk. Nr. 37 og nr. 39–42 kommer til anvendelse når et foretak utarbeider separat finansregnskap som er i overensstemmelse med internasjonale standarder for finansiell rapportering. Foretaket gjør også konsernregnskap tilgjengelige for offentlig bruk slik det kreves av nr. 9, med mindre unntaket i nr. 10 kommer til anvendelse.

## IAS 28

39. *Investeringer i felleskontrollerte foretak og tilknyttede foretak som regnskapsføres i samsvar med IAS 39 i konsernregnskapet, skal regnskapsføres på samme måte i investors separate finansregnskap.*

## OPPLYSNINGER

40. *Følgende opplysninger skal gis i konsernregnskap:*

- a) *det faktum at et datterforetak ikke blir konsolidert i samsvar med nr. 16,*
- b) *[Opphevet]*
- c) *arten av forholdet mellom morforetaket og et datterforetak der morforetaket ikke eier, direkte eller indirekte gjennom andre datterforetak, mer enn halvparten av stemmerettene,*
- d) *grunnene til at eierskap, direkte eller indirekte gjennom andre datterforetak, av mer enn halvparten av stemmerettene eller de potensielle stemmerettene i et foretak som det er investert i, ikke utgjør kontroll,*
- e) *rapporteringstidspunktet for finansregnskapet til et datterforetak når slike finansregnskap benyttes til å utarbeide konsernregnskap og gjelder for et rapporteringstidspunkt eller for en regnskapsperiode som er forskjellig fra dem som gjelder for morforetaket, samt grunnen til at det benyttes et annet rapporteringstidspunkt eller en annen regnskapsperiode,*

*og*

- f) *arten og omfanget av eventuelle betydelige restriksjoner (for eksempel som resultat av låneordninger eller lovbestemte krav) på datterforetakenes evne til å overføre midler til morforetaket i form av kontantutbyte eller til å tilbakebetale lån eller forskudd.*

41. *Når det utarbeides separat finansregnskap for et morforetak som i samsvar med nr. 10 velger ikke å utarbeide konsernregnskap, skal det i et slikt separat finansregnskap opplyses om*

- a) *det faktum at finansregnskapet er et separat finansregnskap, at unntaket fra konsolidering er benyttet, navnet på og registreringsstat eller bostedsstat for foretaket hvis konsernregnskap, som er i overensstemmelse med internasjonale standarder for finansiell rapportering, er lagt fram for offentlig bruk, samt adressen der disse konsernregnskapene kan fås,*
- b) *en liste over betydelige investeringer i datterforetak, felleskontrollerte foretak og tilknyttede foretak, herunder navn, registreringsstat eller bostedsstat, eierandel samt andel av stemmeretter dersom dette er forskjellig,*

*og*

- c) *en beskrivelse av metoden som er benyttet til å regnskapsføre investeringene under bokstav b).*

42. *Når et morforetak (bortsett fra et morforetak som omfattes av nr. 41), en deltaker med en interesse i et felleskontrollert foretak eller en investor i et tilknyttet foretak utarbeider separat finansregnskap, skal det i et slikt separat finansregnskap opplyses om*

- a) *det faktum at regnskapet er et separat finansregnskap, samt grunnene til at regnskapet blir utarbeidet når dette ikke er lovpålagt,*
- b) *en liste over betydelige investeringer i datterforetak, felleskontrollerte foretak og tilknyttede foretak, herunder navn, registreringsstat eller bostedsstat, eierandel og, dersom dette er forskjellig, andel av stemmeretter,*

*og*

- c) *en beskrivelse av metoden som er benyttet til å regnskapsføre investeringene under bokstav b),*

*og skal identifisere tilknyttede finansregnskap som er utarbeidet i samsvar med nr. 9 i denne standard, eventuelt i samsvar med IAS 28 og IAS 31.*

#### IKRAFTTREDELSE

43. *Et foretak skal anvende denne standard på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Dersom et foretak anvender denne standard på en periode som begynner tidligere enn 1. januar 2005, skal foretaket opplyse om dette.*

#### TILBAKETREKNING AV ANDRE UTTALELSER

44. Denne standard erstatter IAS 27: «Konsernregnskap og regnskapsføring av investeringer i datterforetak» (revidert 2000).
45. Denne standard erstatter SIC-33: «Konsolidering og egenkapitalmetoden — potensielle stemmeretter og plassering av eierinteresser».
-

## IAS 28

## VEDLEGG

## Endringer i andre uttalelser

Endringene i dette vedlegg skal anvendes på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Dersom et foretak anvender denne standard på en tidligere periode, får disse endringene anvendelse på den tidligere perioden.

A1. I nr. 1 i IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger» gjøres følgende endringer:

1. Følgende begreper anvendes i denne standard:

...

*Et «datterforetak» er et foretak, herunder et foretak uten begrenset ansvar, for eksempel et ansvarlig selskap, som kontrolleres av et annet foretak (kalt morforetaket).*

*«Minoritetsinteresse» er den del av resultatet av og nettoeiendelene til et datterforetak som er henførbare til egenkapitalinteresser og som ikke eies av morforetaket, direkte eller indirekte gjennom datterforetak.*

A2. [Endringen er ikke relevant for tidligere offentliggjorte standarder]

A3. I SIC-12: «Konsolidering — enheter for særskilte formål» gjøres følgende endringer:

Henvisningen endres slik:

**Henvising:** IAS 27: «Konsernregnskap og separat finansregnskap»

I nr. 9, nr. 10 og nr. 11 gjøres følgende endringer:

9. Kontroll over en SPE kan utøves som følge av at dens aktiviteter er fastsatt på forhånd (den drives på «autopilot») eller på annen måte. IAS 27 nr. 13 viser til flere omstendigheter som fører til kontroll, selv i tilfeller der et foretak eier halyparten eller mindre av stemmerettene i et annet foretak. Likedan kan kontroll foreligge selv i tilfeller der et foretak eier bare litt eller ikke noe av enhetens egenkapital. Anvendelsen av begrepet kontroll krever i ethvert tilfelle skjønn i forhold til alle relevante faktorer.

10. I tillegg til de situasjoner som er beskrevet i IAS 27 nr. 13, kan for eksempel følgende omstendigheter indikere et forhold der et foretak kontrollerer en SPE, og følgelig skal konsolidere denne enheten (ytterligere veiledning finnes i tillegget til denne tolkning):

- a) aktivitetene til en SPE blir i realiteten drevet på vegne av foretaket i henhold til foretakets særlige forretningsmessige behov, slik at det oppnår fordeler fra enhetens drift,
- b) foretaket har i realiteten beslutningsmakt når det gjelder å oppnå størstedelen av fordelene fra aktivitetene til en SPE, eller foretaket har delegert denne beslutningsmakten ved å etablere en «autopilotmekanisme»,
- c) foretaket har i realiteten rett til å få størstedelen av fordelene fra en SPE, og kan derfor utsettes for risiko forbundet med enhetens aktiviteter,

eller

- d) foretaket beholder i realiteten størstedelen av restrisikoen eller eierrisikoen knyttet til en SPE eller til dens eiendeler for å oppnå fordeler av enhetens aktiviteter.

11. [Opphevet]

- A4. I de internasjonale standardene for finansiell rapportering, herunder internasjonale regnskapsstandarder og tolkninger, som er gjeldende i desember 2003, erstattes henvisninger til gjeldende versjon av IAS 27: «Konsernregnskap og regnskapsføring av investeringer i datterforetak» med henvisninger til IAS 27: «Konsernregnskap og separat finansregnskap».
-

**IAS 28***INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD 28***Investeringer i tilknyttede foretak**

## OVERSIKT

	Nr.
Virkeområde	1
Definisjoner	2-12
Betydelig innflytelse	6-10
Egenkapitalmetoden	11-12
Anvendelse av egenkapitalmetoden	13-36
Tap ved verdifall	31-34
Separat finansregnskap	35-36
Opplysninger	37-40
Ikrafttredelse	41
Tilbaketrekning av andre uttalelser	42-43

Denne reviderte standard erstatter IAS 28: «Regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak» (revidert 2000), og skal anvendes på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.

**VIRKEOMRÅDE**

1. *Denne standard skal anvendes ved regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak. Den får imidlertid ikke anvendelse på investeringer i tilknyttede foretak som innehas av*

*a) risikokapitalorganisasjoner,*

*eller*

*b) investeringsfond, aksjefond og lignende foretak, herunder investeringstilknyttede forsikringsfond,*

*som ved førstegangsinnregning er øremerket til virkelig verdi over resultatet, eller er klassifisert som holdt for omsetning og regnskapsført i samsvar med IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling». Slike investeringer skal måles til virkelig verdi i samsvar med IAS 39, med endringer i virkelig verdi innregnet i resultatet i perioden for endringen.*

**DEFINISJONER**

2. *Følgende begreper anvendes i denne standard:*

*Et «tilknyttet foretak» er et foretak, herunder et foretak uten begrenset ansvar, for eksempel et ansvarlig selskap, der investor har betydelig innflytelse, og som verken er et datterforetak eller en andel i felleskontrollert virksomhet.*

*«Konsernregnskap» er et konserns finansregnskap, presentert som regnskapet til en enkelt økonomisk foretaksenhet.*

*«Kontroll» er makt til å styre et foretaks finansielle og driftsmessige prinsipper i den hensikt å oppnå fordeler av foretakets aktiviteter.*

*«Egenkapitalmetoden» er en metode for regnskapsføring der investeringen førstegangsinnregnes til anskaffelseskost og deretter justeres for endringen etter anskaffelsen i investors andel av nettoeiendelene til foretaket som det er investert i. Investors resultat omfatter dennes andel av resultatet i foretaket som det er investert i.*

*«Felles kontroll» er den kontraktmessige avtalte delingen av kontroll over en økonomisk aktivitet.*

*«Separat finansregnskap» er finansregnskap som presenteres av et morforetak, en investor i et tilknyttet foretak eller en deltaker i et felleskontrollert foretak, der investeringene regnskapsføres på grunnlag av den direkte egenkapitalinteressen istedenfor på grunnlag av de rapporterte resultatene og nettoeiendelene til foretakene som det er investert i.*

*«Betydelig innflytelse» er makt til å delta i de finansielle og driftsmessige prinsippavgjørelsene til foretaket som det er investert i, men er ikke kontroll eller felles kontroll over disse prinsippene.*

*Et «datterforetak» er et foretak, herunder et foretak uten begrenset ansvar, for eksempel et ansvarlig selskap, som kontrolleres av et annet foretak (kalt morforetaket).*

3. Finansregnskap der egenkapitalmetoden blir benyttet, er ikke et separat finansregnskap, og heller ikke finansregnskap for et foretak som ikke har noe datterforetak, tilknyttet foretak eller deltakerandel i en felleskontrollert virksomhet.
4. Separat finansregnskap er et finansregnskap som presenteres i tillegg til konsernregnskap, finansregnskap der investeringer regnskapsføres ved hjelp av egenkapitalmetoden og finansregnskap der deltakeres andeler i felleskontrollert virksomhet blir forholdsmessig konsolidert. Et separat finansregnskap trenger ikke vedlegges eller følge med disse regnskapene.
5. Foretak som er unntatt fra konsolidering i samsvar med nr. 10 i IAS 27: «Konsernregnskap og separat finansregnskap», fra å anvende forholdsmessig konsolidering i samsvar med nr. 2 i IAS 31: «Andeler i felleskontrollert virksomhet» eller fra å anvende egenkapitalmetoden i samsvar med nr. 13 bokstav c) i denne standard, kan presentere separat finansregnskap som eneste finansregnskap.

#### *Betydelig innflytelse*

6. Dersom en investor kontrollerer, direkte eller indirekte (for eksempel gjennom datterforetak), 20 % eller mer av stemmerettene i foretaket som det er investert i, antas det at investor har en betydelig innflytelse, med mindre det klart kan godtgjøres at dette ikke er tilfellet. Motsatt gjelder at dersom en investor kontrollerer, direkte eller indirekte (for eksempel gjennom datterforetak), mindre enn 20 % av stemmerettene i foretaket som det er investert i, antas det at investor ikke har noen betydelig innflytelse, med mindre det klart kan godtgjøres at investor har en slik innflytelse. Det at en investor eier en vesentlig del eller en flertallsandel, utelukker imidlertid ikke at en annen investor kan ha en betydelig innflytelse.
7. Hvorvidt det foreligger en betydelig innflytelse fra en investors side, kan vanligvis godtgjøres på én eller flere av følgende måter:
  - a) representasjon i styret eller tilsvarende styrende organ i foretaket som det er investert i,
  - b) deltakelse i prosesser for prinsippfastsetting, herunder deltakelse i avgjørelser om utbytte eller andre utdelinger,
  - c) vesentlige transaksjoner mellom investor og foretaket som det er investert i,
  - d) gjensidig utveksling av ledende personale,  
  
eller
  - e) levering av viktig teknisk informasjon.

## IAS 31

8. Et foretak kan eie tegningsretter, aksjekjøpsopsjoner, gjelds- eller egenkapitalinstrumenter som er konvertible til ordinære aksjer, eller andre tilsvarende instrumenter som har en mulighet, dersom denne utøves eller konverteres, til å gi foretaket ekstra stemmeretter eller redusere en annen parts stemmeretter over de finansielle og driftsmessige prinsippene til et annet foretak (dvs. potensielle stemmeretter). Tilstedeværelsen og virkningen av potensielle stemmeretter som for øyeblikket kan utøves eller er konvertible, herunder potensielle stemmeretter som innehas av et annet foretak, tas i betraktning når det skal avgjøres om et foretak har betydelig innflytelse eller ikke. Potensielle stemmeretter kan ikke utøves eller konverteres i øyeblikket når de for eksempel ikke kan utøves eller konverteres før på et framtidig tidspunkt, eller før en framtidig hendelse inntreffer.
9. Når det skal avgjøres om potensielle stemmeretter bidrar til betydelig innflytelse eller ikke, skal foretaket undersøke alle fakta og omstendigheter (herunder betingelsene for utøvelse av de potensielle stemmerettene og eventuelle andre kontraktsmessige ordninger, enten hver for seg eller samlet) som påvirker potensielle stemmeretter, bortsett fra ledelsens hensikt med og den finansielle evnen til å utøve eller konvertere potensielle stemmeretter.
10. Et foretak taper betydelig innflytelse over en virksomhet det er investert i når det mister makt til å delta i de finansielle og driftsmessige prinsippavgjørelsene i foretaket som det er investert i. Tap av betydelig innflytelse kan forekomme med eller uten en endring i absolutte eller relative eierskapsnivåer. Det vil for eksempel forekomme når et tilknyttet foretak underlegges kontroll av en offentlig myndighet, rettsinstans, forvalter eller reguleringsmyndighet. Det kan også skje som resultat av en kontraktsmessig avtale.

*Egenkapitalmetoden*

11. I henhold til egenkapitalmetoden blir investeringen i et tilknyttet foretak førstegangsinnregnet til anskaffelseskost, og den balanseførte verdien settes opp eller ned for å innregne investors andel av resultatet etter overtakelsestidspunktet i foretaket som det er investert i. Investors andel av resultatet i foretaket som det er investert i, innregnes i investors resultat. Utdelinger som er mottatt fra et foretak som det er investert i, reduserer investeringens balanseførte verdi. Justeringer av den balanseførte verdien kan også være nødvendig for endringer i investors forholdsmessige andel i foretaket som det er investert i, som oppstår etter endringer i egenkapitalen til foretaket som det er investert i, og som ikke er innregnet i foretakets resultat. Slike endringer omfatter endringer som oppstår av verdiregulering av eiendom, anlegg og utstyr og av valutaomregningsforskjeller. Investors andel av disse endringene blir innregnet direkte i investors egenkapital.
12. Når det foreligger potensielle stemmeretter, blir investors andel av resultatet i foretaket som det er investert i samt av endringer i egenkapital i foretaket som det er investert i, beregnet på grunnlag av nåværende eierinteresser, og gjenspeiler ikke en mulig utøvelse eller konvertering av potensielle stemmeretter.

## ANVENDELSE AV EGENKAPITALMETODEN

13. *En investering i et tilknyttet foretak skal regnskapsføres i henhold til egenkapitalmetoden, bortsett fra der*
  - a) *det foreligger dokumentasjon på at investeringen er anskaffet og bare holdes for å bli avhendet innen tolv måneder fra overtakelsen, og at ledelsen aktivt leter etter en kjøper,*
  - b) *unntaket i nr. 10 i IAS 27, som tillater at et morforetak som også har en investering i et tilknyttet foretak, ikke presenterer konsernregnskap, kommer til anvendelse,*  
  
*eller*
  - c) *samtlig av følgende forhold gjelder:*
    - i) *investoren er et heleid datterforetak, eller er et deleid datterforetak til et annet foretak og dets andre eiere, herunder de som ellers ikke har rett til å stemme, er informert om og ikke har innvendinger mot at investoren ikke anvender egenkapitalmetoden,*
    - ii) *investorens gjelds- eller egenkapitalinstrumenter ikke er gjenstand for alminnelig omsetning (på en innenlandsk eller utenlandsk børs eller i et marked utenom børs, herunder lokale og regionale markeder),*



*iii) morforetaket ikke har innsendt, og heller ikke er i ferd med å innsende, sitt finansregnskap til et børstilsyn eller en annen reguleringsmyndighet i den hensikt å utstede en klasse av instrumenter i et offentlig marked,*

*og*

*iv) det overordnede morforetaket eller et mellomliggende morforetak for investoren utgir konsernregnskap som er tilgjengelig for offentlig bruk, og som er i overensstemmelse med internasjonale standarder for finansiell rapportering.*

14. *Investeringer som beskrevet i nr. 13 bokstav a) skal klassifiseres som holdt for omsetning og regnskapsføres i samsvar med IAS 39.*
15. Når en investering i et tilknyttet foretak som tidligere ble regnskapsført i samsvar med IAS 39, ikke blir avhendet innen tolv måneder, skal den regnskapsføres ved hjelp av egenkapitalmetoden fra og med overtakelsestidspunktet (se IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger»). Finansregnskap for regnskapsperiodene etter overtakelsen skal inflasjonsjusteres.
16. Unntaksvis kan et foretak ha funnet en kjøper av et tilknyttet foretak som beskrevet i nr. 13 bokstav a), men uten å ha fullført salget innen tolv måneder fordi det forelå behov for godkjenning av reguleringsmyndigheter eller andre. Foretaket er ikke pålagt å anvende egenkapitalmetoden på en investering i et slikt tilknyttet foretak dersom salget er i gang på balansedagen, og det ikke er grunn til å tro at det ikke vil bli fullført kort tid etter balansedagen.
17. Det kan være at innregning av inntekt på grunnlag av mottatte utdelinger ikke gir en fornuftig måling av den inntekten en investor har opptjent på en investering i et tilknyttet foretak, fordi de mottatte utdelingene kan i bare liten grad stå i forhold til det tilknyttede foretakets inntjening. Ettersom investor har betydelig innflytelse over det tilknyttede foretaket, har investor en andel i det tilknyttede foretakets inntjening og, som et resultat av dette, avkastningen av sin egen investering. Investor regnskapsfører denne andelen ved å utvide virkeområdet for sitt finansregnskap til å omfatte investors andel av resultatet i et slikt tilknyttet foretak. Som et resultat av dette gir anvendelsen av egenkapitalmetoden mer informativ rapportering av investors nettoeiendeler og resultat.
18. *En investor skal ikke lenger benytte egenkapitalmetoden fra tidspunktet da investor ikke lenger har betydelig innflytelse over et tilknyttet foretak, og skal regnskapsføre investeringen i samsvar med IAS 39 fra dette tidspunktet, forutsatt at det tilknyttede foretaket ikke blir til et datterforetak eller en felleskontrollert virksomhet, slik det er definert i IAS 31.*
19. *Den balanseførte verdien av investeringen på tidspunktet da foretaket ikke lenger er et tilknyttet foretak, skal anses som anskaffelseskost ved førstegangsmåling som en finansiell eiendel i samsvar med IAS 39.*
20. Mange av de framgangsmåtene som er relevante for anvendelsen av egenkapitalmetoden, ligner på de framgangsmåtene for konsolidering som er beskrevet i IAS 27. Videre blir de samme prinsippene som ligger til grunn for framgangsmåtene som benyttes ved regnskapsføring av overtakelse av et datterforetak, også benyttet ved regnskapsføring av overtakelsen av en investering i et tilknyttet foretak.
21. Et konserns andel i et tilknyttet foretak er morforetakets og morforetakets datterforetaks samlede respektive eierandeler i det tilknyttede foretaket. De respektive eierandelene av konsernets andre tilknyttede foretak eller felleskontrollerte virksomheter blir ignorert for dette formålet. Når et tilknyttet foretak har datterforetak, tilknyttede foretak eller felleskontrollerte virksomheter, er de resultater og nettoeiendeler som tas hensyn til ved anvendelsen av egenkapitalmetoden, de som innregnes i det tilknyttede foretakets finansregnskap (herunder det tilknyttede foretakets andel av resultatene og nettoeiendelene i sine tilknyttede foretak og felleskontrollerte virksomheter), etter eventuelle justeringer som er nødvendige for å gjengi ensartede regnskapsprinsipper (se nr. 26 og nr. 27).
22. Resultater fra «oppstrøms»- og «nedstrøms»transaksjoner mellom en investor (herunder dennes konsoliderte datterforetak) og et tilknyttet foretak innregnes bare i investors finansregnskap i samme utstrekning som ikke-tilknyttede investorers andeler i det tilknyttede foretaket. «Oppstrøms»transaksjoner er for eksempel salg av eiendeler fra et tilknyttet foretak til investor (eller dennes konsoliderte datterforetak). «Nedstrøms»transaksjoner er for eksempel salg av eiendeler fra et tilknyttet foretak til investor (eller dennes konsoliderte datterforetak). Investors andel i det tilknyttede foretakets resultat som følge av disse transaksjonene blir eliminert.

## IAS 31

23. En investering i et tilknyttet foretak regnskapsføres i henhold til egenkapitalmetoden fra tidspunktet da foretaket blir til et tilknyttet foretak. Ved overtakelsen av investeringen blir enhver forskjell (enten den er positiv eller negativ) mellom investeringens anskaffelseskost og investors andel av de virkelige verdiene av det tilknyttede foretakets netto identifiserbare eiendeler, behandlet som goodwill (se IAS 22). Goodwill som gjelder et tilknyttet foretak, inkluderes i investeringens balanseførte verdi. Hensiktsmessige justeringer av investors andel av resultatet etter overtakelsen blir foretatt for eksempel for å regnskapsføre avskrivning av de avskrivbare eiendelene, basert på deres virkelige verdier på overtakelsestidspunktet.
24. *Ved anvendelse av egenkapitalmetoden skal investor benytte det nyeste tilgjengelige finansregnskapet for det tilknyttede foretaket . Når rapporteringstidspunktene til investor og det tilknyttede foretaket er forskjellige, utarbeider det tilknyttede foretaket for investors bruk finansregnskap med samme tidspunkt som tidspunktet for avslutning av investors finansregnskap, med mindre dette ikke er praktisk mulig.*
25. *Når et tilknyttet foretaks finansregnskap som benyttes ved anvendelse av egenkapitalmetoden i samsvar med nr. 24, blir utarbeidet på et annet rapporteringstidspunkt enn investors, skal det foretas justeringer for virkningene av betydelige transaksjoner eller hendelser som forekommer mellom dette tidspunktet og tidspunktet for avslutning av investors finansregnskap. I alle tilfeller skal det ikke gå mer enn tre måneder mellom rapporteringstidspunktene for det tilknyttede foretaket og for investor. Lengden på rapporteringsperiodene og en eventuell forskjell i rapporteringstidspunktene skal være den samme fra periode til periode.*
26. *Investors finansregnskap skal utarbeides ved anvendelse av ensartede regnskapsprinsipper for like transaksjoner og andre hendelser under lignende forhold.*
27. Dersom et tilknyttet foretak benytter andre regnskapsprinsipper enn de som benyttes av investor for like transaksjoner og hendelser under lignende forhold, skal det foretas justeringer for å samordne det tilknyttede foretakets regnskapsprinsipper til investors regnskapsprinsipper når det tilknyttede foretakets finansregnskap benyttes av investor ved anvendelse av egenkapitalmetoden.
28. Dersom et tilknyttet foretak har kumulative preferanseaksjer i omløp som eies av andre parter enn investor og som klassifiseres som egenkapital, beregner investor sin andel av resultatet etter justering for utbyttet av slike aksjer, enten det er vedtatt å utdele utbytte eller ikke.
29. Dersom en investors andel av tapene til et tilknyttet foretak er lik eller overstiger investors andeler i det tilknyttede foretaket, vil investor opphøre å innregne sin andel av ytterligere tap. Andelen i et tilknyttet foretak er den balanseførte verdien av investeringen i det tilknyttede foretaket i henhold til egenkapitalmetoden, sammen med eventuelle langsiktige andeler som reelt sett utgjør en del av investors nettoinvestering i det tilknyttede foretaket. En post hvis oppgjør verken er planlagt eller sannsynlig i overskuelig framtid, er for eksempel i realiteten en økning av foretakets investering i det tilknyttede selskapet. Slike poster kan omfatte preferanseaksjer og langsiktige fordringer eller lån, men omfatter ikke kundefordringer, leverandørgjeld eller eventuelle langsiktige fordringer som det finnes tilstrekkelig sikkerhet for, for eksempel sikrede lån. Tap innregnet i henhold til egenkapitalmetoden ut over investors investering i ordinære aksjer blir benyttet på de andre bestanddelene av investors andel i et tilknyttet foretak i motsatt rekkefølge av deres ansiennitet (dvs. prioritert i avvikling).
30. Etter at investors andel er redusert til null, blir det bare tatt hensyn til ytterligere tap, og innregnet en forpliktelse for, i den utstrekning investor har pådratt seg juridiske eller underforståtte plikter eller foretatt betalinger på vegne av det tilknyttede foretaket. Dersom det tilknyttede foretaket deretter rapporterer overskudd, vil investor bare gjenoppta innregning av sin andel av disse overskuddene etter at investors andel av overskuddet er lik den andelen av underskuddet som ikke er innregnet.

*Tap ved verdifall*

31. Etter anvendelse av egenkapitalmetoden, herunder innregning av det tilknyttede foretakets underskudd i samsvar med nr. 29, anvender investor kravene i IAS 39 for å avgjøre om det er nødvendig å innregne eventuelle ytterligere tap ved verdifall når det gjelder investors nettoinvestering i det tilknyttede foretaket.
32. Investor anvender også kravene i IAS 39 for å avgjøre om eventuelle ytterligere tap ved verdifall blir innregnet med hensyn til investors andel i det tilknyttede foretaket, som ikke utgjør en del av nettoinvesteringen og beløpet for dette tapet ved verdifall.

33. Dersom anvendelse av kravene i IAS 39 indikerer at en investering kan ha falt i verdi, skal et foretak anvende IAS 36: «Verdifall på eiendeler». Ved beregning av investeringens bruksverdi skal et foretak estimere

- a) sin andel av nåverdien av estimerte framtidige kontantstrømmer som forventes å bli generert av foretaket som det er investert i, herunder kontantstrømmene fra driften til foretaket som det er investert i, samt provenyet ved endelig avhending av investeringen,

eller

- b) nåverdien av de estimerte framtidige kontantstrømmene som forventes å oppstå av utbytte som investeringen vil gi, og fra investeringens endelige avhending.

Under hensiktsmessige forutsetninger vil begge metoder gi samme resultat. Et eventuelt tilknyttet tap ved verdifall for investeringen blir fordelt i samsvar med IAS 36. Derfor blir det først tilordnet eventuell gjenværende goodwill (se nr. 23).

34. Det gjenvinnbare beløpet for en investering i et tilknyttet foretak vurderes for hvert enkelt tilknyttet foretak, med mindre det tilknyttede foretaket ikke genererer tilgang av inngående kontantstrømmer fra fortsatt bruk, som i all vesentlighet er uavhengige av inngående kontantstrømmer fra foretakets andre eiendeler.

#### *Separat finansregnskap*

35. *En investering i et tilknyttet foretak skal regnskapsføres i investors separate finansregnskap i samsvar med nr. 37–42 i IAS 27.*

36. Denne standard foreskriver ikke hvilke foretak som skal legge fram separat finansregnskap tilgjengelig for offentlig bruk.

### OPPLYSNINGER

37. *Følgende opplysninger skal gis:*

- a) *den virkelige verdien av investeringer i tilknyttede foretak som det foreligger kunngjorte prisnoteringer for,*
- b) *et sammendrag av finansiell informasjon for tilknyttede foretak, herunder de samlede beløpene for eiendeler, forpliktelser, inntekter og resultat,*
- c) *grunnene til at antakelsen om at en investor ikke har betydelig innflytelse, ikke gjelder dersom investor, direkte eller indirekte gjennom datterforetak, kontrollerer mindre enn 20 prosent av stemmerettene eller de potensielle stemmerettene i foretaket som det er investert i, men konkluderer at investor har en slik betydelig innflytelse,*
- d) *grunnene til at antakelsen om at en investor har betydelig innflytelse, ikke gjelder dersom investor, direkte eller indirekte gjennom datterforetak, kontrollerer 20 prosent eller mer av stemmerettene eller de potensielle stemmerettene i foretaket som det er investert i, men konkluderer at investor ikke har en slik betydelig innflytelse,*
- e) *rapporteringsstidspunktet for finansregnskapet til et tilknyttet foretak når slike finansregnskap benyttes verdi anvendelse av egenkapitalmetoden og gjelder for et rapporteringstidspunkt eller for en regnskapsperiode som er forskjellig fra de som gjelder for investor, samt grunnen til at det benyttes et annet rapporteringstidspunkt eller en annen regnskapsperiode,*
- f) *arten og omfanget av eventuelle betydelige restriksjoner (for eksempel som resultat av låneordninger eller lovbestemte krav) på de tilknyttede foretakenes evne til å overføre midler til investor i form av kontantutbytte eller til å tilbakebetale lån eller forskudd,*
- g) *den uinnregnede andelen av tapene til et tilknyttet foretak, både for inneværende periode og kumulativt, dersom investor har opphørt å innregne sin andel av tapene i et tilknyttet foretak,*

**IAS 31**

- h) det faktum at et tilknyttet foretak ikke er regnskapsført ved hjelp av egenkapitalmetoden i samsvar med nr. 13,*
- og*
- i) et sammendrag av finansiell informasjon for tilknyttede foretak, enten separat eller i grupper, som ikke er regnskapsført ved hjelp av egenkapitalmetoden, herunder beløpene for samlede eiendeler, samlede forpliktelser, driftsinntekter og resultat.*
38. *Investeringer i tilknyttede foretak som regnskapsføres ved hjelp av egenkapitalmetoden skal klassifiseres som anleggsmidler. Det skal opplyses separat om investors andel av resultatet i slike tilknyttede foretak, samt slike investeringers balanseførte verdi. Det skal også opplyses separat om investors andel av eventuelle virksomheter under avvikling for slike tilknyttede foretak.*
39. *Investors andel av endringer innregnet direkte i det tilknyttede foretakets egenkapital skal innregnes direkte i egenkapitalen av investor, og det skal opplyses om dette i oppstillingen av endringer i egenkapitalen, slik det kreves av IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap».*
40. *I samsvar med IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler» skal investor opplyse om*
- a) investors andel av de betingede forpliktelsene til et tilknyttet foretak pådratt i fellesskap med andre investorer,*
- og*
- b) de betingede forpliktelsene som oppstår fordi investor er solidarisk ansvarlig for alle eller en del av det tilknyttede foretakets forpliktelser.*

**IKRAFTTREDELSE**

41. *Et foretak skal anvende denne standard på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Dersom et foretak anvender denne standard på en periode som begynner tidligere enn 1. januar 2005, skal foretaket opplyse om dette.*

**TILBAKETREKNING AV ANDRE UTTALELSER**

42. Denne standard erstatter IAS 28: «Regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak» (revidert 2000).
43. Denne standard erstatter følgende tolkninger:
- a) SIC-3: «Eliminering av urealisert fortjeneste og tap på transaksjoner med tilknyttede selskaper»,
- b) SIC-20: «Egenkapitalmetoden — innregning av tap»,
- og*
- c) SIC-33: «Konsolidering og egenkapitalmetoden — potensielle stemmeretter og plassering av eierinteresser».

## VEDLEGG

**Endringer i andre uttalelser**

*Endringene i dette vedlegg skal anvendes på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Dersom et foretak anvender denne standard på en tidligere periode, får disse endringene anvendelse på den tidligere perioden.*

- A1. I de internasjonale standardene for finansiell rapportering, herunder i internasjonale regnskapsstandarder og tolkninger, som kommer til anvendelse i desember 2003, endres henvisninger til gjeldende versjon av IAS 28: «Regnskapsføring av investeringer i tilknyttede foretak» til IAS 28: «Investeringer i tilknyttede foretak».

---

**IAS 31***INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD 31***Andeler i felleskontrollert virksomhet**

## OVERSIKT

	Nr.
Virkeområde	1-2
Definisjoner	3-12
Former for felleskontrollert virksomhet	7
Felles kontroll	8
Kontraktsmessig avtale	9-12
Felleskontrollert drift	13-17
Felleskontrollerte eiendeler	18-23
Felleskontrollerte foretak	24-47
Finansregnskap for en deltaker i felleskontrollert virksomhet	30-45
Forholdsmessig konsolidering	30-37
Egenkapitalmetoden	38-41
Unntak fra forholdsmessig konsolidering og egenkapitalmetoden	42-45
Separat finansregnskap for en deltaker i felleskontrollert virksomhet	46-47
Transaksjoner mellom en deltaker i felleskontrollert virksomhet og den felleskontrollerte virksomheten	48-50
Rapportering av andeler i felleskontrollerte virksomheter i en investors finansregnskap	51
Driftsansvarlige for felleskontrollerte virksomheter	52-53
Opplysninger	54-57
Ikrafttredelse	58
Oppheving av IAS 31 (revidert 2000)	59

Denne reviderte standard erstatter IAS 31: «Presentasjon av finansregnskap» (revidert 2000), og får anvendelse på regnskapsperioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.

**VIRKEOMRÅDE**

1. *Denne standard skal anvendes ved regnskapsføring av andeler i felleskontrollerte virksomheter og ved rapportering av den felleskontrollerte virksomhetens eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader i finansregnskapet til deltakere og investorer i felleskontrollerte virksomheter, uansett i hvilke strukturer eller former den felleskontrollerte virksomhetens aktiviteter finner sted. Denne standard får imidlertid ikke anvendelse på deltakeres andeler i felleskontrollerte foretak som innehas av*

*a) risikokapitalorganisasjoner,*

*eller*

*b) investeringsfond, aksjefond og lignende foretak, herunder investeringstilknnyttede forsikringsfond,*

*som ved førstegangsinnregning er øremerket til virkelig verdi over resultatet, eller er klassifisert som holdt for omsetning og regnskapsført i samsvar med IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling». Slike investeringer skal måles til virkelig verdi i samsvar med IAS 39, med endringer i virkelig verdi innregnet i resultatet i perioden for endringen.*

2. *En deltaker i felleskontrollert virksomhet med en andel i et felleskontrollert foretak er unntatt fra bestemmelsene i nr. 30 (forholdsmessig konsolidering) og nr. 38 (egenkapitalmetode) når deltakeren oppfyller følgende betingelser:*

a) *det foreligger dokumentasjon på at andelen er anskaffet og bare holdes for å bli avhendet innen tolv måneder fra overtakelsen, og at ledelsen aktivt leter etter en kjøper,*

b) *unntaket i nr. 10 i IAS 27: «Konsernregnskap og separat finansregnskap», som tillater at et morforetak som også har en andel i et felleskontrollert foretak, ikke presenterer konsernregnskap, kommer til anvendelse,*

*eller*

c) *samtlig av følgende forhold gjelder:*

i) *deltakeren er et heleid datterforetak, eller er et deleid datterforetak til et annet foretak og dets andre eiere, herunder de som ellers ikke har rett til å stemme, er informert om og ikke har innvendinger mot, at deltakeren ikke anvender forholdsmessig konsolidering eller egenkapitalmetoden,*

ii) *deltakerens gjelds- eller egenkapitalinstrumenter ikke er gjenstand for alminnelig omsetning (på en innenlandsk eller utenlandsk børs eller i et marked utenom børs, herunder lokale og regionale markeder),*

iii) *deltakeren ikke har innsendt, og heller ikke er i ferd med å innsende, sitt finansregnskap til et børstilsyn eller en annen reguleringsmyndighet i den hensikt å utstede en klasse av instrumenter i et offentlig marked,*

*og*

iv) *det overordnede morforetaket eller et mellomliggende morforetak for deltakeren utgir konsernregnskap som er tilgjengelig for offentlig bruk og som er i overensstemmelse med internasjonale standarder for finansiell rapportering.*

#### DEFINISJONER

3. *Følgende begreper anvendes i denne standard:*

*«Kontroll» er makt til å styre de finansielle og driftsmessige prinsippene for en økonomisk aktivitet i den hensikt å oppnå fordeler av aktiviteten.*

*«Egenkapitalmetoden» er en metode for regnskapsføring der en andel i et felleskontrollert foretak i utgangspunktet blir registrert til anskaffelseskost, og deretter justert for endringer etter anskaffelsen i deltakerens andel av det felleskontrollerte foretakets nettoeiendeler. Deltakerens resultat omfatter dennes andel av resultatet i den felleskontrollerte virksomheten.*

*En «investor i felleskontrollert virksomhet» er en part i en felleskontrollert virksomhet, og har ikke felles kontroll over denne felleskontrollerte virksomheten.*

*«Felles kontroll» er den kontraktmessig avtalte delingen av kontroll over en økonomisk aktivitet.*

**IAS 33**

*En «felleskontrollert virksomhet» er en kontraktsmessig avtale der to eller flere parter påtar seg en økonomisk aktivitet som er underlagt felles kontroll.*

*«Forholdsmessig konsolidering» er en metode for regnskapsføring i et felleskontrollert foretak der en deltakers andel av de enkelte eiendelene, forpliktelsene, inntektene og kostnadene til et felleskontrollert foretak blir slått sammen post for post med lignende poster i deltakerens finansregnskap, eller rapportert som separate poster i deltakerens finansregnskap.*

*«Separat finansregnskap» er finansregnskap som presenteres av et morforetak, en investor i et tilknyttet foretak eller en deltaker i et felleskontrollert foretak, der investeringene regnskapsføres på grunnlag av den direkte egenkapitalinteressen istedenfor på grunnlag av de rapporterte resultatene og nettoeiendelene til foretakene som det er investert i.*

*«Betydelig innflytelse» er makt til å delta i de finansielle og driftsmessige prinsippavgjørelsene til en økonomisk aktivitet, men er ikke kontroll eller felles kontroll over disse prinsippene.*

*En «deltaker i felleskontrollert virksomhet» er en part i en felleskontrollert virksomhet, og har felles kontroll over denne felleskontrollerte virksomheten.*

4. Finansregnskap der forholdsmessig konsolidering benyttes, er ikke et separat finansregnskap, og heller ikke finansregnskap for et foretak som ikke har noe datterforetak, tilknyttet foretak eller deltakerandel i et felleskontrollert foretak.
5. Separat finansregnskap er et finansregnskap som presenteres i tillegg til konsernregnskap, finansregnskap der investeringer regnskapsføres ved hjelp av egenkapitalmetoden og finansregnskap der deltakeres andeler i felleskontrollert virksomhet blir forholdsmessig konsolidert. Et separat finansregnskap trenger ikke vedlegges eller følge med disse regnskapene.
6. Foretak som er unntatt fra konsolidering i samsvar med IAS 27 nr. 10, unntatt fra anvendelse av egenkapitalmetoden i samsvar med IAS 28: «Investeringer i tilknyttede foretak» nr. 13 bokstav c), eller unntatt fra å anvende forholdsmessig konsolidering eller egenkapitalmetoden i samsvar med nr. 2 i denne standard, kan presentere separat finansregnskap som eneste finansregnskap.

*Former for felleskontrollert virksomhet*

7. Felleskontrollerte virksomheter har mange ulike former og strukturer. Denne standard identifiserer tre generelle typer — felleskontrollert drift, felleskontrollerte eiendeler og felleskontrollerte foretak — som vanligvis blir beskrevet som, og oppfyller definisjonen på felleskontrollerte virksomheter. Følgende kjennetegn er felles for alle felleskontrollerte virksomheter:
  - a) to eller flere deltakere i den felleskontrollerte virksomheten er bundet av en kontraktsmessig avtale,
  - og
  - b) den kontraktsmessige avtalen oppretter felles kontroll.

*Felles kontroll*

8. Felles kontroll kan være utelukket når foretaket som det er investert i, er inne i en juridisk omorganisering eller under konkurs, eller driver under strenge langsiktige restriksjoner vedrørende virksomhetens evne til å overføre midler til deltakeren. Dersom det fortsatt foreligger felles kontroll, er disse hendelsene i seg selv ikke tilstrekkelige til å begrunne at felleskontrollerte virksomheter ikke skal regnskapsføres i samsvar med denne standard.

*Kontraktsmessig avtale*

9. Det faktum at det foreligger en kontraktsmessig avtale, skiller interesser som involverer felles kontroll, fra investeringer i tilknyttede foretak der investor har en betydelig innflytelse (se IAS 28). Aktiviteter som ikke er underlagt kontraktsmessig avtale for opprettelse av felles kontroll, er ikke felleskontrollerte virksomheter i henhold til denne standard.



10. Den kontraktmessige avtalen kan være godtgjort på en rekke måter, for eksempel ved en kontrakt mellom deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten, eller protokoller fra drøftingene mellom deltakerne. I noen tilfeller er ordningen innarbeidet i den felleskontrollerte virksomhetens statutter eller andre regler. Uansett form er den kontraktmessige avtalen vanligvis skriftlig og omhandler saker som
- a) den felleskontrollerte virksomhetens aktivitet, varighet og rapporteringsplikter,
  - b) oppnevning av styret eller et tilsvarende styrende organ for den felleskontrollerte virksomheten, samt stemmerettene til deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten,
  - c) kapitalinnskudd som foretas av deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten,
- og
- d) deltakernes deling av den felleskontrollerte virksomhetens produksjon, inntekter, kostnader eller resultater.
11. Den kontraktmessige avtalen oppretter felles kontroll over den felleskontrollerte virksomheten. Et slikt krav sikrer at ingen enkeltstående deltaker i den felleskontrollerte virksomheten er i en slik stilling at denne ensidig kan kontrollere aktiviteten. Ordningen identifiserer hvilke avgjørelser på områder som er viktige for målsettingene til den felleskontrollerte virksomheten som krever samtykke fra alle deltakerne, og hvilke avgjørelser som kan kreve samtykke av et nærmere angitt flertall av deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten.
12. Den kontraktmessige avtalen kan identifisere én deltaker som driftsansvarlig eller leder for den felleskontrollerte virksomheten. Den driftsansvarlige kontrollerer ikke den felleskontrollerte virksomheten, men opptrer innenfor de finansielle og driftsmessige prinsipper som er avtalt av deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten i samsvar med den kontraktmessige avtalen, og som er delegert til den driftsansvarlige. Dersom den driftsansvarlige har makt til å styre de finansielle og driftsmessige prinsippene for den økonomiske aktiviteten, kontrollerer denne den felleskontrollerte virksomheten, og denne er dermed et datterforetak i forhold til den driftsansvarlige og ikke en felleskontrollert virksomhet.

#### FELLESKONTROLLERT DRIFT

13. Driften av enkelte felleskontrollerte virksomheter innebærer bruk av eiendeler og andre ressurser som tilhører deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten istedenfor at det opprettes aksjeselskaper, ansvarlige selskaper eller andre foretak, eller en finansiell struktur som er atskilt fra deltakerne selv. Hver deltaker i den felleskontrollerte virksomheten benytter egen eiendom, egne anlegg og eget utstyr og holder egne beholdninger. Deltakeren pådrar seg også egne kostnader og forpliktelser og ordner egen finansiering, som representerer deltakerens egne plikter. Aktivitetene i den felleskontrollerte virksomheten kan utføres av deltakerens ansatte side om side med deltakerens lignende aktiviteter. Avtalen for den felleskontrollerte virksomheten inneholder vanligvis bestemmelser om hvordan inntektene av salg av det felles produktet og eventuelle kostnader de har pådratt seg i fellesskap, skal deles mellom deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten.
14. Et eksempel på felleskontrollert drift er når to eller flere deltakere slår sammen sine virksomheter, ressurser og sin ekspertise for sammen å produsere, markedsføre og distribuere et bestemt produkt, for eksempel et luftfartøy. Ulike deler av produksjonsprosessen blir utført av hver av deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten. Hver deltaker bærer sine egne utgifter og tar en andel av inntektene fra salget av luftfartøyet, og denne andelen blir fastsatt i samsvar med den kontraktmessige avtalen.
15. *Når det gjelder andelene i felleskontrollert drift, skal en deltaker i felleskontrollert virksomhet innregne følgende i sitt finansregnskap:*
- a) *eiendelene som deltakeren kontrollerer, og forpliktelsene som deltakeren pådrar seg,*
- og*
- b) *kostnadene som deltakeren pådrar seg, og deltakerens andel av den inntekt han har på salget av den felleskontrollerte virksomhetens varer eller tjenester.*
16. Fordi eiendelene, forpliktelsene, inntektene og kostnadene er innregnet i deltakerens finansregnskap, kreves det ingen justeringer eller andre konsolideringsprosedyrer når det gjelder disse postene når deltakeren i den felleskontrollerte virksomheten presenterer sitt konsernregnskap.

**IAS 33**

17. Det kan være at det ikke kreves separat regnskapsføring for selve den felleskontrollerte virksomheten, og tilsvarende at det ikke kreves at det utarbeides finansregnskap for den felleskontrollerte virksomheten. Deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten kan imidlertid utarbeide driftsregnskap, slik at de kan vurdere den felleskontrollerte virksomhetens inntjening.

**FELLESKONTROLLERTE EIENDELER**

18. Enkelte felleskontrollerte virksomheter innebærer at deltakerne har felles kontroll over, og ofte felles eierskap til, én eller flere eiendeler som er overført til eller anskaffet for den felleskontrollerte virksomheten og beregnet til den felleskontrollerte virksomhetens formål. Eiendelene benyttes til å oppnå fordeler for deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten. Hver enkelt deltaker kan ta del i produksjonen som eiendelene er opphav til, og hver av deltakerne bærer også en avtalt andel av de kostnadene som de pådrar seg.
19. Disse felleskontrollerte virksomhetene innebærer ikke at det opprettes et aksjeselskap, ansvarlig selskap eller et annet foretak, eller en finansiell struktur som er atskilt fra deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten selv. Hver deltaker har kontroll over sin andel av framtidige økonomiske fordeler gjennom sin andel i den felleskontrollerte eiendelen.
20. Mange aktiviteter innenfor olje-, gass og mineralutvinningsindustrien involverer felleskontrollerte eiendeler. For eksempel kan en rekke oljeproduksjonsselskaper i fellesskap kontrollere og drive en oljeledning. Hver deltaker i den felleskontrollerte virksomheten bruker oljeledningen til å transportere sitt eget produkt, og bærer til gjengjeld en avtalt del av kostnadene ved å drive oljeledningen. Et annet eksempel på en felleskontrollert eiendel er når to foretak i fellesskap kontrollerer en fast eiendom, der hvert av dem tar inn en andel av de leiene de mottar og bærer en andel av kostnadene.
21. *Når det gjelder andelene i felleskontrollerte eiendeler, skal en deltaker i en felleskontrollert virksomhet innregne følgende i sitt finansregnskap:*

- a) deltakerens andel av de felleskontrollerte eiendelene, klassifisert i henhold til eiendelenes art,*
  - b) eventuelle forpliktelser deltakeren har pådratt seg,*
  - c) deltakerens andel av eventuelle forpliktelser denne har pådratt seg i fellesskap med de andre deltakerne i forhold til den felleskontrollerte virksomheten,*
  - d) eventuelle inntekter av salg eller bruk av deltakerens andel av den felleskontrollerte virksomhetens produksjon, sammen med deltakerens andel av eventuelle kostnader den felleskontrollerte virksomheten har pådratt seg,*
- og*
- e) eventuelle kostnader deltakeren har pådratt seg med hensyn til sin andel i den felleskontrollerte virksomheten.*

22. Når det gjelder andelene i felleskontrollerte eiendeler, skal hver enkelt deltaker i en felleskontrollert virksomhet inkludere følgende i sine regnskaper og innregne dette i sitt finansregnskap:
- a) deltakerens andel av de felleskontrollerte eiendelene, klassifisert i henhold til eiendelenes art, og ikke som en investering. En andel av en felles kontrollert oljeledning klassifiseres for eksempel som eiendom, anlegg og utstyr,
  - b) eventuelle forpliktelser som deltakeren har pådratt seg, for eksempel forpliktelser i forbindelse med finansiering av deltakerens andel av eiendelene,
  - c) deltakerens andel av eventuelle forpliktelser denne har pådratt seg i fellesskap med de andre deltakerne i tilknytning til den felleskontrollerte virksomheten,
  - d) eventuelle inntekter av salg eller bruk av deltakerens andel av produksjonen til den felleskontrollerte virksomheten, sammen med deltakerens andel av eventuelle kostnader den felleskontrollerte virksomheten har pådratt seg,
  - e) eventuelle kostnader deltakeren har pådratt seg med hensyn til sine andeler i den felleskontrollerte virksomheten, for eksempel slike som er tilknyttet finansiering av deltakerens andeler i eiendelene og salg av deltakerens andel av produksjonen.

For di eiendeler, forpliktelse, inntekter og kostnader er innregnet i deltakerens finansregnskap, kreves det ingen justeringer eller andre konsolideringsprosedyrer når det gjelder disse postene når deltakeren i den felleskontrollerte virksomheten presenterer konsernregnskapet.

23. Behandlingen av felleskontrollerte eiendeler gjenspeiler den felleskontrollerte virksomhetens innhold og økonomiske realitet samt vanligvis dens juridiske form. Separat regnskapsføring for den felleskontrollerte virksomheten selv kan være begrenset til de kostnader som deltakerne pådrar seg i fellesskap og til slutt blir båret av deltakerne i samsvar med deres avtalte andeler. Det kan være at finansregnskap ikke blir utarbeidet for den felleskontrollerte virksomheten, selv om deltakerne kan utarbeide driftsregnskap slik at de kan vurdere den felleskontrollerte virksomhetens inntjening.

#### FELLESKONTROLLERTE FORETAK

24. Et felleskontrollert foretak er en felleskontrollert virksomhet som innebærer at det opprettes et aksjeselskap, et ansvarlig selskap eller et annet foretak som hver av deltakerne har en andel i. Foretaket driver på samme måte som andre foretak, bortsett fra at det opprettes felles kontroll over foretakets økonomiske aktivitet ved en kontraktsmessig avtale mellom deltakerne i det felleskontrollerte foretaket.
25. Et felleskontrollert foretak kontrollerer eiendelene til den felleskontrollerte virksomheten, pådrar seg forpliktelser og kostnader og opptjener inntekter. Foretaket kan inngå kontrakter i eget navn og ordne finansiering for formålene til den felleskontrollerte virksomhetens aktivitet. Hver av deltakerne har rett til en andel av overskuddet til det felleskontrollerte foretaket, selv om enkelte felleskontrollerte foretak også innebærer en deling av den felleskontrollerte virksomhetens produksjon.
26. Et vanlig eksempel på et felleskontrollert foretak er når to foretak slår sammen sine aktiviteter innenfor en bestemt virksomhetsgren ved at relevante eiendeler og forpliktelser overføres til et felleskontrollert foretak. Et annet eksempel oppstår når et foretak starter virksomhet i en annen stat sammen med myndighetene eller andre organer i denne staten, ved å opprette et separat foretak som kontrolleres i fellesskap av foretaket og myndigheten eller organet.
27. Mange felleskontrollerte foretak ligner i innhold de felleskontrollerte virksomhetene som det er henvist til som felleskontrollert drift eller felleskontrollerte eiendeler. Deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten kan av skattemessige eller andre grunner overføre en felleskontrollert eiendel som for eksempel en oljeledning, til et felleskontrollert foretak. Tilsvarende kan deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten overføre eiendeler som skal benyttes til det felleskontrollerte foretakets felles aktiviteter. Enkelte former for felleskontrollert drift innebærer også opprettelse av et felleskontrollert foretak for å ta seg av særlige sider ved aktiviteten, for eksempel utforming, markedsføring og distribusjon av eller service etter salg av produktet.
28. Et felleskontrollert foretak skal ha sin egen regnskapsføring, og utarbeider og presenterer finansregnskapet på samme måte som andre foretak i overensstemmelse med internasjonale standarder for finansiell rapportering.
29. Hver deltaker i den felleskontrollerte virksomheten overfører vanligvis kontanter eller andre ressurser til det felleskontrollerte foretaket. Disse overføringene inngår i deltakerens regnskap, og innregnes i deltakerens finansregnskap som en investering i det felleskontrollerte foretaket.

*Finansregnskap for en deltaker i felleskontrollert virksomhet*

Forholdsmessig konsolidering

30. ***En deltaker i felleskontrollert virksomhet skal innregne sin andel i et felleskontrollert foretak ved hjelp av forholdsmessig konsolidering eller den alternative metoden beskrevet i nr. 38. Når forholdsmessig konsolidering benyttes, skal ett av de to rapporteringsformatene nedenfor benyttes.***
31. En deltaker som er en investor, innregner sin andel i et felleskontrollert foretak ved hjelp av ett av de to rapporteringsformatene for forholdsmessig konsolidering, uansett om deltakeren også har investeringer i datterforetak eller om deltakeren betegner sitt finansregnskap som konsernregnskap.

## IAS 33

32. Når en deltaker innregner en andel i et felleskontrollert foretak, er det viktig at deltakeren gjenspeiler innholdet i og den økonomiske realiteten til ordningen, og ikke den felleskontrollerte virksomhetens særlige struktur eller form. I et felleskontrollert foretak har en deltaker kontroll over sin andel av framtidige økonomiske fordeler gjennom sin andel i eiendelene og forpliktelsene til den felleskontrollerte virksomheten. Innholdet og den økonomiske realiteten gjenspeiles i deltakerens konsernregnskap når deltakeren innregner sine andeler i det felleskontrollerte foretakets eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader ved å benytte ett av de to rapporteringsformatene for forholdsmessig konsolidering som er beskrevet i nr. 34.
33. Anvendelsen av forholdsmessig konsolidering betyr at deltakerens balanse inneholder deltakerens andel av de eiendelene som deltakeren kontrollerer i fellesskap samt andelen av de forpliktelsene som deltakeren er felles ansvarlig for. Deltakerens resultatregnskap gjenspeiler deltakerens andel av det felleskontrollerte foretakets inntekter og kostnader. Mange av de framgangsmåtene som er relevante for anvendelsen av forholdsmessig konsolidering, ligner på framgangsmåtene for konsolidering av investeringer i datterforetak, slik det framgår av IAS 27.
34. Det kan benyttes ulike rapporteringsformater for forholdsmessig konsolidering. Deltakeren i en felleskontrollert virksomhet kan post for post slå sammen sin andel av hver av eiendelene, forpliktelsene, inntektene og kostnadene til det felleskontrollerte foretaket med de tilsvarende postene i sitt eget finansregnskap, post for post. Deltakeren kan for eksempel slå sammen sin andel av det felleskontrollerte foretakets beholdning med sin egen beholdning og sin andel av det felleskontrollerte foretakets eiendom, anlegg og utstyr. Deltakeren i en felleskontrollert virksomhet kan også inkludere separate poster for sin andel av det felleskontrollerte foretakets eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader i sitt finansregnskap. Deltakeren kan for eksempel vise sin andel av det felleskontrollerte foretakets omløpsmidler separat som en del av sine omløpsmidler, eller han kan vise sin andel av det felleskontrollerte foretakets eiendom, anlegg og utstyr separat som en del av sin eiendom, anlegg og utstyr. Begge disse rapporteringsformatene fører til rapportering av identiske resultater og av alle større klassifiseringer av eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader, og begge formatene kan aksepteres i henhold til formålene i denne standard.
35. Uansett format som benyttes for å gjengi forholdsmessig konsolidering, er det ikke hensiktsmessig å motregne noen eiendeler eller forpliktelser ved fradrag av andre forpliktelser eller eiendeler, eller inntekter og kostnader ved fradrag av andre kostnader og inntekter, med mindre det foreligger en juridisk rett til motregning og motregningen representerer forventningen med hensyn til realisasjon av eiendelen eller oppgjør av forpliktelsen.
36. ***En deltaker i felleskontrollert virksomhet skal ikke lenger gjøre bruk av forholdsmessig konsolidering fra tidspunktet da denne opphører å ha felles kontroll over et felleskontrollert foretak.***
37. En deltaker i felleskontrollert virksomhet gjør ikke lenger bruk av forholdsmessig konsolidering fra tidspunktet da denne opphører å ta del i kontrollen over et felleskontrollert foretak. Dette kan for eksempel skje når deltakeren avhender sine andeler eller når det blir lagt slike eksterne restriksjoner på det felleskontrollerte foretaket, slik at deltakeren ikke lenger har felles kontroll.

## Egenkapitalmetoden

38. ***Som et alternativ til forholdsmessig konsolidering som beskrevet i nr. 30, kan en deltaker i en felleskontrollert virksomhet innregne sin andel i et felleskontrollert foretak ved hjelp av egenkapitalmetoden.***
39. En deltaker innregner sin andel i et felleskontrollert foretak ved hjelp av egenkapitalmetoden, uansett om deltakeren også har investeringer i datterforetak eller om deltakeren betegner sitt finansregnskap som konsernregnskap.
40. Enkelte deltakere innregner sine andeler i felleskontrollerte foretak ved hjelp av egenkapitalmetoden, slik det er beskrevet i IAS 28. Bruken av egenkapitalmetoden støttes av de som hevder at det ikke er hensiktsmessig å slå sammen kontrollerte poster med felleskontrollerte poster og av de som mener at deltakere bare har betydelig innflytelse og ikke felles kontroll over et felleskontrollert foretak. Denne standard anbefaler ikke bruken av egenkapitalmetoden, fordi forholdsmessig konsolidering på en bedre måte gjenspeiler innholdet i og den økonomiske realiteten bak en deltakers andel i et felleskontrollert foretak, det vil si kontroll over deltakerens andel av de framtidige økonomiske fordelene. Ikke desto mindre tillater denne standard at egenkapitalmetoden kan brukes som en alternativ metode ved innregning av andeler i felleskontrollerte foretak.
41. ***En deltaker i felleskontrollert virksomhet skal ikke lenger gjøre bruk av egenkapitalmetoden fra tidspunktet da deltakeren opphører å ha felles kontroll over eller betydelig innflytelse på et felleskontrollert foretak.***

*Unntak fra forholdsmessig konsolidering og egenkapitalmetoden*

42. **Andeler i felleskontrollerte foretak som oppfyller betingelsen i nr. 2 bokstav a), skal klassifiseres som holdt for omsetning og regnskapsføres i samsvar med IAS 39.**
43. Når en andel i et felleskontrollert foretak, i samsvar med nr. 2 bokstav a) og nr. 42, som tidligere ble regnskapsført i samsvar med IAS 39, ikke blir avhendet innen tolv måneder, skal den regnskapsføres ved hjelp av forholdsmessig konsolidering eller egenkapitalmetoden fra og med overtakelsestidspunktet (se IAS 22: «Virksomhetssammenslutninger»). Finansregnskap for regnskapsperiodene etter overtakelsen skal inflasjonsjusteres.
44. Unntaksvis kan en deltaker ha funnet en kjøper av en andel som beskrevet i nr. 2 bokstav a), men uten å ha fullført salget innen tolv måneder etter anskaffelsen fordi det forelå behov for godkjenning av reguleringsmyndigheter eller andre. Deltakeren er ikke pålagt å anvende forholdsmessig konsolidering eller egenkapitalmetoden på en andel i felleskontrollert virksomhet dersom salget er i gang på balansedagen, og det ikke er grunn til å tro at det ikke vil bli fullført kort tid etter balansedagen.
45. **Fra tidspunktet da et felleskontrollert foretak blir datterforetaket til en deltaker i felleskontrollert virksomhet, skal deltakeren regnskapsføre sin andel i samsvar med IAS 27. Fra tidspunktet da et felleskontrollert foretak blir det tilknyttede foretaket til en deltaker i felleskontrollert virksomhet, skal deltakeren regnskapsføre sin andel i samsvar med IAS 28.**

*Separat finansregnskap for en deltaker i felleskontrollert virksomhet*

46. **En investering i et felleskontrollert foretak skal regnskapsføres i deltakerens separate finansregnskap i samsvar med nr. 37–42 i IAS 27.**
47. Denne standard foreskriver ikke hvilke foretak som skal legge fram separat finansregnskap tilgjengelig for offentlig bruk.

**TRANSAKSJONER MELLOM EN DELTAKER I FELLESKONTROLLERT VIRKSOMHET OG DEN FELLESKONTROLLERTE VIRKSOMHETEN**

48. **Når en deltaker i felleskontrollert virksomhet overfører eller selger eiendeler til en felleskontrollert virksomhet, skal innregningen av alle deler av en gevinst eller et tap fra transaksjonen gjenspeile transaksjonens innhold. Når eiendelene innehas av den felleskontrollerte virksomheten, og forutsatt at deltakeren i den felleskontrollerte virksomheten har overført betydelig risiko og avkastning ved eierskapet, skal deltakeren bare innregne den del av gevinsten eller tapet som er henførbart til de andre deltakernes andeler<sup>(1)</sup>. Deltakeren i en felleskontrollert virksomhet skal innregne det fulle beløpet for eventuelle tap når bidraget eller salget godtgjør en reduksjon i netto realiserbar verdi av omløpsmidler eller tap ved verdifall.**
49. **Når en deltaker i felleskontrollert virksomhet kjøper eiendeler fra en felleskontrollert virksomhet, skal deltakeren ikke innregne sin andel av overskuddet i den felleskontrollerte virksomheten fra transaksjonen før det skjer et salg til en uavhengig part. En deltaker i felleskontrollert virksomhet skal innregne sin andel av de tap som er resultatet av disse transaksjonene på samme måte som overskudd, bortsett fra at tap skal innregnes umiddelbart når de representerer en reduksjon i netto realiserbar verdi av omløpsmidler eller et tap ved verdifall.**
50. For å kunne vurdere om en transaksjon mellom en deltaker i felleskontrollert virksomhet og den felleskontrollerte virksomheten godtgjør verdifall på en eiendel, fastsetter deltakeren det gjenvinnbare beløpet for eiendelen i henhold til IAS 36: «Verdifall på eiendeler». Ved fastsettelse av bruksverdi estimeres deltakerens framtidige kontantstrømmer fra eiendelen, basert på fortsatt bruk av og den felleskontrollerte virksomhetens endelige avhending av eiendelen.

**RAPPORTERING AV ANDELER I FELLESKONTROLLERTE VIRKSOMHETER I EN INVESTORS FINANSREGNSKAP**

51. **En investor i felleskontrollert virksomhet som ikke har felles kontroll, skal regnskapsføre denne investeringen i samsvar med IAS 39 eller, dersom investor har en betydelig innflytelse i den felleskontrollerte virksomheten, i samsvar med IAS 28.**

**DRIFTSANSVARLIGE FOR FELLESKONTROLLERTE VIRKSOMHETER**

52. **Driftsansvarlige eller ledere for en felleskontrollert virksomhet skal regnskapsføre alle honorarinntekter i samsvar med IAS 18: «Driftsinntekter».**

<sup>(1)</sup> Se også SIC-13: «Felleskontrollerte foretak — ikke-monetære overføringer fra deltakere».

**IAS 33**

53. En eller flere av deltakerne i en felleskontrollert virksomhet kan opptre som driftsansvarlig eller leder for en felleskontrollert virksomhet. Driftsansvarlige blir vanligvis betalt et ledelseshonorar for slike tjenester. Honorarene regnskapsføres av den felleskontrollerte virksomheten som kostnad.

**OPPLYSNINGER**

54. *En deltaker i felleskontrollert virksomhet skal opplyse om det samlede beløpet for følgende betingede forpliktelser atskilt fra beløpet for andre betingede forpliktelser, med mindre sannsynligheten for å lide tap er liten:*
- a) *alle betingede forpliktelser som deltakeren i en felleskontrollert virksomhet har pådratt seg i tilknytning til sine andeler i felleskontrollert virksomhet, samt deltakerens andel i hver av de betingede forpliktelsene som de har pådratt seg i fellesskap med andre deltakere,*
  - b) *deltakerens andel av de betingede forpliktelsene til selve de felleskontrollerte virksomhetene som deltakeren er betinget ansvarlig for,*  
*og*
  - c) *de betingede forpliktelsene som oppstår fordi deltakeren er betinget ansvarlig for forpliktelsene til de andre deltakerne i en felleskontrollert virksomhet.*
55. *En deltaker i felleskontrollert virksomhet skal opplyse om det samlede beløpet for følgende tilsagn med hensyn til sine andeler i felleskontrollert virksomhet atskilt fra andre tilsagn:*
- a) *alle tilsagn om kapitalinnskudd som deltakeren i en felleskontrollert virksomhet har i tilknytning til sine andeler i felleskontrollert virksomhet, samt deltakerens andel i de tilsagn om kapitalinnskudd som de har pådratt seg i fellesskap med andre deltakere,*  
*og*
  - b) *deltakerens andel av de felleskontrollerte virksomhetenes egne tilsagn om kapitalinnskudd.*
56. *En deltaker i felleskontrollert virksomhet skal gi opplysninger i form av en oversikt over og en beskrivelse av andeler i betydelige felleskontrollerte virksomheter og eierandel i felleskontrollerte foretak. En deltaker i en felleskontrollert virksomhet som innregner sine andeler i felleskontrollerte foretak ved hjelp av et rapporteringsformat post for post for forholdsmessig konsolidering eller egenkapitalmetoden, skal opplyse om det samlede beløpet for alle omløpsmidler, anleggsmidler, kortsiktige forpliktelser, langsiktige forpliktelser, inntekter og kostnader knyttet til deltakerens andeler i felleskontrollerte virksomheter.*
57. *En deltaker i felleskontrollert virksomhet skal opplyse om hvilken metode som benyttes til å innregne dennes andeler i felleskontrollerte foretak.*

**IKRAFTTREDELSE**

58. *Et foretak skal anvende denne standard på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Dersom et foretak anvender denne standard på en periode som begynner tidligere enn 1. januar 2005, skal foretaket opplyse om dette.*

**OPPHEVING AV IAS 31 (REVIDERT 2000)**

59. Denne standard erstatter IAS 31: «Finansiell rapportering av andeler i felleskontrollert virksomhet» (revidert 2000).

## VEDELEGG

## Endringer i andre uttalelser

**Endringene i dette vedlegg skal anvendes på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Dersom et foretak anvender denne standard på en tidligere periode, får disse endringene anvendelse på den tidligere perioden.**

A1. I SIC-13: «Felleskontrollerte foretak — ikke-monetære overføringer fra deltakere» gjøres følgende endringer:

Henvisningen endres slik:

**Henvising:** IAS 31: «Andeler i felleskontrollert virksomhet»

Nr. 1 skal lyde:

1. IAS 31 nr. 48 viser til både overføringer fra og salg mellom en deltaker i felleskontrollert virksomhet og en felleskontrollert virksomhet på følgende måte: «Når en deltaker i felleskontrollert virksomhet overfører eller selger eiendeler til en felleskontrollert virksomhet, skal innregningen av alle deler av en gevinst eller et tap fra transaksjonen gjenspeile transaksjonens innhold». I tillegg sies det i IAS 31 nr. 24 at «et felleskontrollert foretak er en felleskontrollert virksomhet som innebærer at det opprettes et aksjeselskap, et ansvarlig selskap eller et annet foretak som hver av deltakerne har en andel i». Det foreligger ingen eksplisitt veiledning for innregning av gevinster og tap som er resultat av overføringer i form av ikke-monetære eiendeler til felleskontrollerte foretak.

...

A2. I de internasjonale standardene for finansiell rapportering, herunder internasjonale regnskapsstandarder og tolkninger, som er gjeldende i desember 2003, erstattes henvisninger til gjeldende versjon av IAS 31: «Finansiell rapportering av andeler i felleskontrollert virksomhet» med henvisninger til IAS 31: «Andeler i felleskontrollert virksomhet».

—

**IAS 33***INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD 33***Resultat per aksje**

## OVERSIKT

	Nr.
Formål	1
Virkeområde	2-4
Definisjoner	5-8
Måling	9-63
Basisresultat per aksje	9-29
Resultat	12-18
Aksjer	19-29
Utvannet resultat per aksje	30-63
Resultat	33-35
Aksjer	36-40
Utvannende potensielle ordinære aksjer	41-63
Opsjoner, tegningsretter og tilsvarende	45-48
Konvertible instrumenter	49-51
Aksjer med betinget utstedelse	52-57
Kontrakter som kan gjøres opp i ordinære aksjer eller kontanter	58-61
Kjøpte opsjoner	62
Utstedte salgsoptjener	63
Tilbakevirkende justeringer	64-65
Presentasjon	66-69
Opplysninger	70-73
Ikrafttredelse	74
Tilbaketrekning av andre uttalelser	75-76

Denne reviderte standard erstatter IAS 33: «Resultat per aksje» (1997), og skal anvendes på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.

**FORMÅL**

1. Formålet med denne standard er å sette opp prinsipper for fastsettelse og presentasjon av resultat per aksje for å forbedre muligheten for sammenligning av inntjening mellom ulike foretak i samme rapporteringsperiode og mellom ulike rapporteringsperioder for samme foretak. Selv om opplysninger om resultat per aksje inneholder begrensninger på grunn av ulike regnskapsprinsipper som kan benyttes for fastsettelse av «resultat», gir en konsekvent fastsatt nevner bedre finansiell rapportering. Fokus for denne standard ligger på nevneren i beregningen av resultat per aksje.



## VIRKEOMRÅDE

2. *Denne standard skal anvendes av foretak hvis ordinære aksjer eller potensielle ordinære aksjer er gjenstand for alminnelig omsetning, samt av foretak som er i ferd med å utstede ordinære aksjer eller potensielle ordinære aksjer i offentlige verdipapirmarkeder.*
3. *Et foretak som opplyser om resultat per aksje, skal beregne og opplyse om resultat per aksje i samsvar med denne standard.*
4. *Når et foretak presenterer både konsernregnskap og separat finansregnskap utarbeidet i samsvar med IAS 27: «Konsernregnskap og separat finansregnskap», trenger opplysningene som kreves av denne standard, bare presenteres på grunnlag av konsolidert informasjon. Et foretak som velger å opplyse om resultat per aksje basert på sitt separate finansregnskap, skal bare presentere slike opplysninger om resultat per aksje i foretakets separate resultatregnskap. Et foretak skal ikke presentere slike opplysninger om resultat per aksje i konsernregnskapet.*

## DEFINISJONER

5. *Følgende begreper anvendes i denne standard:*

*«Motsatt utvanning» er en økning i resultat per aksje eller en reduksjon i tap per aksje som en følge av forutsetningen om at konvertible instrumenter konvertertes, at opsjoner eller tegningsretter benyttes eller at ordinære aksjer utstedes ved oppfyllelse av nærmere angitte betingelser.*

*En «betinget aksjeavtale» er en avtale om å utstede aksjer som er avhengig av at nærmere angitte betingelser blir oppfylt.*

*«Ordinære aksjer med betinget utstedelse» er ordinære aksjer som kan utstedes for en liten eller ingen kontantsum eller annet vederlag ved oppfyllelse av nærmere angitte betingelser i en betinget aksjeavtale.*

*«Utvanning» er en reduksjon i resultat per aksje eller en økning i tap per aksje som et resultat av forutsetningen om at konvertible instrumenter konvertertes, at opsjoner eller tegningsretter benyttes eller at ordinære aksjer utstedes ved oppfyllelse av nærmere angitte betingelser.*

*«Opsjoner, tegningsretter og tilsvarende» er finansielle instrumenter som gir innehaveren rett til å kjøpe ordinære aksjer.*

*En «ordinær aksje» er et egenkapitalinstrument som er underordnet alle andre klasser av egenkapitalinstrumenter.*

*En «potensiell ordinær aksje» er et finansielt instrument eller en annen kontrakt som kan gi innehaveren rett til ordinære aksjer.*

*«Salgsopsjoner» på ordinære aksjer er kontrakter som gir innehaveren rett til å selge ordinære aksjer til en nærmere angitt kurs i en gitt periode.*

6. *Ordinære aksjer tar del i periodens overskudd først etter andre typer av aksjer, for eksempel preferanseaksjer. Et foretak kan ha flere enn én klasse av ordinære aksjer. Ordinære aksjer av samme klasse har samme rett til å motta utbytte.*
7. *Eksempler på potensielle ordinære aksjer er*
  - a) *finansielle forpliktelser eller egenkapitalinstrumenter, herunder preferanseaksjer, som er konvertible til ordinære aksjer,*
  - b) *opsjoner og tegningsretter,*
  - c) *aksjer som vil bli utstedt ved oppfyllelse av visse betingelser som følge av kontraktsmessige ordninger, som for eksempel kjøp av en virksomhet eller andre eiendeler.*

**IAS 33**

8. Dersom ikke annet er angitt, anvendes begreper slik de er definert i IAS 32: «Finansielle instrumenter — opplysninger og presentasjon» i denne standard med de betydninger som er angitt i IAS 32 nr. 11. IAS 32 definerer «finansielt instrument», «finansiell eiendel», «finansiell forpliktelse», «egenkapitalinstrument» og «virkelig verdi», og gir veiledning i anvendelsen av disse definisjonene.

**MÅLING***Basisresultat per aksje*

9. *Et foretak skal beregne beløp for basisresultat per aksje for resultat henførbart til morforetakets ordinære eiere og, dersom dette presenteres, resultat fra videreført virksomhet som er henførbart til disse eierne.*
10. *Basisresultat per aksje skal beregnes ved å dividere resultatet henførbart til morforetakets ordinære eiere (telleren) med veid gjennomsnittlig antall ordinære utestående aksjer (nevneren) i løpet av perioden.*
11. Formålet med informasjon om basisresultat per aksje er å gi et mål på andelen av foretakets inntjening i rapporteringsperioden for hver ordinær aksje i morforetaket.

## Resultat

12. *For å beregne basisresultat per aksje skal de beløp som er henførbare til morforetakets eiere for*

*a) resultat fra videreført virksomhet som er henførbart til morforetaket*

*og*

*b) resultat henførbart til morforetaket,*

*være beløpene i a) og b), justert for etter skatt-beløpene for preferanseutbytte, differanser som oppstår ved oppgjør av preferanseaksjer og andre tilsvarende virkninger av preferanseaksjer klassifisert som egenkapital.*

13. Alle inntekts- og kostnadsposter som er henførbare til morforetakets ordinære eiere, og som innregnes i en periode, herunder kostnad ved skatt og utbytte på preferanseaksjer klassifisert som forpliktelser, inkluderes i beregningen av resultatet i perioden som er henførbart til morforetakets ordinære eiere (se IAS 1: «Presentasjon av finansregnskap»).

14. Etter skatt-beløpene for preferanseutbytte som trekkes fra periodens resultat, er

a) etter skatt-beløpet for alt preferanseutbytte vedtatt for perioden på ikke-kumulative preferanseaksjer,

og

b) etter skatt-beløpet for preferanseutbytte som har påløpt i perioden på kumulative preferanseaksjer, enten utbytte er vedtatt eller ikke. Beløpet for preferanseutbytte for perioden omfatter ikke eventuelt preferanseutbytte på kumulative preferanseaksjer for tidligere perioder som er betalt eller vedtatt i inneværende periode.

15. Preferanseaksjer som i begynnelsen gir rett til et lavt utbytte for å kompensere et foretak for å ha solgt preferanseaksjene med rabatt, eller rett til et utbytte over markedsnivået i senere perioder for å kompensere investorer for kjøp av preferanseaksjer til overkurs, omtales noen ganger som preferanseaksjer med stigende utbytte. Eventuell rabatt eller overkurs ved den opprinnelige utstedelsen av preferanseaksjer med stigende utbytte blir amortisert til opptjent egenkapital ved en effektiv rente-metode, og behandlet som preferanseutbytte i beregningen av resultat per aksje.

16. Preferanseaksjer kan kjøpes tilbake i henhold til et foretaks offentlige overtakelsestilbud til innehaverne. Det som den virkelige verdien av vederlaget betalt til eierne av preferanseaksjene overstiger den balanseførte verdien av preferanseaksjene med, representerer en avkastning for innehaverne av preferanseaksjene og en belastning av opptjent egenkapital for foretaket. Dette beløpet blir fratrukket i beregningen av resultat henførbart til morforetakets ordinære eiere.
17. En tidlig konvertering av konvertible preferanseaksjer kan framtvinges av et foretak gjennom gunstige endringer i de opprinnelige konvertingsvilkårene eller ved betaling av et tilleggsvederlag. Det overskytende av den virkelige verdien av de ordinære aksjene eller annet betalt vederlag utover den virkelige verdien av de ordinære aksjene som kan utstedes i henhold til de opprinnelige konverteringsvilkårene, er en avkastning for eierne av preferanseaksjene, og trekkes fra i beregningen av resultat henførbart til morforetakets ordinære eiere.
18. Et eventuelt overskytende av preferanseaksjenes balanseførte verdi utover den virkelige verdien av det vederlaget som ble betalt for å gjøre opp for dem, legges til i beregningen av resultat henførbart til morforetakets ordinære eiere.

#### Aksjer

19. ***For å beregne basisresultat per aksje skal antallet ordinære aksjer være lik veid gjennomsnittlig antall ordinære utestående aksjer i perioden.***
20. Bruken av veid gjennomsnittlig antall ordinære utestående aksjer i perioden gjenspeiler at størrelsen på aksjekapitalen kan ha variert i løpet av perioden som følge av at et større eller mindre antall aksjer til enhver tid har vært utestående. Det veide gjennomsnittlige antallet ordinære utestående aksjer i løpet av perioden er antallet ordinære utestående aksjer i begynnelsen av perioden, justert med antallet ordinære aksjer som er kjøpt tilbake eller utstedt i løpet av perioden og multiplisert med en tidsveifingsfaktor. Tidsveifingsfaktoren er antallet dager som aksjene er utestående i forhold til det totale antallet dager i perioden, men en rimelig tilnærming av det veide gjennomsnittet er i mange tilfeller tilstrekkelig.
21. Aksjer inkluderes vanligvis i veid gjennomsnittlig antall aksjer fra tidspunktet da vederlaget for dem skal mottas (som generelt er tidspunktet da de utstedes), for eksempel slik:
  - a) ordinære aksjer som er utstedt i bytte mot kontanter, inkluderes når kontantene skal mottas,
  - b) ordinære aksjer som er utstedt ved frivillig reinvestering av utbytte på ordinære aksjer eller preferanseaksjer, inkluderes når utbyttet blir reinvestert,
  - c) ordinære aksjer som er utstedt som følge av konvertering av et gjeldsinstrument til ordinære aksjer, inkluderes fra og med tidspunktet da renter ikke lenger påløper,
  - d) ordinære aksjer som er utstedt i stedet for renter eller hovedstol for andre finansielle instrumenter, inkluderes fra og med tidspunktet da renter ikke lenger påløper,
  - e) ordinære aksjer som er utstedt som oppgjør av foretakets forpliktelse, inkluderes fra og med oppgjørstidspunktet,
  - f) ordinære aksjer som er utstedt som vederlag for overtakelsen av en annen eiendel enn kontanter, inkluderes fra og med tidspunktet da overtakelsen blir innregnet,

og

  - g) ordinære aksjer som er utstedt for yting av tjenester til foretaket, inkluderes etter hvert som tjenestene ytes.

Tidsplanen for inkludering av ordinære aksjer fastsettes av de vilkår og betingelser som er knyttet til utstedelsen av dem. Det skal tas tilstrekkelig hensyn til det reelle innholdet i enhver kontrakt som er knyttet til utstedelsen.

## IAS 33

22. Ordinære aksjer utstedt som en del av kjøpsvederlaget i en virksomhetssammenslutning som er en overtakelse, blir inkludert i det veide gjennomsnittlige antallet aksjer fra og med overtakelsestidspunktet. Dette skyldes at det overtakende foretaket inkorporerer resultatene av det overtatte foretakets virksomheter i sin resultatregnskap fra og med dette tidspunktet. Ordinære aksjer utstedt som en del av en virksomhetssammenslutning som er en sammenslåing av interesser, inkluderes i beregningen av veid gjennomsnittlig antall aksjer for alle periodene som presenteres. Dette skyldes at finansregnskapet til den sammenslåtte enheten blir utarbeidet som om den sammenslåtte enheten alltid hadde eksistert. Derfor er antallet ordinære aksjer som benyttes til beregning av basisresultat per aksje i en virksomhetssammenslutning som er en sammenslåing av interesser, summen av veid gjennomsnittlig antall aksjer for de sammenslåtte foretakene, justert til tilsvarende aksjer i foretaket som har aksjer som er utestående etter sammenslutningen.
23. Ordinære aksjer som skal utstedes ved konvertering av et instrument med tvungen konvertering, inkluderes i beregningen av basisresultat per aksje fra og med tidspunktet da kontrakten inngås.
24. Aksjer med betinget utstedelse behandles som utestående og inkluderes bare i beregningen av basisresultat per aksje fra og med tidspunktet da alle nødvendige betingelser er oppfylt (dvs. hendelsene har inntruffet). Aksjer som bare kan utstedes etter at det har gått en tid, er ikke aksjer med betinget utstedelse, fordi tidsforløp er en sikker faktor.
25. Utestående ordinære aksjer som er betinget innløsbare (dvs. som kan tilbakekalles), blir ikke behandlet som utestående, og ekskluderes fra beregningen av basisresultat per aksje fram til det tidspunktet da aksjene ikke lenger kan tilbakekalles.
26. *Veid gjennomsnittlig antall ordinære utestående aksjer i perioden og i alle de presenterte periodene, skal justeres for alle hendelser, bortsett fra konverteringen av potensielle ordinære aksjer, som har endret antallet ordinære utestående aksjer uten noen tilsvarende endring i ressurser.*
27. Ordinære aksjer kan bli utstedt, eller antallet utestående ordinære aksjer kan bli redusert, uten noen tilsvarende endring i ressurser. Eksempler på dette er
- a) en fonds- eller bonusemisjon (noen ganger kalt fondsemisjon),
  - b) et bonuselement i en annen utstedelse, for eksempel et bonuselement i en tegningsrettsemisjon til eksisterende aksjeeiere,
  - c) en aksjesplitt,
- og
- d) en motsatt aksjesplitt (sammenslåing av aksjer).
28. I en fonds- eller bonusemisjon eller en aksjesplitt blir ordinære aksjer utstedt til eksisterende aksjeeiere uten noe tilleggsvederlag. Derfor økes antallet ordinære utestående aksjer uten noen tilsvarende økning i ressurser. Antallet ordinære utestående aksjer før hendelsen blir justert for den forholdsmessige endringen i antallet ordinære utestående aksjer som om hendelsen hadde forekommet i begynnelsen av den tidligste presenterte perioden. I en to-for-en-bonusutstedelse blir for eksempel antallet ordinære utestående aksjer før utstedelsen multiplisert med en faktor på tre for å få det nye samlede antallet ordinære aksjer, eller med en faktor på to for å få antallet ekstra ordinære aksjer.
29. En sammenslåing av ordinære aksjer reduserer generelt antallet ordinære utestående aksjer uten noen tilsvarende reduksjon i ressurser. Likevel, når den overordnede virkningen er et gjenkjøp av aksjer til virkelig verdi, er reduksjonen i antallet ordinære utestående aksjer resultatet av en tilsvarende reduksjon i ressurser. Et eksempel er en aksjesammenslåing kombinert med et særlig utbytte. Det veide gjennomsnittlige antallet ordinære utestående aksjer for perioden da den kombinerte transaksjonen finner sted, blir justert for reduksjonen i antallet ordinære aksjer fra og med tidspunktet da det særlige utbyttet blir innregnet.

*Utvannet resultat per aksje*

30. *Et foretak skal beregne utvannet basisresultat per aksje for resultat henførbart til morforetakets ordinære eiere og, dersom dette presenteres, resultat fra videreført virksomhet henførbart til de samme eierne.*

31. **For å beregne utvannet resultat per aksje skal et foretak justere resultat henførbart til morforetakets ordinære eiere og veid gjennomsnittlig antall utestående aksjer for virkningene av alle utvannende potensielle ordinære aksjer.**
32. Formålet med utvannet resultat per aksje er det samme som formålet med basisresultat per aksje — å gi et mål på hver enkelt ordinær aksjes andel i et foretaks inntjening — med virkning for alle utvannende potensielle ordinære aksjer utestående i løpet av perioden. Som en følge av dette
- a) økes resultat henførbart til morforetakets ordinære eiere med etter skatt-beløp for utbytte og renter innregnet i perioden når det gjelder de utvannende potensielle ordinære aksjene, og justeres for eventuelle andre endringer i inntekt eller kostnad som ville følge av konvertering av de utvannende potensielle ordinære aksjene,
- og
- b) økes veid gjennomsnittlig antall ordinære utestående aksjer med veid gjennomsnittlig antall ekstra ordinære aksjer som ville vært utestående under forutsetning av konvertering av alle utvannende potensielle ordinære aksjer.

#### Resultat

33. **For å beregne utvannet resultat per aksje skal et foretak justere resultat henførbart til morforetakets ordinære eiere, slik det er beregnet i samsvar med nr. 12, for etter skatt-virkningene av**
- a) **alt utbytte eller andre poster knyttet til utvannende potensielle ordinære aksjer som er trukket fra for å komme fram til et resultat henførbart til morforetakets ordinære eiere, slik det er beregnet i samsvar med nr. 12,**
  - b) **alle renter knyttet til de utvannende potensielle ordinære aksjene som er innregnet i perioden,**
- og
- c) **eventuelle andre endringer i inntekt eller kostnad som ville vært en følge av konvertering av de utvannende potensielle ordinære aksjene.**

34. Etter at de potensielle ordinære aksjene er konvertert til ordinære aksjer, oppstår ikke lenger de postene som er identifisert i nr. 33 bokstav a)–c). De nye ordinære aksjene får isteden rett til å ta del i resultat henførbart til morforetakets ordinære eiere. Derfor blir resultat henførbart til morforetakets ordinære eiere beregnet i samsvar med nr. 12, justert for de postene som er identifisert i nr. 33 bokstav a)–c) samt eventuelle tilknytte skattebeløp. Kostnadene tilknyttet potensielle ordinære aksjer omfatter transaksjonsutgifter og rabatter regnskapsført i samsvar med en effektiv rente-metode (se nr. 9 i IAS 39: «Finansielle instrumenter — innregning og måling», revidert 2003).
35. Konvertering av potensielle ordinære aksjer kan medføre endringer i annen inntekt eller kostnad. Reduksjon av rentekostnad knyttet til potensielle ordinære aksjer og økningen i resultat som følger av dette, kan for eksempel føre til en økning i kostnad knyttet til en ikke-diskresjonær overskuddsdelingsordning for de ansatte. For å beregne utvannet resultat per aksje blir resultat henførbart til morforetakets ordinære eiere justert for alle slike følgeriktige endringer i inntekt eller kostnad.

#### Aksjer

36. **For å beregne utvannet resultat per aksje skal antallet ordinære aksjer være lik veid gjennomsnittlig antall ordinære aksjer beregnet i samsvar med nr. 19 og nr. 26, pluss veid gjennomsnittlig antall ordinære aksjer som ville blitt utstedt ved konverteringen av alle utvannende potensielle ordinære aksjer til ordinære aksjer. Utvannende potensielle ordinære aksjer skal anses for å ha blitt konvertert til ordinære aksjer ved begynnelsen av perioden eller, dersom det skjer senere, på tidspunktet for utstedelse av de potensielle ordinære aksjene.**
37. Utvannende potensielle ordinære aksjer skal fastsettes separat for hver av periodene som presenteres. Antallet utvannende potensielle ordinære aksjer som omfattes av inneværende regnskapsperiode til dato, er ikke et veid gjennomsnitt av de utvannende potensielle ordinære aksjene som omfattes av hver av delårsberegningene.

## IAS 33

38. Potensielle ordinære aksjer vektet med den perioden de er utestående. Potensielle ordinære aksjer som blir kansellert eller tillatt å bortfalle i løpet av perioden, inkluderes bare i beregningen av utvannet resultat per aksje for den delen av perioden de er utestående. Potensielle ordinære aksjer som blir konvertert til ordinære aksjer i løpet av perioden, inkluderes i beregningen av utvannet resultat per aksje fra begynnelsen av perioden og fram til konverteringsdatoen, og fra og med konverteringsdatoen inkluderes de konverterte ordinære aksjene i både basisresultat og utvannet resultat per aksje.
39. Antallet ordinære aksjer som ville blitt utstedt ved konvertering av utvannende potensielle ordinære aksjer, fastsettes ut fra vilkårene til de potensielle ordinære aksjene. Når det foreligger flere enn ett grunnlag for konvertering, forutsetter beregningen den mest fordelaktige konverteringssatsen eller utøvelseskursen sett fra ståstedet til innehaveren av de potensielle ordinære aksjene.
40. Et datterforetak, en felleskontrollert virksomhet eller et tilknyttet foretak kan, til andre parter enn morforetaket, deltakere i felleskontrollert virksomhet eller investorer, utstede potensielle ordinære aksjer som er konvertible til enten ordinære aksjer i datterforetaket, i den felleskontrollerte virksomheten eller i det tilknyttede foretaket, eller til ordinære aksjer i morforetaket, i deltakeren i felleskontrollert virksomhet eller i investor (det regnskapspliktige foretaket). Dersom disse potensielle ordinære aksjene i datterforetaket, i det tilknyttede foretaket eller i den felleskontrollerte virksomheten har en utvannende virkning på basisresultatet per aksje i det regnskapspliktige foretaket, blir de inkludert i beregningen av utvannet resultat per aksje.

## Utvannende potensielle ordinære aksjer

41. **Potensielle ordinære aksjer skal behandles som utvannende når, og bare når, konverteringen av slike aksjer til ordinære aksjer ville ha redusert resultat per aksje fra videreført virksomhet.**
42. Et foretak bruker resultat fra videreført virksomhet henførbart til morforetaket som det kontrolltallet som benyttes til å slå fast om potensielle ordinære aksjer er utvannende eller motsatt utvannende. Resultatet av videreført virksomhet henførbart til morforetaket, blir justert i samsvar med nr. 12 og utelukker poster tilknyttet virksomhet under avvikling.
43. Potensielle ordinære aksjer er motsatt utvannende når konverteringen av dem til ordinære aksjer vil øke resultat per aksje fra videreført virksomhet. Beregningen av utvannet resultat per aksje forutsetter ikke konvertering, utøvelse eller annen utstedelse av potensielle ordinære aksjer som ville hatt en motsatt utvannende virkning på resultat per aksje.
44. Ved vurdering av om potensielle ordinære aksjer er utvannende eller motsatt utvannende, blir hver utstedelse eller serie av potensielle ordinære aksjer betraktet separat og ikke under ett. Rekkefølgen som potensielle ordinære aksjer blir behandlet i, kan påvirke om de er utvannende eller ikke. For derfor å gjøre utvanningen av basisresultat per aksje størst mulig, blir hver enkelt utstedelse eller serie av potensielle ordinære aksjer betraktet i rekkefølge fra den mest utvannende til den minst utvannende, dvs. utvannende potensielle ordinære aksjer med det laveste «resultat per marginale aksje» blir inkludert i beregningen av utvannet resultat per aksje før aksjer med et høyere resultat per marginal aksje. Opsjoner og tegningsretter inkluderes vanligvis først, ettersom de ikke påvirker telleren i beregningen.

## Opsjoner, tegningsretter og tilsvarende

45. **For å beregne utvannet resultat per aksje skal et foretak forutsette utøvelse av utvannende opsjoner og tegningsretter i foretaket. Det antatte provenyet fra disse instrumentene skal anses som om det var blitt mottatt ved utstedelse av ordinære aksjer til gjennomsnittlig markedskurs på ordinære aksjer i løpet av perioden. Differansen mellom antallet utstedte ordinære aksjer og antallet ordinære aksjer som ville ha blitt utstedt til gjennomsnittlig markedskurs på ordinære aksjer i løpet av perioden, skal behandles som en utstedelse av ordinære aksjer uten vederlag.**
46. Opsjoner og tegningsretter er utvannende når de vil føre til at det utstedes ordinære aksjer for mindre enn gjennomsnittlig markedskurs på ordinære aksjer i løpet av perioden. Omfanget av utvanningen er gjennomsnittlig markedskurs på ordinære aksjer i løpet av perioden med fradrag for utstedelseskursen. For å beregne utvannet resultat per aksje skal potensielle ordinære aksjer derfor behandles som om de bestod av
- a) en kontrakt om å utstede et visst antall ordinære aksjer til aksjenes gjennomsnittlige markedskurs i løpet av perioden. Slike ordinære aksjer antas å være verdsatt til virkelig verdi, og antas å være verken utvannende eller motsatt utvannende. De ses bort ifra ved beregningen av utvannet resultat per aksje, og

- b) en kontrakt om å utstede de gjenværende ordinære aksjene uten vederlag. Slike ordinære aksjer genererer ikke noe proveny, og har ingen virkning på resultat henførbart til ordinære utestående aksjer. Slike aksjer er derfor utvannende og legges til antallet ordinære utestående aksjer i beregningen av utvannet resultat per aksje.
47. Opsjoner og tegningsretter har bare en utvannende virkning når gjennomsnittlig markedskurs på ordinære aksjer i løpet av perioden overstiger utøvelseskursen på opsjonene eller tegningsrettene (dvs. de er godt posisjonert for utøvelse). Tidligere rapportert resultat per aksje blir ikke justert med tilbakevirkende kraft for å gjenspeile endringer i kurser på ordinære aksjer.
48. Ansattes aksjeopsjoner med vilkår som er fastsatt eller kan fastsettes, samt ordinære aksjer som ikke er innvunnet, blir behandlet som opsjoner i beregningen av utvannet resultat per aksje, selv om de kan være betinget av at de innvinnes. De behandles som utestående på tildelingstidspunktet. Inntjeningsbaserte aksjeopsjoner for ansatte blir behandlet som aksjer med betinget utstedelse fordi utstedelsen av dem er betinget av at særlige betingelser blir oppfylt i tillegg til tidsforløpet.

#### Konvertible instrumenter

49. Den utvannende virkningen av konvertible instrumenter skal gjenspeiles i utvannet resultat per aksje i samsvar med nr. 33 og nr. 36.
50. Konvertible preferanseaksjer er motsatt utvannende når vedtatt eller akkumulert utbyttebeløp for slike aksjer for inneværende periode per ordinære aksje som mottas ved konvertering, overstiger basisresultat per aksje. Likedan er konvertibel gjeld motsatt utvannende når dens rente (etter skatt og andre endringer i inntekt eller kostnad) per ordinære aksje som mottas ved konvertering, overstiger basisresultat per aksje.
51. Innløsning eller framtvunget konvertering av konvertible preferanseaksjer kan bare påvirke en del av de tidligere utestående konvertible preferanseaksjene. I slike tilfeller blir ethvert overskytende vederlag som nevnt i nr. 17, henførbart til de aksjene som blir innløst eller konvertert for å avgjøre om de gjenværende utestående preferanseaksjene er utvannende eller ikke. De innløste eller konverterte aksjene vurderes atskilt fra de aksjene som ikke er innløst eller konvertert.

#### Aksjer med betinget utstedelse

52. Som i beregningen av basisresultat per aksje blir aksjer med betinget utstedelse behandlet som utestående og bare inkludert i beregningen av utvannet resultat per aksje dersom betingelsene er oppfylt (dvs. hendelsene har inntruffet). Aksjer med betinget utstedelse skal inkluderes fra og med begynnelsen av perioden (eller fra og med tidspunktet for inngåelse av den betingede aksjeavtalen, dersom dette er senere). Dersom betingelsene ikke er oppfylt, blir antallet aksjer med betinget utstedelse inkludert i beregningen av utvannet resultat per aksje, basert på antallet aksjer som ville kunne utstedes dersom avslutningen av rapporteringsperioden var lik slutten på perioden for betingelsen. Omarbeiding er ikke tillatt dersom betingelsene ikke er oppfylt når perioden for betingelsen utløper.
53. Dersom betingelsen for betinget utstedelse er at det oppnås eller opprettholdes et bestemt beløp for resultat per aksje over en periode, og dersom dette beløpet er oppnådd ved utløpet av rapporteringsperioden, men må opprettholdes i en tilleggsperiode etter utløpet av rapporteringsperioden, blir de ekstra ordinære aksjene behandlet som utestående, forutsatt at virkningen er utvannende, når utvannet resultat per aksje skal beregnes. I så fall blir beregningen av utvannet resultat per aksje basert på antallet ordinære aksjer som ville blitt utstedt dersom resultatbeløpet ved utløpet av rapporteringsperioden var lik resultatbeløpet ved utløpet av perioden for betingelsen. Fordi resultat per aksje kan endres i en framtidig periode, omfatter ikke beregningen av basisresultat per aksje slike ordinære aksjer med betinget utstedelse før utløpet av perioden for betingelsen, fordi ikke alle nødvendige betingelser er oppfylt.
54. Antallet ordinære aksjer med betinget utstedelse kan avhenge av den framtidige markedskursen på ordinære aksjer. I så fall, og dersom virkningen er utvannende, blir beregningen av utvannet resultat per aksje basert på antallet ordinære aksjer som ville ha blitt utstedt dersom markedskursen ved utløpet av rapporteringsperioden var lik markedskursen ved utløpet av perioden for betingelsen. Dersom betingelsen er basert på et gjennomsnitt av markedskurser over en viss periode som strekker seg ut over utløpet av rapporteringsperioden, benyttes gjennomsnittet for den perioden som er gått. Fordi markedskursen kan endres i en framtidig periode, omfatter ikke beregning av basisresultat per aksje slike ordinære aksjer med betinget utstedelse før utløpet av perioden for betingelsen, fordi ikke alle nødvendige betingelser er oppfylt.
55. Antallet ordinære aksjer med betinget utstedelse kan avhenge av framtidige resultater og framtidige markedskurser på ordinære aksjer. I slike tilfeller er antallet ordinære aksjer inkludert i beregningen av utvannet resultat per aksje basert på begge betingelsene (dvs. resultatet fram til dette tidspunktet samt gjeldende markedskurs ved utløpet av rapporteringsperioden). Ordinære aksjer med betinget utstedelse er ikke inkludert i beregningen av utvannet resultat per aksje med mindre begge betingelsene er oppfylt.

## IAS 40

56. I andre tilfeller avhenger antallet ordinære aksjer med betinget utstedelse av et annen betingelse enn resultat eller markedskurs (for eksempel åpning av et nærmere bestemt antall detaljhandler). I slike tilfeller og under forutsetning av at betingelsens nåværende status forblir uendret fram til utløpet av perioden for betingelsen, er ordinære aksjer med betinget utstedelse inkludert i beregningen av utvannet resultat per aksje i samsvar med betingelsens status ved utløpet av rapporteringsperioden.

57. Ordinære aksjer med betinget utstedelse (bortsett fra de som omfattes av en betinget aksjeavtale, for eksempel konvertible instrumenter med betinget utstedelse) inkluderes i beregningen av utvannet resultat per aksje på følgende måte:

a) et foretak avgjør om potensielle ordinære aksjer kan antas å ville kunne utstedes på grunnlag av de betingelsene som er angitt for utstedelsen av dem i samsvar med bestemmelsene om betingede ordinære aksjer i nr. 52–56,

og

b) dersom disse potensielle ordinære aksjene skal gjenspeiles i utvannet resultat per aksje, bestemmer foretaket aksjenes innvirkning på beregningen av utvannet resultat per aksje ved å følge bestemmelsene vedrørende opsjoner og tegningsretter i nr. 45–48, bestemmelsene vedrørende konvertible instrumenter i nr. 49–51, bestemmelsene vedrørende kontrakter som kan gjøres opp i ordinære aksjer eller kontanter i nr. 58–61, eller andre relevante bestemmelser.

Utøvelse eller konvertering forutsettes imidlertid ikke for beregning av utvannet resultat per aksje, med mindre det forutsettes utøvelse eller konvertering av tilsvarende utestående potensielle ordinære aksjer uten betinget utstedelse.

Kontrakter som kan gjøres opp i ordinære aksjer eller kontanter

58. *Når et foretak har utstedt en kontrakt som etter foretakets eget valg kan gjøres opp i ordinære aksjer eller kontanter, skal foretaket forutsette at kontrakten vil bli gjort opp i ordinære aksjer, og resultatet i form av potensielle ordinære aksjer skal inkluderes i utvannet resultat per aksje dersom virkningen av dette er utvannende.*

59. Når en slik kontrakt blir lagt fram for regnskapsmessige formål som eiendel eller forpliktelse eller inneholder en egenkapitaldel og en forpliktelsesdel, skal foretaket justere telleren for eventuelle endringer i resultatet som ville vært en følge av dette i løpet av perioden dersom kontrakten i sin helhet var blitt klassifisert som et egenkapitalinstrument. Denne justeringen ligner justeringen som kreves i henhold til nr. 33.

60. *For kontrakter som kan gjøres opp i ordinære aksjer eller kontanter etter innehaverens eget valg, skal det alternativet som er mest utvannende av et oppgjør i kontanter og et oppgjør i aksjer benyttes i beregningen av utvannet resultat per aksje.*

61. Et eksempel på en kontrakt som kan gjøres opp i ordinære aksjer eller i kontanter er et gjeldsinstrument som ved forfall gir foretaket en ubegrenset rett til å gjøre opp hovedstolen i kontanter eller i sine egne ordinære aksjer. Et annet eksempel er en utstedt salgsoptjon som gir innehaveren et valg mellom oppgjør i ordinære aksjer eller kontanter.

Kjøpte opsjoner

62. Kontrakter som for eksempel kjøpte salgsoptjoner og kjøpte kjøpsoppsjoner (dvs. opsjoner som foretaket innehar på sine egne ordinære aksjer) er ikke inkludert i beregningen av utvannet resultat per aksje, fordi virkningen av å inkludere dem ville være motsatt utvannende. Salgsoptjoner ville bare bli utøvd dersom utøvelseskursen var høyere enn markedskursen, og kjøpsoppsjonen ville bare bli utøvd dersom utøvelseskursen var lavere enn markedskursen.

Utstedte salgsoptjoner

63. *Kontrakter som krever at foretaket kjøper tilbake sine egne aksjer, så som utstedte salgsoptjoner og terminkjøpskontrakter, gjenspeiles i beregningen av utvannet resultat per aksje dersom virkningen er utvannende. Dersom disse kontraktene er godt posisjonert for utøvelse i perioden (dvs. utøvelses- eller oppgjørskursen ligger over den gjennomsnittlige markedskursen for denne perioden), skal den potensielle utvannende virkningen på resultat per aksje beregnes slik:*

a) *det skal forutsettes at det ved begynnelsen av perioden vil bli utstedt et tilstrekkelig antall ordinære aksjer (til gjennomsnittlig markedskurs i løpet av perioden) til å framskaffe nødvendig proveny for å oppfylle kontrakten,*



b) *det skal også forutsettes at provenyet fra utstedelsen av benyttes til å oppfylle kontrakten (dvs. å kjøpe tilbake ordinære aksjer),*

*og*

c) *de marginale ordinære aksjene (differansen mellom antallet ordinære aksjer som forutsettes utstedt og antallet ordinære aksjer som mottas ved oppfyllelse av kontrakten) skal inkluderes i beregningen av utvannet resultat per aksje.*

#### TILBAKEVIRKENDE JUSTERINGER

64. *Dersom antallet ordinære aksjer eller potensielle ordinære utestående aksjer øker som følge av en fonds- eller bonusemisjon eller en aksjesplitt, eller minsker som et resultat av en motsatt aksjesplitt, skal beregningen av basisresultat og utvannet resultat per aksje for alle de presenterte periodene justeres med tilbakevirkende kraft. Dersom disse endringene skjer etter balansedagen, men før finansregnskapet er godkjent for offentliggjøring, skal beregningene per aksje for finansregnskapet og for finansregnskap som eventuelt er presentert for tidligere perioder, baseres på det nye antallet aksjer. Når beregninger per aksje viser slike endringer i antallet aksjer, skal det opplyses om dette. I tillegg skal basisresultat og utvannet resultat per aksje for alle de presenterte periodene justeres for*

a) *virkingen av feil og justeringer som skyldes endringer i regnskapsprinsipper, som regnskapsføres med tilbakevirkende kraft,*

*og*

b) *virkningene av en virksomhetssammenslutning som er en sammenslåing av interesser.*

65. Et foretak omarbeider ikke utvannet resultat per aksje for noen av de foregående presenterte periodene for endringer i de forutsetningene som er benyttet i beregninger av resultat per aksje eller for konvertering av potensielle ordinære aksjer til ordinære aksjer.

#### PRESENTASJON

66. *Et foretak skal i resultatregnskapet presentere basisresultat og utvannet resultat per aksje for resultat fra videreført virksomhet henførbart til morforetakets ordinære eiere, og for resultat henførbart til morforetakets ordinære eiere for perioden, for hver klasse av ordinære aksjer som har en annen rett til å ta del i periodens overskudd. Et foretak skal presentere basisresultat og utvannet resultat per aksje på like fot for alle de presenterte periodene.*

67. Resultat per aksje presenteres for hver periode som det legges fram et resultatregnskap for. Dersom utvannet resultat per aksje blir rapportert for minst én periode, skal det rapporteres for alle de presenterte periodene, selv om det er lik basisresultat per aksje. Dersom basisresultat og utvannet resultat per aksje er likt, kan begge deler presenteres på én linje i resultatregnskapet.

68. *Et foretak som rapporterer om en virksomhet under avvikling, skal opplyse om basisresultat og utvannet resultat per aksje for denne virksomheten, enten i resultatregnskapet eller i notene til finansregnskapet.*

69. *Et foretak skal presentere basisresultat og utvannet resultat per aksje, selv om beløpene er negative (dvs. et underskudd per aksje).*

#### OPPLYSNINGER

70. *Et foretak skal opplyse om følgende:*

a) *Beløpene benyttet som tellere i beregningen av basisresultat og utvannet resultat per aksje, samt en avstemming av disse beløpene til periodens resultat henførbart til morforetaket. Avstemmingen skal omfatte de individuelle virkningene av hver klasse av instrumenter som påvirker resultat per aksje.*

b) *Veid gjennomsnittlig antall ordinære aksjer benyttet som nevner i beregningen av basisresultat og utvannet resultat per aksje, samt en avstemming av disse nevnerne til hverandre. Avstemmingen skal omfatte de individuelle virkningene av hver klasse av instrumenter som påvirker resultat per aksje.*

## IAS 40

- c) *Instrumenter (herunder aksjer med betinget utstedelse) som muligvis vil kunne utvanne basisresultat per aksje i framtiden, men som ikke ble omfattet av beregningen av utvannet resultat per aksje fordi de er motsatt utvannende for den presenterte perioden eller de presenterte periodene.*
- d) *En beskrivelse av transaksjoner med ordinære aksjer eller potensielle ordinære aksjer, bortsett fra de transaksjonene som er regnskapsført i samsvar med nr. 64, som skjer etter balansedagen og som vesentlig ville ha endret antallet ordinære aksjer eller potensielle ordinære utestående aksjer ved utløpet av perioden dersom disse transaksjonene hadde skjedd før utløpet av rapporteringsperioden.*
71. Eksempler på transaksjoner i nr. 70 bokstav d) omfatter:
- a) utstedelse av aksjer mot kontanter,
  - b) utstedelse av aksjer når provenyet benyttes til å betale tilbake gjeld eller utestående preferanseaksjer på balansedagen,
  - c) innløsning av ordinære utestående aksjer,
  - d) konvertering eller utøvelse av potensielle ordinære aksjer som er utestående på balansedagen, til ordinære aksjer,
  - e) utstedelse av opsjoner, tegningsretter eller konvertible instrumenter,
- og
- f) det faktum at det foreligger betingelser som ville ha ført til utstedelse av aksjer med betinget utstedelse.
- Beløp for resultat per aksje blir ikke justert for slike transaksjoner som skjer etter balansedagen, fordi slike transaksjoner påvirker ikke omfanget av kapital som brukes til å produsere periodens resultat.
72. Finansielle instrumenter og andre kontrakter som genererer potensielle ordinære aksjer, kan inneholde vilkår og betingelser som påvirker målingen av basisresultat og utvannet resultat per aksje. Slike vilkår og betingelser kan avgjøre hvorvidt potensielle ordinære aksjer er utvannende, og dersom de er det, virkningen på veid gjennomsnittlig antall utestående aksjer samt eventuelle konsekvensjusteringer av resultat henførbart til ordinære eiere. Det oppfordres til at opplysninger om vilkår og betingelser vedrørende slike finansielle instrumenter og andre kontrakter gis, selv om det ellers ikke er påkrevd (se IAS 32).
73. *Dersom et foretak, i tillegg til basisresultat og utvannet resultat per aksje, opplyser om beløp per aksje for en annen rapportert resultatstørrelse i resultatregnskapet enn den som kreves av denne standard, skal slike beløp beregnes ved hjelp av veid gjennomsnittlig antall ordinære aksjer fastsatt i samsvar med denne standard. Det skal opplyses om basisresultat og utvannet resultat per aksje knyttet til en slik resultatstørrelse på like fot, og dette presenteres i notene til finansregnskapet. Et foretak skal angi på hvilket grunnlag telleren (tellerne) blir fastsatt, herunder om beløp per aksje er før skatt eller etter skatt. Dersom det benyttes en resultatstørrelse i resultatregnskapet som ikke blir rapportert som en post i resultatregnskapet, skal det legges fram en avstemming mellom den benyttede størrelsen og en post som rapporteres i resultatregnskapet.*

## IKRAFTTREDELSE

74. *Et foretak skal anvende denne standard på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Dersom et foretak anvender denne standard på en periode som begynner tidligere enn 1. januar 2005, skal foretaket opplyse om dette.*

## TILBAKETREKNING AV ANDRE UTTALELSER

75. Denne standard erstatter IAS 33: «Resultat per aksje» (utstedt 1997).
76. Denne standard erstatter SIC-24: «Resultat per aksje — finansielle instrumenter og andre avtaler som kan gjøres opp med aksjer».

## VEDLEGG A

**Veiledning i anvendelse**

*Dette vedlegg er en integrert del av denne standard.*

**Resultat som er henførbart til morforetaket**

- A1. For å beregne resultat per aksje på grunnlag av konsernregnskapet, viser resultat henførbart til morforetaket til det konsoliderte foretakets resultat etter justering for minoritetsinteresser.

**Tegningsrettemisjoner**

- A2. Utstedelse av ordinære aksjer på tidspunktet for utøvelse eller konvertering av potensielle ordinære aksjer fører ikke normalt til et bonuselement. Dette skyldes at de potensielle ordinære aksjene vanligvis utstedes til full verdi, noe som fører til en forholdsmessig endring i ressursene som er tilgjengelige for foretaket. I en tegningsrettemisjon er imidlertid utøvelseskursen ofte lavere enn aksjenes virkelige verdi. Derfor, og slik det er nevnt i nr. 70 bokstav b), inneholder en slik tegningsrettemisjon et bonuselement. Dersom en tegningsrettemisjon tilbys alle aksjeeiere, er antallet ordinære aksjer som skal benyttes i beregningen av basisresultat, og utvannet resultat per aksje for alle periodene før emisjon av tegningsretten, lik antallet ordinære utestående aksjer før emisjonen, multiplisert med følgende faktor:

(Virkelig verdi per aksje umiddelbart før utøvelse av tegningsrettene) / (teoretisk virkelig verdi per aksje etter utøvelse av tegningsrettene)

Den teoretiske virkelige verdien per aksje etter utøvelse av tegningsretten beregnes ved å legge sammen den samlede markedsverdien av aksjene umiddelbart før utøvelse av rettene og provenyet fra utøvelsen av rettene, og dividere dette med antallet utestående aksjer etter utøvelsen av rettene. Der rettene skal omsettes offentlig, atskilt fra aksjene før utøvelsetidspunktet, fastsettes den virkelige verdien for denne beregningen ved avslutningen av den siste dagen da aksjene blir omsatt sammen med tegningsrettene.

**Kontrolltall**

- A3. For å illustrere anvendelsen av begrepet kontrolltall beskrevet i nr. 42 og nr. 43 forutsettes at et foretak har et overskudd fra videreført virksomhet henførbart til morforetaket på 4 800 VE<sup>(1)</sup>, et tap fra virksomheter under avvikling henførbart til morforetaket på (7 200 VE), et tap henførbart til morforetaket på (2 400 VE), samt 2 000 ordinære aksjer og 400 potensielle ordinære utestående aksjer. Foretakets basisresultat per aksje er 2,40 VE for videreført virksomhet, (3,60 VE) for virksomhet under avvikling og (1,20 VE) for tapet. De 400 potensielle ordinære aksjene er inkludert i beregningen av utvannet resultat per aksje fordi utfallet av dette på 2,00 VE i resultat per aksje for videreført virksomhet er utvannende, idet det ikke forutsettes noen påvirkning fra resultatet på disse 400 potensielle ordinære aksjene. Fordi overskudd fra videreført virksomhet henførbart til morforetaket er lik kontrolltallet, inkluderer foretaket også de 400 potensielle ordinære aksjene i beregningen av de andre beløpene for resultat per aksje, selv om beløpene for resultat per aksje er motsatt utvannende sett i forhold til deres sammenlignbare beløp for basisresultat per aksje, dvs. underskuddet per aksje er mindre [(3,00 VE) per aksje for underskuddet fra virksomheten under avvikling og (1,00 VE) per aksje for underskuddet].

<sup>(1)</sup> I denne veiledningen er beløp angitt i «valutaenheter» (VE).

## IAS 40

**Gjennomsnittlig markedskurs på ordinære aksjer**

- A4. For å beregne utvannet resultat per aksje blir den gjennomsnittlige markedskursen på ordinære aksjer som antas å bli utstedt, beregnet på grunnlag av gjennomsnittlig markedskurs på de ordinære aksjene i løpet av perioden. Teoretisk ville alle markedstransaksjoner for et foretaks ordinære aksjer kunne inkluderes i fastsettelsen av gjennomsnittlig markedskurs. I praksis vil imidlertid et enkelt gjennomsnitt av ukentlige eller månedlige kurser vanligvis være tilstrekkelig.
- A5. Generelt er sluttkursene tilstrekkelige til at gjennomsnittlig markedskurs kan beregnes. Når kursene svinger mye, vil et gjennomsnitt av høyeste og laveste kurser vanligvis gi en mer representativ kurs. Metoden som benyttes til å beregne gjennomsnittlig markedskurs, benyttes konsekvent med mindre den ikke lenger er representativ på grunn av endrede forhold. Et foretak som for eksempel har benyttet sluttkurser i markedet til å beregne gjennomsnittlig markedskurs over flere år med relativt stabile kurser, kan skifte til et gjennomsnitt av høye og lave kurser dersom kursene begynner å svinge mye, og sluttkursene i markedet ikke lenger gir en representativ gjennomsnittskurs.

**Opsjoner, tegningsretter og tilsvarende**

- A6. Opsjoner eller tegningsretter til kjøp av konvertible instrumenter antas å bli utøvd for å kjøpe det konvertible instrumentet når gjennomsnittlig kurs på både det konvertible instrumentet og de ordinære aksjene som kan mottas ved konverteringen, er høyere enn utøvelseskursen på opsjonene eller tegningsrettene. Slik utøvelse forutsettes imidlertid ikke med mindre en eventuell konvertering av tilsvarende utestående konvertible instrumenter også forutsettes.
- A7. Opsjoner eller tegningsretter kan tillate eller kreve overtakelse av gjeld eller instrumenter i foretaket (eller i morforetaket eller et datterforetak) i betaling for hele eller en del av utøvelseskursen. I beregningen av utvannet resultat per aksje har disse opsjonene eller tegningsrettene en utvannende virkning dersom a) gjennomsnittlig markedskurs på de tilknyttede ordinære aksjene i perioden overstiger utøvelseskursen, eller b) salgskursen på instrumentet som skal overtas, er lavere enn kursen som instrumentet kan overtas til i henhold til opsjons- eller tegningsrettsavtalen, og den rabatten som dette gir, etablerer en effektiv utøvelseskurs som ligger under markedskursen på de ordinære aksjene som kan fås ved utøvelsen. I beregningen av utvannet resultat per aksje forutsettes disse opsjonene eller tegningsrettene å bli utøvd, og gjeldsinstrumentene eller andre instrumenter forutsettes å bli overtatt. Dersom overtakelse av kontanter er mer fordelaktig for innehaveren av opsjonen eller tegningsretten, og kontrakten tillater overtakelse av kontanter, forutsettes det en overtakelse av kontanter. Renter (etter skatt) på gjeld som antas å bli overtatt, tilbakeføres som en justering av telleren.
- A8. Preferanseaksjer med tilsvarende bestemmelser eller andre instrumenter med konverteringsopsjoner som tillater investor å betale i kontanter for en mer fordelaktig konverteringskurs, behandles på tilsvarende måte.
- A9. De underliggende vilkårene i visse opsjoner eller tegningsretter kan kreve at provenyet som mottas fra utøvelsen av disse instrumentene, anvendes til å løse inn gjeld eller andre instrumenter i foretaket (eller i morforetaket eller et datterforetak). I beregningen av utvannet resultat per aksje forutsettes disse opsjonene eller tegningsrettene å bli utøvd, og provenyet anvendt til å kjøpe gjelden til gjennomsnittlig markedskurs istedenfor å kjøpe ordinære aksjer. Det overskytende provenyet som mottas fra den forutsatte utøvelsen ut over det beløpet som anvendes til det forutsatte kjøpet av gjeld, tas i betraktning (dvs. forutsettes å bli benyttet til tilbakekjøp av ordinære aksjer) i beregningen av utvannet resultat per aksje. Renter (etter skatt) på gjeld som antas å bli kjøpt opp, tilbakeføres som en justering av telleren.

**Utstedte salgsopsjoner**

- A10. For å illustrere anvendelsen av nr. 63, forutsettes det at et foretak har utestående 120 utstedte salgsopsjoner på sine ordinære aksjer med en utøvelseskurs på 35 VE. Gjennomsnittlig markedskurs på de ordinære aksjene i perioden er 28 VE. I beregningen av utvannet resultat per aksje forutsetter foretaket at det har utstedt 150 aksjer til 28 VE per aksje i begynnelsen av perioden for å oppfylle sin salgspålykt på 4200 VE. Differansen mellom de utstedte 150 ordinære aksjene og de 120 ordinære aksjene som ble mottatt ved oppfyllelsen av salgsopsjonen (30 marginale ordinære aksjer) legges til telleren i beregningen av utvannet resultat per aksje.

**Instrumenter i datterforetak, felleskontrollert virksomhet eller tilknyttede foretak**

- A11. Potensielle ordinære aksjer i et datterforetak, i en felleskontrollert virksomhet eller i et tilknyttet foretak som er konvertible til enten ordinære aksjer i datterforetaket, i den felleskontrollerte virksomheten eller i det tilknyttede foretaket, eller til ordinære aksjer i morforetak, i deltakeren i felleskontrollert virksomhet eller i investor (det regnskapspliktige foretaket) blir inkludert i beregningen av utvannet resultat per aksje på følgende måte:
- Instrumenter utstedt av et datterforetak, en felleskontrollert virksomhet eller et tilknyttet foretak som setter innehaverne av disse i stand til å få ordinære aksjer i datterforetaket, den felleskontrollerte virksomheten eller det tilknyttede foretaket, blir inkludert i beregningen av informasjon om utvannet resultat per aksje i datterforetaket, den felleskontrollerte virksomheten eller det tilknyttede foretaket. Disse resultatene per aksje blir deretter inkludert i det regnskapspliktige foretakets beregning av resultat per aksje, basert på det regnskapspliktige foretakets beholdning av instrumenter i datterforetaket, den felleskontrollerte virksomheten eller det tilknyttede foretaket.
  - Instrumenter i et datterforetak, en felleskontrollert virksomhet eller et tilknyttet foretak som er konvertible til det regnskapspliktige foretakets ordinære aksjer, blir tatt i betraktning blant de potensielle ordinære aksjene i det regnskapspliktige foretaket for beregning av utvannet resultat per aksje. Likedan blir opsjoner eller tegningsretter utstedt av et datterforetak, en felleskontrollert virksomhet eller et tilknyttet foretak om å kjøpe det regnskapspliktige foretakets ordinære aksjer, tatt i betraktning blant de potensielle ordinære aksjene i det regnskapspliktige foretaket for beregning av konsolidert utvannet resultat per aksje.
- A12. For å fastsette virkningen av resultat per aksje på instrumenter utstedt av et regnskapspliktig foretak som er konvertible til ordinære aksjer i et datterforetak, en felleskontrollert virksomhet eller et tilknyttet foretak, forutsettes instrumentene å bli konvertert, og telleren (resultat henførbart til morforetakets ordinære eiere) om nødvendig justert i samsvar med nr. 33. I tillegg til disse justeringene blir telleren justert for alle endringer i resultatet som registreres av det regnskapspliktige foretaket (for eksempel utbytteinntekt eller inntekt etter egenkapitalmetoden) som er henførbare til økningen i antallet ordinære aksjer i datterforetaket, den felleskontrollerte virksomheten eller det tilknyttede foretaket som er utestående som følge av den forutsatte konverteringen. Telleren i beregningen av utvannet resultat per aksje påvirkes ikke fordi antallet utestående ordinære aksjer i det regnskapspliktige foretaket ikke endres ved den antatte konverteringen.

**Deltakende egenkapitalinstrumenter og ordinære aksjer i to kategorier**

- A13. Egenkapitalen i enkelte foretak omfatter:
- Instrumenter som inngår i utbyttet sammen med ordinære aksjer i samsvar med en på forhånd fastsatt formel (for eksempel to for en), noen ganger med en øvre grense for omfanget av slik deltakelse (for eksempel opp til, men ikke over, et bestemt beløp per aksje).
  - En klasse av ordinære aksjer som har en annen utbyttesats enn en annen klasse av ordinære aksjer, men uten fortrinnsretter eller andre særlige retter.
- A14. For å beregne utvannet resultat per aksje forutsettes konvertering for de instrumentene som er beskrevet i nr. A13 og som er konvertible til ordinære aksjer, dersom virkningen er utvannende. For de instrumentene som ikke er konvertible til en klasse av ordinære aksjer, fordeles periodens resultat på de ulike klassene av aksjer og deltakende egenkapitalinstrumenter i samsvar med deres utbytteretter eller andre retter til å ta del i tilbakeholdt resultat. Slik beregnes basisresultat og utvannet resultat per aksje:
- Resultat henførbart til morforetakets ordinære eiere, justeres (overskudd reduseres og underskudd økes) med det utbyttet som er vedtatt for perioden for hver klasse av aksjer og med det kontraktmessige utbyttebeløpet (eller renter på deltakende obligasjoner) som må betales i perioden (for eksempel ubetalt kumulativt utbytte).
  - Det gjenstående resultatet fordeles på ordinære aksjer og deltakende egenkapitalinstrumenter i det omfang hvert instrument inngår i resultat per aksje, som om hele resultatet for perioden var blitt utdelt. Det samlede resultatet som fordeles på hver klasse av egenkapitalinstrumenter, beregnes ved å legge sammen beløpet som er tilordnet utbytte, og det som er tilordnet annen deltakelse.

**IAS 40**

- c) Det samlede resultatet som fordeles på hver klasse av egenkapitalinstrumenter, divideres med det antallet utestående instrumenter som resultat per aksje er fordelt på, for å fastsette instrumentets resultat per aksje.

For beregning av utvannet resultat per aksje inkluderes alle potensielle ordinære aksjer som forutsettes å være blitt utstedt, i utestående ordinære aksjer.

**Delvis betalte aksjer**

- A15. Når ordinære aksjer er utstedt, men ikke fullt ut innbetalt, blir de i beregningen av basisresultat per aksje behandlet som en brøkdel av en ordinær aksje som uttrykker deres rett til å ta del i utbyttet i regnskapsperioden, sett i forhold til en ordinær aksje som er innbetalt i sin helhet.
- A16. I den utstrekning delvis betalte aksjer ikke gir rett til å ta del i utbyttet i løpet av perioden, blir de i beregningen av utvannet resultat per aksje behandlet som om de var tegningsretter eller opsjoner. Den ikke innbetalte balansen forutsettes å representere proventy benyttet til å kjøpe ordinære aksjer. Antallet aksjer inkludert i utvannet resultat per aksje er differansen mellom antallet tegnede aksjer og antallet aksjer som antas å bli kjøpt.
-

## VEDLEGG B

**Endringer i andre uttalelser**

*Endringene i dette vedlegg skal anvendes på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Dersom et foretak anvender denne standard på en tidligere periode, får disse endringene anvendelse på den tidligere perioden.*

- B1. I internasjonale standarder for finansiell rapportering (IFRS), herunder internasjonale regnskapsstandarder og tolkninger, som er gjeldende i desember 2003, erstattes henvisninger til IAS 33: «Resultat per aksje» med henvisninger til IAS 33: «Resultat per aksje».
-

**IAS 40***INTERNASJONAL REGNSKAPSSTANDARD 40***Investerings eiendom**

## OVERSIKT

	Nr.
Formål	1
Virkeområde	2-4
Definisjoner	5-15
Innregning	16-19
Måling ved innregning	20-29
Måling etter innregning	30-56
Regnskapsprinsipp	30-32
Modell med virkelig verdi	33-55
Virkelig verdi kan ikke måles på en pålitelig måte	53-55
Anskaffelseskostmodellen	56
Overføringer	57-65
Avhendinger	66-73
Opplysninger	74-79
Modell med virkelig verdi, samt anskaffelseskostmodellen	74-79
Modell med virkelig verdi	76-78
Anskaffelseskostmodellen	79
Overgangsbestemmelser	80-84
Modell med virkelig verdi	80-82
Anskaffelseskostmodellen	83-84
Ikrafttredelse	85
Oppheving av IAS 40 (2000)	86

Denne reviderte standard erstatter IAS 40 «Investerings eiendom» (2000), og skal anvendes på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.

**FORMÅL**

1. Formålet med denne standard er å fastsette den regnskapsmessige behandlingen av investerings eiendom og tilknyttede opplysningskrav.



**VIRKEOMRÅDE**

2. *Denne standard skal anvendes ved innregning av, måling av og opplysninger om investeringseiendom.*
3. Denne standard omhandler blant annet måling i en leietakers finansregnskap av investeringseiendomsinteresser som innehas i henhold til en leieavtale som regnskapsføres som en finansiell leieavtale, samt måling i en utleiers finansregnskap av investeringseiendom som er leid ut til en leietaker i henhold til en operasjonell leieavtale. Denne standard kommer ikke til anvendelse på saker som omfattes av IAS 17: «Leieavtaler», herunder
- a) klassifisering av leieavtaler som finansielle leieavtaler eller operasjonelle leieavtaler,
  - b) innregning av leieinntekt fra investeringseiendom (se også IAS 18: «Driftsinntekter»),
  - c) måling i en leietakers finansregnskap av eiendomsinteresser som innehas i henhold til en leieavtale som regnskapsføres som en operasjonell leieavtale,
  - d) måling i en utleiers finansregnskap av utleiers nettoinvestering i en finansiell leieavtale,
  - e) regnskapsføring av salgs- og tilbakeleietransaksjoner,
- og
- f) opplysninger om finansielle leieavtaler og operasjonelle leieavtaler.
4. Denne standard får ikke anvendelse på
- a) biologiske eiendeler knyttet til landbruksvirksomhet (se IAS 41: «Landbruk»), og
  - b) mineralrettigheter og mineralreserver, for eksempel olje, naturgass og lignende ikke-fornybare ressurser.

**DEFINISJONER**

5. *Følgende begreper anvendes i denne standard:*

*«Balansført verdi» er det beløp som en eiendel er innregnet med i balansen.*

*«Anskaffelseskost» er det beløp i kontanter eller i kontantekvivalenter som er betalt, eller den virkelige verdien av et annet vederlag som er avgitt for å anskaffe en eiendel på tidspunktet for anskaffelse eller tilvirkning.*

*«Virkelig verdi» er det beløp en eiendel kan omsettes for i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte, frivillige parter.*

*«Investeringseiendom» er eiendom (tomt eller bygning eller del av en bygning, eller begge deler) som benyttes (av eieren eller av leietakeren i henhold til en finansiell leieavtale) for å opptjene leieinntekter eller for verdistigning på kapital eller begge deler, heller enn for*

- a) bruk i produksjon eller levering av varer eller tjenester eller for administrative formål,

*eller*

- b) for salg som en del av ordinær virksomhet.

## IAS 40

*«Eierbenyttet eiendom» er eiendom som benyttes (av eieren eller av leietakeren i henhold til en finansiell leieavtale) for bruk i produksjon eller levering av varer eller tjenester eller for administrative formål.*

6. *En eiendomsinteresse som innehas av en leietaker i henhold til en operasjonell leieavtale, kan bare klassifiseres og regnskapsføres som investeringseiendom dersom eiendommen ellers ville oppfylt definisjonen av en investeringseiendom, og leietaker benytter modellen med virkelig verdi fastsatt i nr. 33–55 for den innregnede eiendelen. Dette klassifiseringsalternativet er tilgjengelig for hver enkelt eiendom. Når dette klassifiseringsalternativet imidlertid er valgt for én slik eiendomsinteresse som innehas i henhold til en operasjonell leieavtale, skal all eiendom som er klassifisert som investeringseiendom, regnskapsføres ved hjelp av modellen med virkelig verdi. Når dette klassifiseringsalternativet er valgt, omfattes enhver interesse som er klassifisert på denne måten, av opplysningskravene i nr. 74–78.*
7. Investeringseiendom innehas for å opptjene leieinntekter eller for verdistigning på kapital, eller begge deler. En investeringseiendom genererer derfor kontantstrømmer som stort sett er uavhengige av de andre eiendelene som foretaket innehar. Dette skiller investeringseiendom fra eierbenyttet eiendom. Produksjon eller levering av varer eller tjenester (eller bruk av eiendom for administrative formål) genererer kontantstrømmer som ikke bare er henførbare til eiendom, men også til andre eiendeler som benyttes i produksjons- eller leveringsprosessen. IAS 16: «Eiendom, anlegg og utstyr» gjelder for eierbenyttet eiendom.
8. Følgende er eksempler på investeringseiendom:
  - a) Tomt som holdes for langsiktig verdistigning på kapital heller enn for kortsiktig salg som en del av ordinær virksomhet.
  - b) Tomt som holdes for framtidig bruk som for tiden ikke er fastsatt. (Dersom et foretak ikke har bestemt at det vil benytte tomten enten som eierbenyttet eiendom eller for kortsiktig salg som en del av ordinær virksomhet, anses tomten som anvendt for verdistigning på kapital.)
  - c) En bygning som eies av foretaket (eller innehas av foretaket i henhold til en finansiell leieavtale), og som leies ut i henhold til én eller flere operasjonelle leieavtaler.
  - d) En bygning som ikke er bruk, men som innehas for utleie i henhold til én eller flere operasjonelle leieavtaler.
9. Følgende er eksempler på poster som ikke er investeringseiendom, og som derfor faller utenfor virkeområdet til denne standard:
  - a) Eiendom som holdes for salg som en del av ordinær virksomhet eller som en del av en bygge- eller utviklingsprosess for slikt salg (se IAS 2: «Beholdninger»), for eksempel eiendom som bare er anskaffet for påfølgende avhending i nær framtid, eller for utvikling og videresalg.
  - b) Eiendom som bygges eller utvikles på vegne av tredjemann (se IAS 11: «Anleggskontrakter»).
  - c) Eierbenyttet eiendom (se IAS 16), herunder (blant annet) eiendom som holdes for framtidig bruk som eierbenyttet eiendom, eiendom som holdes for framtidig utvikling og påfølgende bruk som eierbenyttet eiendom, eiendom der ansatte holder til (enten de ansatte betaler leie til markedspris eller ikke), og eierbenyttet eiendom som holdes i påvente av avhending.
  - d) Eiendom som er under bygging eller utvikling for framtidig bruk som investeringseiendom. IAS 16 gjelder slik eiendom fram til bygging eller utvikling er fullført, på det tidspunktet blir eiendommen til en investeringseiendom, og denne standard kommer til anvendelse. Denne standard gjelder imidlertid for eksisterende investeringseiendommer som er under ombygging for fortsatt framtidig bruk som investeringseiendom (se nr. 58).
  - e) Eiendom som leies ut til et annet foretak i henhold til en finansiell leieavtale.

10. Visse eiendommer omfatter en del som benyttes til å opptjene leieinntekter eller for verdistigning på kapital, og en annen del som benyttes til bruk i produksjon eller levering av varer eller tjenester eller for administrative formål. Dersom disse delene kan selges hver for seg (eller leies ut hver for seg i henhold til en finansiell leieavtale), regnskapsfører et foretak delene hver for seg. Dersom delene ikke kan selges hver for seg, er eiendommen en investeringseiendom bare dersom en ubetydelig del innehas for bruk i produksjon eller levering av varer eller tjenester, eller for administrative formål.
11. I visse tilfeller leverer et foretak tilleggstjenester til leietakerne av en eiendom som innehas av foretaket. Et foretak behandler en slik eiendom som investeringseiendom dersom tjenestene er ubetydelige i forhold til ordningen som helhet. Et eksempel kan være der eieren av en kontorbygning sørger for sikkerhets- og vedlikeholdstjenester for leietakerne som holder til i bygningen.
12. I andre tilfeller leveres betydelige tjenester. Dersom et foretak for eksempel eier og driver et hotell, er tjenester som leveres til gjestene betydelige i forhold til ordningen som helhet. Et eierdrevet hotell er derfor eierbenyttet eiendom, og ikke investeringseiendom.
13. Det kan være vanskelig å avgjøre om tilleggstjenester er så betydelige at en eiendom ikke kvalifiserer som investeringseiendom. For eksempel overfører eieren av et hotell noen ganger ansvarsområder til tredjemann i henhold til en driftskontrakt. Villkårene i slike kontrakter varierer mye. I den ene enden av spekteret kan eierens stilling i realiteten være som passiv investor. I den andre enden av spekteret kan eieren ganske enkelt ha satt ut de daglige funksjonene, og samtidig beholdt en betydelig eksponering for variasjoner i kontantstrømmene som driften av hotellet genererer.
14. Det er nødvendig med utøvelse av skjønn for å avgjøre om en eiendom kvalifiserer som investeringseiendom. Et foretak utvikler kriterier slik at det kan utøve et slikt skjønn konsekvent og i samsvar med definisjonen av investeringseiendom, og med den tilhørende veiledningen i nr. 7–13. Nr. 75 bokstav a) krever at et foretak opplyser om disse kriteriene når klassifiseringen er vanskelig.
15. I noen tilfeller eier et foretak eiendom som blir utleid til og benyttes av foretakets morforetak eller et annet datterforetak. Eiendommen kvalifiserer dermed ikke som investeringseiendom i konsernregnskapet, fordi eiendommen er en eierbenyttet eiendom sett fra perspektivet til konsernet som helhet. Sett fra perspektivet til foretaket som eier den, er eiendommen imidlertid en investeringseiendom dersom den oppfyller definisjonen i nr. 5. Utleieren behandler derfor eiendommen som investeringseiendom i sitt individuelle finansregnskap.

#### INNREGNING

16. *Investeringseiendom skal innregnes som en eiendel når, og bare når*

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

*og*

*b) investeringseiendommens anskaffelseskost kan måles på en pålitelig måte.*

17. Et foretak evaluerer i henhold til dette innregningsprinsippet alle sine utgifter vedrørende investeringseiendom på det tidspunktet de påløp. Disse utgiftene omfatter utgifter som opprinnelig er påløpt for å anskaffe en investeringseiendom, og utgifter påløpt i etterhånd for å legge noe til, erstatte en del av eller gi service til eiendommen.
18. I henhold til innregningsprinsippet i nr. 16 skal et foretak i den balanseførte verdien av en investeringseiendom ikke innregne utgiftene til den daglige service av en slik eiendom. Disse utgiftene skal isteden innregnes i resultatet etter hvert som de påløper. Utgifter til den daglige service er primært utgifter til lønn og forbruksvarer, og kan omfatte anskaffelseskost av mindre deler. Formålet med disse utgiftene er ofte beskrevet som for «reparasjoner og vedlikehold» av eiendommen.

## IAS 40

19. Deler av investeringseiendommer kan være anskaffet ved utskifting. Vegger innvendig kan for eksempel være en utskifting av de opprinnelige veggene. I henhold til innregningsprinsippet skal et foretak, dersom innregningskriteriene er oppfylt, innregne utgiftene til utskifting av enkeltdele av en investeringseiendom i den balanseførte verdien av en investeringseiendom når denne utgiften påløper. Den balanseførte verdien av de enkeltdelene som blir skiftet ut, fraregnes i samsvar med fraregningsbestemmelsene i denne standard.

## MÅLING VED INNREGNING

20. ***En investeringseiendom skal i utgangspunktet måles til anskaffelseskost. Transaksjonsutgifter skal inkluderes i førstegangsmålingen.***
21. Anskaffelseskost for en kjøpt investeringseiendom omfatter kjøpsprisen og alle direkte henførbare utgifter. Direkte henførbare utgifter omfatter for eksempel advokathonorarer for juridiske tjenester, avgifter for overføring av eiendom og andre transaksjonsutgifter.
22. Anskaffelseskost for en egenbygd investeringseiendom er eiendommens anskaffelseskost på tidspunktet da byggingen eller utviklingen er fullført. Fram til dette tidspunktet skal et foretak anvende IAS 16. På dette tidspunktet blir eiendommen en investeringseiendom, og denne standard kommer til anvendelse (se nr. 57 bokstav e) og nr. 65).
23. Anskaffelseskost for en investeringseiendom økes ikke som følge av
- a) oppstartutgifter (med mindre de er nødvendige for å klargjøre eiendommen for planlagt bruk slik at den er i stand til å kunne virke slik den var tiltenkt av ledelsen),
  - b) driftstap i oppstartfasen som pådras før investeringseiendommen kommer opp på planlagt utleienivå,  
  
eller
  - c) unormalt høyt svinn av råvarer, arbeidskraft eller andre ressurser som pådras ved bygging eller utvikling av eiendommen.
24. Dersom betaling for en investeringseiendom blir utsatt, er investeringseiendommens anskaffelseskost lik dens kontantprisekvivalent. Differansen mellom dette beløpet og de samlede betalingene innregnes som rentekostnad over kredittperioden.
25. ***Opprinnelig anskaffelseskost for en eiendomsinteresse som innehas i henhold til en leieavtale og klassifiseres som investeringseiendom, skal være slik det er fastsatt for en finansiell leieavtale i IAS 17 nr. 20, dvs. at eiendelen skal innregnes til det laveste beløpet av eiendommens virkelige verdi og nåverdien av minsteleien. Et tilsvarende beløp skal innregnes som forpliktelse i samsvar med samme nummer.***
26. For dette formål behandles en merpris betalt for en leieavtale som en del av minsteleien, og den inkluderes derfor i eiendelens anskaffelseskost, men ikke i eiendelens forpliktelse. Dersom en eiendomsinteresse som innehas i henhold til en leieavtale, blir klassifisert som investeringseiendom, er det denne interessen som regnskapsføres til virkelig verdi, og ikke den underliggende eiendommen. Veiledning vedrørende fastsettelse av en eiendomsinteresses virkelige verdi finnes for modellen med virkelig verdi angitt i nr. 33–52. Denne veiledningen er også relevant for fastsettelse av virkelig verdi når denne verdien benyttes som anskaffelseskost ved førstegangsinregningen.
27. Én eller flere investeringseiendommer kan være anskaffet i bytte mot én eller flere ikke-monetære eiendeler eller mot en kombinasjon av monetære og ikke-monetære eiendeler. Den følgende diskusjonen viser til et bytte av én ikke-monetær eiendel mot en annen, men kommer også til anvendelse på alle bytter beskrevet i forrige setning. Anskaffelseskost for en slik investeringseiendom måles til virkelig verdi med mindre a) byttetransaksjonen ikke har noe forretningsmessig innhold, eller b) verken den mottatte eller den avgitte eiendelens virkelige verdi kan måles på en pålitelig måte. Den anskaffede eiendelen blir målt på denne måten selv om et foretak ikke umiddelbart kan fraregne den avgitte eiendelen. Dersom den anskaffede eiendelen ikke blir målt til virkelig verdi, måles eiendelens anskaffelseskost til den avgitte eiendelens balanseførte verdi.

28. Et foretak fastsetter om en byttetransaksjon har et forretningsmessig innhold ved at det tas i betraktning i hvilken utstrekning foretakets framtidige kontantstrømmer forventes endret som resultat av transaksjonen. En byttetransaksjon har et forretningsmessig innhold dersom
- a) konfigurasjonen (dvs. risiko, tidsplan og beløp) for den mottatte eiendelens kontantstrømmer skiller seg fra konfigurasjonen av den overførte eiendelens kontantstrømmer,
- eller
- b) den foretaksspesifikke verdien av den delen av foretakets virksomhet som ble påvirket av transaksjonen, blir endret som resultat av byttetransaksjonen,
- og
- c) differansen i a) eller b) er betydelig i forhold til den virkelige verdien av eiendelene som ble byttet.

For å avgjøre om en byttetransaksjon har et forretningsmessig innhold, skal den foretaksspesifikke verdien av den delen av foretakets virksomhet som ble påvirket av transaksjonen, gjenspeile kontantstrømmer etter skatt. Resultatet av disse analysene kan være klart uten at foretaket må foreta detaljerte beregninger.

29. Den virkelige verdien av en eiendel som det ikke finnes sammenlignbare markedstransaksjoner for, blir målt på en pålitelig måte dersom a) variabiliteten innenfor området av rimelige estimater av virkelig verdi ikke er betydelig for eiendelen, eller b) sannsynligheten av de ulike estimatene innenfor området kan vurderes på en rimelig måte og benyttes for å estimere virkelig verdi. Dersom foretaket på en pålitelig måte kan beregne den virkelige verdien av enten den mottatte eller den avgitte eiendelen, benyttes den avgitte eiendelens virkelige verdi til å måle anskaffelseskost, med mindre den mottatte eiendelens virkelige verdi framgår mest tydelig.

## MÅLING ETTER INNREGNING

### *Regnskapsprinsipp*

30. ***Med det unntak som er angitt i nr. 34, skal et foretak velge enten modellen med virkelig verdi i nr. 33–35 eller anskaffelseskostmodellen i nr. 56 som regnskapsprinsipp, og skal anvende dette prinsippet på alle foretakets investeringseiendommer.***
31. IAS 8: «Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsestimater og feil» slår fast at en frivillig endring av regnskapsprinsipper bare skal gjøres dersom endringen vil føre til en mer hensiktsmessig presentasjon av transaksjoner, andre hendelser eller forhold i foretakets finansregnskap. Det er svært lite sannsynlig at en endring fra modellen med virkelig verdi til anskaffelseskostmodellen vil føre til en mer hensiktsmessig presentasjon.
32. Denne standard krever at alle foretak skal fastsette den virkelige verdien av investeringseiendom, enten for målingsformål (dersom foretaket benytter modellen med virkelig verdi) eller for opplysningsformål (dersom det benytter anskaffelseskostmodellen). Det oppfordres til, men kreves ikke, at et foretak fastsetter investeringseiendommens virkelige verdi på grunnlag av en verdsetting foretatt av en uavhengig takstmann som har en anerkjent og relevant faglig kvalifikasjon og har nylig erfaring med lokaliseringen og kategorien til den investeringseiendommen som takseres.

### *Modell med virkelig verdi*

33. ***Etter førstegangsinnregning skal et foretak som velger modellen med virkelig verdi, måle alle sine investeringseiendommer til virkelig verdi, bortsett fra i de tilfellene som er beskrevet i nr. 53.***
34. ***Når en eiendomsinteresse som innehas av en leietaker i henhold til en operasjonell leieavtale, klassifiseres som investeringseiendom i henhold til nr. 6, kommer nr. 30 ikke til anvendelse og modellen med virkelig verdi skal benyttes.***

## IAS 40

35. *En gevinst eller et tap som oppstår ved en endring i den virkelige verdien av investeringseiendom, skal innregnes i resultatet i perioden da gevinsten eller tapet oppstår.*
36. Den virkelige verdien av investeringseiendom er den prisen eiendommen kan omsettes for i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte, frivillige parter (se nr. 5). Virkelig verdi utelukker spesifikt en estimert pris som er inflatert eller deflatert av særlige vilkår eller omstendigheter som atypisk finansiering, ordninger for salg og tilbakeleie, særlige vederlag eller ordninger fra alle som har tilknytning til salget.
37. Et foretak fastsetter den virkelige verdien uten fradrag for transaksjonsutgifter som det måtte pådra seg ved salg eller annen avhending.
38. *Den virkelige verdien av investeringseiendom skal gjenspeile markedsf forholdene på balansedagen.*
39. Virkelig verdi er tidsspesifikk til et gitt tidspunkt. Fordi markedsf forhold kan endre seg, kan beløpet som rapporteres som virkelig verdi være ukorrekt eller uegnet dersom det estimeres på et annet tidspunkt. Definisjonen av virkelig verdi forutsetter også overdragelse og fullføring av salgskontrakten på samme tid uten noen prisjusteringer som kan bli gjort i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte, frivillige parter dersom overdragelse og fullføring ikke skjer på samme tid.
40. Den virkelige verdien av investeringseiendom gjenspeiler blant annet utleieinntekt fra løpende leieavtaler og rimelige og dokumenterbare forutsetninger som representerer hva velinformerte, frivillige parter ville forutsette om leieinntekter fra framtidige leieavtaler i lys av gjeldende forhold i markedet. Det gjenspeiler også, på tilsvarende grunnlag, eventuelle utgående kontantstrømmer (herunder leiebetalinger og andre utgående strømmer) som kan forventes med hensyn til eiendommen. Enkelte av disse utgående strømmene gjenspeiles i forpliktelsen, mens andre er knyttet til utgående strømmer som ikke blir innregnet i finansregnskapet før på et senere tidspunkt (for eksempel periodiske betalinger som variable leier).
41. Nr. 25 fastsetter grunnlaget for førstegangsinnregning av anskaffelseskost for en interesse i en leid eiendom. Nr. 33 krever at interessen i den leide eiendommen om nødvendig måles på nytt til virkelig verdi. I en leieavtale som er framforhandlet til satsene i markedet, skal den virkelige verdien av en interesse i en leid eiendom ved overtakelsen, eksklusiv alle forventede leiebetalinger (men inklusive de som vedrører innregnede forpliktelser), være lik null. Denne virkelige verdien endres ikke, uansett om en leid eiendel og forpliktelse av regnskapsmessige årsaker innregnes til virkelig verdi eller til nåverdien av minsteleien, i samsvar med IAS 17 nr. 20. Derfor skal en ny måling av en leid eiendel fra anskaffelseskost i samsvar med nr. 25 til virkelig verdi i samsvar med nr. 33, ikke føre til førstegangsgevinst eller -tap, med mindre den virkelige verdien blir målt på forskjellige tidspunkter. Dette kan forekomme når et foretak velger å anvende modellen med virkelig verdi etter førstegangsinnregning.
42. Definisjonen av virkelig verdi viser til «velinformerte, frivillige parter». I denne sammenhengen betyr «velinformerte» at både den frivillige kjøperen og den frivillige selgeren er rimelig informert om investeringseiendommens art og egenskaper, dens faktiske og potensielle bruk og markedsf forholdene på balansedagen. En frivillig kjøper er motivert, men ikke tvunget til å kjøpe. Denne kjøperen er verken overivrig eller fast bestemt på å kjøpe til enhver pris. Den antatte kjøperen vil ikke betale en høyere pris enn det et marked av velinformerte og frivillige kjøpere og selgere krever.
43. En frivillig selger er verken overivrig eller tvunget til å selge, forberedt på å selge til enhver pris eller forberedt på vente på en pris som ikke anses som rimelig under de gjeldende forholdene i markedet. En frivillig selger er motivert til å selge investeringseiendommen på markedets vilkår for den beste prisen det er mulig å oppnå. De faktiske omstendighetene omkring eieren av den aktuelle investeringseiendommen er ikke en del av denne betraktningen fordi den frivillige selgeren er en hypotetisk eier (for eksempel vil en frivillig selger ikke ta i betraktning de særlige skattemessige omstendighetene til eieren av den aktuelle investeringseiendommen).
44. Definisjonen av virkelig verdi viser til «på armlengdes avstand». En transaksjon på armlengdes avstand er en transaksjon mellom parter som ikke har noe bestemt eller særlig forhold til hverandre som gjør prisene i transaksjonene atypiske i forhold til markedet. Transaksjonen forutsettes å være mellom parter uten tilknytning til hverandre, der hver av partene opptrer selvstendig.

45. Den beste kunnskapen om virkelig verdi gis av gjeldende priser i et aktivt marked for en tilsvarende eiendom på samme sted og i samme stand og underlagt tilsvarende leieavtaler og andre kontrakter. Et foretak skal være påpasselig med å identifisere eventuelle ulikheter i eiendommens art, plassering eller tilstand, eller i de kontraktsmessige vilkårene i leieavtaler og andre kontrakter knyttet til eiendommen.
46. I mangel av gjeldende priser i et aktivt marked av den typen som er beskrevet i nr. 45, tar et foretak i betraktning informasjon fra en rekke ulike kilder, herunder
- a) gjeldende priser i et aktivt marked for eiendommer av en annen art, med andre betingelser eller med en annen plassering (eller underlagt andre leieavtaler eller andre kontrakter), justert for å vise disse ulikhetene,
  - b) priser nylig oppnådd for tilsvarende eiendommer i mindre aktive markeder, med justeringer som gjenspeiler eventuelle endringer i økonomiske forhold etter tidspunktet for transaksjonene som skjedde til de nevnte prisene,
- og
- c) diskonterte kontantstrømprognoser basert på pålitelige estimater av framtidige kontantstrømmer, og støttet av vilkårene i eventuelle eksisterende leieavtaler og andre kontrakter, samt (der dette er mulig) av ekstern kunnskap som gjeldende markedsleier for tilsvarende eiendommer med samme plassering og under samme forhold, og bruk av diskontosatser som gjenspeiler gjeldende markedsvurderinger av usikkerheten i beløpet og tidsplanen for kontantstrømmene.
47. I noen tilfeller kan de ulike kildene nevnt i forrige nummer gi ulike konklusjoner med hensyn til en investeringseiendoms virkelige verdi. Et foretak tar i betraktning grunnene til disse ulikhetene for å komme fram til det mest pålitelige estimatet av den virkelige verdien innenfor et område av rimelige estimater av virkelig verdi.
48. I unntakstilfeller kan det klart dokumenteres når et foretak først anskaffer en investeringseiendom (eller når en eksisterende eiendom først blir til en investeringseiendom etter at byggingen eller utviklingen av den er fullført, eller etter en endring av bruken) at variabiliteten i området med rimelige estimater av virkelige verdier vil være så stor og sannsynligheten for at de ulike utfallene vil være så vanskelige å vurdere at nytten av et enkelt estimat av virkelig verdi ikke vil være til stede. Dette kan indikere at den virkelige verdien av eiendommen ikke kan la seg fastsette på en pålitelig måte framover (se nr. 53).
49. Virkelig verdi skiller seg fra bruksverdi slik dette er definert i IAS 36: «Verdifall på eiendeler». Virkelig verdi gjenspeiler kunnskapen og estimatene til velinformerte, frivillige kjøpere og selgere. Til sammenligning gjenspeiler bruksverdi foretakets estimater, herunder virkningene av faktorer som kan være særegne for foretaket og som ikke kan anvendes på foretak generelt. For eksempel vil virkelig verdi ikke gjenspeile følgende faktorer i den utstrekning de ikke vil være generelt tilgjengelige for velinformerte, frivillige kjøpere og selgere:
- a) tilleggsverdi som oppnås ved at skapes en portefølje av eiendommer på ulike steder,
  - b) synergieffekter mellom investeringseiendom og andre eiendeler,
  - c) juridiske rettigheter eller rettslige restriksjoner som bare gjelder for nåværende eier,
- og
- d) skattemessige fordeler eller skattemessige ulemper som bare gjelder for nåværende eier.

**IAS 40**

50. Ved fastsettelse av den virkelige verdien av investeringseiendom skal et foretak unngå dobbeltregning av eiendeler eller forpliktelser som er innregnet som separate eiendeler eller forpliktelser. Eksempler:
- a) Utstyr som heiser eller klimaanlegg er ofte en integrert del av en bygning og er generelt inkludert i investeringseiendommens virkelige verdi, og ikke innregnes separat som eiendom, anlegg og utstyr.
  - b) Dersom et kontor leies ut møblert, omfatter kontorets virkelige verdi generelt den virkelige verdien av møblement, fordi leieinntektene er knyttet til det møblerte kontoret. Når møblement inkluderes i den virkelige verdien av investeringseiendommen, skal et foretak ikke innregne dette møblementet som en separat eiendel.
  - c) Den virkelige verdien av investeringseiendom utelukker forhåndsbetalt eller påløpt inntekt av operasjonelle leieavtaler, ettersom foretaket innregner dette som en separat forpliktelse eller eiendel.
  - d) Den virkelige verdien av investeringseiendom som innehas i henhold til en leieavtale gjenspeiler forventede kontantstrømmer (herunder variable leiebetalinger som forventes å komme til betaling). Tilsvarende, dersom en eiendom verdsettes eksklusivt alle de betalingene som forventes å skje, vil det bli nødvendig å tilbakeføre eventuelle innregnede leieavtaleforpliktelser for å komme fram til investeringseiendommens virkelige verdi for regnskapsmessige formål.
51. Den virkelige verdien av investeringseiendom viser ikke framtidige kapitalutlegg som vil forbedre eller oppgradere eiendommen, og viser heller ikke de tilknyttede framtidige fordelene fra dette framtidige utlegget.
52. I noen tilfeller forventer et foretak at nåverdien av foretakets betalinger knyttet til en investeringseiendom (bortsett fra betalinger som er knyttet til innregnede forpliktelser) vil overstige nåverdien av de tilknyttede kontantstrømmene. Et foretak anvender IAS 37: «Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler» for å avgjøre om foretaket skal innregne en forpliktelse og hvordan foretaket eventuelt måler en slik forpliktelse.

Virkelig verdi kan ikke måles på en pålitelig måte

53. *Om ikke annet kan påvises, kan et foretak fastsette en investeringseiendoms virkelige verdi på en pålitelig måte framover i tid. I unntakstilfeller kan det imidlertid klart dokumenteres når et foretak først anskaffer en investeringseiendom (eller når en eksisterende eiendom først blir til en investeringseiendom etter at byggingen eller utviklingen av den er fullført, eller etter en bruksendring) at investeringseiendommens virkelige verdi framover ikke vil kunne fastsettes på en pålitelig måte. Slike tilfeller oppstår når, og bare når, sammenlignbare markedstransaksjoner er sjeldne, og alternative, pålitelige estimater av virkelig verdi (for eksempel basert på diskonterte kontantstrømprognoser) ikke er tilgjengelige. I disse tilfellene skal et foretak måle denne investeringseiendommen ved hjelp av anskaffelseskostmodellen i IAS 16. Restverdien av investeringseiendommen skal antas å være lik null. Foretaket skal anvende IAS 16 fram til investeringseiendommen avhendes.*
54. I de unntaksvis tilfellene der et foretak, av den grunn som er angitt i forrige nummer, er tvunget til å måle en investeringseiendom ved hjelp av anskaffelseskostmodellen i samsvar med IAS 16, skal foretaket måle alle sine andre investeringseiendommer til virkelig verdi. I disse tilfellene skal foretaket, selv om det kan benytte anskaffelseskostmodellen for én investeringseiendom, fortsatt regnskapsføre hver av de resterende eiendommene ved hjelp av modellen med virkelig verdi.
55. *Dersom et foretak tidligere har målt en investeringseiendom til virkelig verdi, skal det fortsette å måle eiendommen til virkelig verdi fram til den avhendes (eller inntil eiendommen blir til en eierbenyttet eiendom, eller foretaket begynner å utvikle eiendommen for senere salg som en del av ordinær virksomhet), selv om sammenlignbare markedstransaksjoner er blitt mindre hyppige eller markedspriser er blitt mindre tilgjengelige.*

*Anskaffelseskostmodellen*

56. *Etter forstegangsinnregning skal et foretak som velger anskaffelseskostmodellen, måle alle sine investeringseiendommer i samsvar med kravene i IAS 16 for denne modellen, det vil si til anskaffelseskost med fradrag for eventuell akkumulert avskrivning og eventuelle akkumulerte tap ved verdifall.*



## OVERFØRINGER

57. *Overføringer til eller fra investeringseiendom skal bare foretas når det foreligger en bruksendring, dokumentert ved*

- a) *påbegynt overtakelse av eier, for en overføring fra investeringseiendom til eierbenyttet eiendom,*
- b) *påbegynt utvikling med henblikk på salg, for en overføring fra investeringseiendom til beholdninger,*
- c) *avsluttet eierbenyttelse, for en overføring fra eierbenyttet eiendom til investeringseiendom,*
- d) *påbegynt operasjonell leieavtale til en annen part, for en overføring fra beholdninger til investeringseiendom,*

*eller*

- e) *avslutning av bygging eller utvikling, for en overføring fra eiendom under bygging eller utvikling (omfattet av IAS 16) til investeringseiendom.*

58. Nr. 57 bokstav b) krever at et foretak overfører en eiendom fra investeringseiendom til beholdninger når, og bare når, det foreligger en bruksendring, dokumentert ved påbegynt utvikling med henblikk på salg. Når et foretak bestemmer seg for å avhende en investeringseiendom uten utvikling av denne, fortsetter foretaket å behandle eiendommen som en investeringseiendom fram til den er fraregnet (tatt ut av balansen), og foretaket behandler den ikke som beholdning. Tilsvarende, dersom et foretak begynner ombygging av en eksisterende investeringseiendom for fortsatt framtidig bruk som investeringseiendom, forblir eiendommen en investeringseiendom, og den blir under ombyggingen ikke omklassifisert til eierbenyttet eiendom.

59. Nr. 60–65 omhandler spørsmål vedrørende innregning og måling som oppstår når et foretak benytter modellen med virkelig verdi for investeringseiendom. Når et foretak benytter anskaffelseskostmodellen, vil overføringer mellom investeringseiendom, eierbenyttet eiendom og beholdninger ikke endre den overførte eiendommens balanseførte verdi, og dette vil heller ikke endre denne eiendommens anskaffelseskost for målings- eller opplysningsformål.

60. *Når det gjelder en overføring fra investeringseiendom regnskapsført til virkelig verdi til eierbenyttet eiendom eller til beholdninger, skal eiendommens antatte anskaffelseskost for etterfølgende regnskapsføring i samsvar med IAS 16 eller IAS 2 være eiendommens virkelige verdi på tidspunktet for bruksendringen.*

61. *Dersom en eierbenyttet eiendom blir til en investeringseiendom som skal regnskapsføres til virkelig verdi, skal et foretak anvende IAS 16 fram til tidspunktet for bruksendringen. Foretaket skal behandle eventuelle differanser på dette tidspunktet mellom eiendommens balanseførte verdi i samsvar med IAS 16 og eiendommens virkelige verdi på samme måte som en verdiregulering i samsvar med IAS 16.*

62. Fram til tidspunktet da en eierbenyttet eiendom blir til en investeringseiendom som regnskapsføres til virkelig verdi, avskriver et foretak eiendommen og innregner eventuelle tap ved verdifall. Foretaket skal behandle eventuelle differanser på dette tidspunktet mellom eiendommens balanseførte verdi i samsvar med IAS 16 og eiendommens virkelige verdi på samme måte som en verdiregulering i samsvar med IAS 16. Med andre ord:

- a) En eventuell påfølgende nedgang i eiendommens balanseførte verdi blir innregnet i resultatet. Men i den utstrekning et beløp blir inkludert i verdireguleringsreserven for eiendommen, skal nedgangen føres mot denne verdireguleringsreserven.

## IAS 40

- b) En eventuell påfølgende økning i balanseført verdi blir behandlet som følger:
- i) I den utstrekning økningen reverserer et tidligere tap ved verdifall for denne eiendommen, blir økningen innregnet i resultatet. Beløpet som innregnes i resultatet, overstiger ikke det beløpet som er nødvendig for å gjenopprette den balanseførte verdien til den balanseførte verdien som ville blitt fastsatt (med fradrag for avskrivning) dersom det ikke hadde vært innregnet noe tap ved verdifall.
  - ii) En eventuell gjenværende del av økningen blir kreditert direkte mot egenkapitalen i verdireguleringsreserve. Ved senere avhending av investeringseiendommen kan verdireguleringsreserven som er inkludert i egenkapitalen, overføres til opptjent egenkapital. Overføringen fra verdireguleringsreserve til opptjent egenkapital skal ikke føres over resultatet.
63. *Når det gjelder en overføring fra beholdninger til investeringseiendom som skal regnskapsføres til virkelig verdi, skal en eventuell differanse mellom den virkelige verdien av eiendommen på det tidspunktet og eiendommens tidligere balanseførte verdi innregnes i resultatet.*
64. Behandlingen av overføringer fra beholdninger til investeringseiendom som skal regnskapsføres til virkelig verdi, er i overensstemmelse med behandlingen av salg av beholdninger.
65. *Når et foretak fullfører byggingen eller utviklingen av en selvbygd investeringseiendom som skal regnskapsføres til virkelig verdi, skal en eventuell differanse mellom eiendommens virkelige verdi på det tidspunktet og eiendommens tidligere balanseførte verdi innregnes i resultatet.*

## AVHENDINGER

66. *En investeringseiendom skal fraregnes (tas ut av balansen) ved avhending eller når investeringseiendommen er tatt ut av bruk med endelig virkning, og foretaket ikke forventer ytterligere økonomiske fordeler ved avhending av eiendommen.*
67. Avhendingen av en investeringseiendom kan skje ved salg eller ved at det inngås en finansiell leieavtale. Ved fastsettelse av tidspunktet for avhendingen av investeringseiendom anvender et foretak kriteriene i IAS 18 for innregning av inntekter fra salget av varer, og tar i betraktning den tilhørende veiledningen i vedlegget til IAS 18. IAS 17 kommer til anvendelse på en avhending som skjer ved at det inngås en finansiell leieavtale og dessuten på en avtale om salg og tilbakeleie.
68. Dersom et foretak, i samsvar med innregningsprinsippet i nr. 16, i en eiendels balanseførte verdi innregner anskaffelseskost for en erstatning av en del av en investeringseiendom, skal foretaket fraregne den erstattede delens balanseførte verdi. For investeringseiendom som regnskapsføres ved hjelp av anskaffelseskostmodellen, kan det være at en utskiftet del ikke er en del som ble avskrevet separat. Dersom det ikke er praktisk mulig for et foretak å beregne den erstattede delens balanseførte verdi, kan foretaket benytte anskaffelseskost for utskiftningen som en indikasjon på hva anskaffelseskost for den utskiftede enkelt delen var på tidspunktet da den ble anskaffet eller tilvirket. I henhold til modellen med virkelig verdi kan investeringseiendommens virkelige verdi gjenspeile at den delen som skal skiftes ut, allerede har mistet sin verdi. I andre tilfeller kan det være vanskelig å fastsette hvor mye den virkelige verdien skal reduseres med for delen som skal skiftes ut. Et alternativ til å redusere virkelig verdi for delen som skal skiftes ut når det ikke er praktisk mulig å gjøre dette, er å inkludere anskaffelseskost for erstatningsdelen i eiendelens balanseførte verdi, og deretter revurdere den virkelige verdien, slik det ville kreves for tilleggsdeler som ikke omfatter utskiftninger.
69. *Gevinster eller tap som oppstår ved utrangering eller avhending av investeringseiendom, skal fastsettes som differansen mellom netto vederlag ved avhending og eiendelens balanseførte verdi, og skal innregnes i resultatet (med mindre IAS 17 krever noe annet for en avtale om salg og tilbakeleie) i perioden for utrangeringen eller avhendingen.*
70. Vederlaget ved avhending av en investeringseiendom blir førstegangsinnregnet til virkelig verdi. Spesielt dersom betaling for en investeringseiendom blir utsatt, blir vederlaget førstegangsinnregnet som eiendommens kontantprisekvivalent. Differansen mellom det nominelle beløpet for vederlaget og kontantprisekvivalenten blir innregnet som renteinntekt i samsvar med IAS 18 ved hjelp av en effektiv rente-metode.

71. Et foretak anvender IAS 37 eller andre egnede standarder på alle forpliktelser som foretaket beholder etter avhending av en investeringseiendom.
72. *Erstatning fra tredjemann for investeringseiendom som har falt i verdi, gått tapt eller er oppgitt, skal innregnes i resultatet når krav på erstatningen oppstår.*
73. Verdifall på eller tap av investeringseiendom, tilknyttede krav om eller betaling av erstatning fra tredjemann samt eventuelle senere innkjøp eller tilvirkning av erstatningseideler er separate økonomiske hendelser, og skal regnskapsføres separat på følgende måter:
- a) tap ved verdifall på investeringseiendom innregnes i samsvar med IAS 36,
  - b) utrangering eller avhending av investeringseiendom innregnes i samsvar med nr. 66–71 i denne standard,
  - c) erstatning fra tredjemann for investeringseiendom som har falt i verdi, gått tapt eller er oppgitt, innregnes i resultatet når krav på erstatningen oppstår,
- og
- d) anskaffelseskost for eiendeler som ble tilbakeført, innkjøpt eller tilvirket som utskiftning, beregnes i samsvar med nr. 20–29 i denne standard.

#### OPPLYSNINGER

##### *Modell med virkelig verdi, samt anskaffelseskostmodellen*

74. Opplysningskravene nedenfor kommer i tillegg til kravene i IAS 17. I samsvar med IAS 17 skal eieren av en investeringseiendom gi de opplysningene som skal gis av en utleier om leieavtaler som denne har inngått. Et foretak som innehar en investeringseiendom i henhold til en finansiell eller operasjonell leieavtale, skal gi de opplysningene som skal gis av en leietaker, for finansielle leieavtaler og opplysninger som skal gis av utleier, for eventuelle operasjonelle leieavtaler som foretaket har inngått.
75. *Et foretak skal opplyse*
- a) *om foretaket anvender modellen med virkelig verdi eller anskaffelseskostmodellen,*
  - b) *dersom det anvender modellen med virkelig verdi, om og under hvilke omstendigheter eiendomsinteresser som innehas i henhold til operasjonelle leieavtaler, er klassifisert og regnskapsført som investeringseiendom,*
  - c) *når klassifiseringen er vanskelig (se nr. 14), om hvilke kriterier som benyttes av foretaket for å skille investeringseiendom fra eierbenyttet eiendom og fra eiendom som holdes for salg som en del av ordinær virksomhet,*
  - d) *om de metodene og betydelige forutsetningene som er benyttet ved fastsettelse av den virkelige verdien av investeringseiendom, herunder en erklæring om hvorvidt fastsettelse av virkelig verdi ble støttet av markedsdokumentasjon eller om den i større grad var basert på andre faktorer (som foretaket skal opplyse om) på grunn av eiendommens art og mangel på sammenlignbar markedsinformasjon,*
  - e) *om i hvilket omfang den virkelige verdien av investeringseiendom (slik den er målt eller opplyst om i finansregnskapet) er basert på en verdsettning foretatt av en uavhengig takstmann med en anerkjent og relevant faglig kvalifikasjon og som nylig har hatt erfaring med lokaliseringen og kategorien av den investeringseiendommen som blir taksert. Dersom det ikke har skjedd noen slik verdsettning, skal det opplyses om dette,*

## IAS 40

- f) om hvilke beløp som er innregnet i resultatet for
- i) leieinntekt fra investeringseiendommen,
  - ii) direkte driftskostnader (herunder reparasjoner og vedlikehold) knyttet til en investeringseiendom som genererte leieinntekt i løpet av perioden,
- og
- iii) direkte driftskostnader (herunder reparasjoner og vedlikehold) knyttet til en investeringseiendom som ikke genererte leieinntekt i løpet av perioden,
- g) om eventuell forekomst og omfang av begrensninger i investeringseiendommens realiserbarhet, eller begrensninger i leiebetalinger og avhendelsesvederlag,
- h) om kontraktsmessige plikter til å kjøpe, bygge eller utvikle investeringseiendom eller til reparasjoner, vedlikehold eller utbedringer.

## Modell med virkelig verdi

76. I tillegg til de opplysningene som kreves av nr. 75, skal et foretak som anvender modellen med virkelig verdi i nr. 33–35, også legge fram en avstemming mellom de balanseførte verdiene av investeringseiendom i begynnelsen og i slutten av perioden, som viser følgende:
- a) tilganger, opplyst separat fra de tilganger som er resultatet av anskaffelser, og de som er resultatet av etterfølgende utgifter innregnet i en eiendels balanseførte verdi,
  - b) tilganger som er resultatet av anskaffelser i forbindelse med virksomhetssammenslutninger,
  - c) avhendinger,
  - d) netto gevinster eller tap ved justeringer av virkelig verdi,
  - e) netto valutadifferanser som oppstår ved omregning av finansregnskapet til en annen presentasjonsvaluta, og ved omregning av en utenlandsk virksomhet til det regnskapspliktige foretakets presentasjonsvaluta,
  - f) overføringer til og fra beholdninger og til og fra eierbenyttet eiendom,
- og
- g) andre endringer.
77. Når en verdsetting av investeringseiendom i vesentlig grad blir justert for finansregnskapets formål, for eksempel for å unngå dobbeltregning av eiendeler eller forpliktelser som er innregnet som separate eiendeler og forpliktelser som beskrevet i nr. 50, skal foretaket gi opplysninger om en avstemming mellom den nevnte verdsettingen og den justerte verdsettingen som er inkludert i finansregnskapet, og som viser det samlede omfanget av alle innregnede leieplikter som er tilbakeført, samt eventuelle andre vesentlige justeringer.
78. I de unntaksvise tilfellene som det er vist til i nr. 53, der et foretak måler investeringseiendom ved hjelp av anskaffelseskostmodellen i IAS 16, skal den avstemmingen som kreves av nr. 76, opplyse om beløp knyttet til denne investeringseiendommen atskilt fra beløp knyttet til andre investeringseiendommer. I tillegg skal et foretak gi opplysninger som omfatter
- a) en beskrivelse av investeringseiendommen,

- b) *en forklaring på hvorfor virkelig verdi ikke kan fastsettes på en pålitelig måte,*
- c) *det estimatområdet som den virkelige verdien mest sannsynlig vil ligge innenfor, om mulig,*  
*og*
- d) *ved avhending av investeringseiendom som ikke er regnskapsført til virkelig verdi,*
  - i) *det faktum at foretaket har avhendet investeringseiendom som ikke er regnskapsført til virkelig verdi,*
  - ii) *den balanseførte verdien av denne investeringseiendommen på salgstidspunktet,*  
*og*
  - iii) *beløpet for de gevinster eller tap som er innregnet.*

Anskaffelseskostmodellen

79. *I tillegg til de opplysningene som kreves av nr. 75, skal et foretak som anvender anskaffelseskostmodellen i nr. 56, også gi opplysninger om*

- a) *hvilke avskrivningsmetoder som er benyttet,*
- b) *utnyttbar levetid eller avskrivningssatsene som er benyttet,*
- c) *brutto balanseført verdi og akkumulert avskrivning (herunder akkumulerte tap ved verdifall) ved begynnelsen og slutten av perioden,*
- d) *en avstemming av den balanseførte verdien av investeringseiendom ved begynnelsen og slutten av perioden som viser*
  - i) *tilganger, opplyst separat fra tilganger som er resultatet av anskaffelser, og tilganger som er resultatet av etterfølgende utgifter innregnet som eiendel,*
  - ii) *tilganger som er resultatet av anskaffelser i forbindelse med virksomhetssammenslutninger,*
  - iii) *avhendinger,*
  - iv) *avskrivning,*
  - v) *beløpet for tap ved verdifall som er innregnet, samt beløpet for reverserte tap ved verdifall i løpet av perioden, i samsvar med IAS 36,*
  - vi) *netto valutadifferanser som oppstår ved omregning av finansregnskapet til en annen presentasjonsvaluta og ved omregning av en utenlandsk virksomhet til det regnskapspliktige foretakets presentasjonsvaluta,*
  - vii) *overføringer til og fra beholdninger og til og fra eierbenyttet eiendom,*  
*og*
  - viii) *andre endringer,*  
*og*

**IAS 40**

e) *den virkelige verdien av investeringseiendom. I unntakstilfellene beskrevet i nr. 53 skal et foretak, når det ikke kan fastsette investeringseiendommens virkelige verdi på en pålitelig måte, gi følgende opplysninger:*

i) *en beskrivelse av investeringseiendommen,*

ii) *en forklaring på hvorfor virkelig verdi ikke kan fastsettes på en pålitelig måte,*

*og*

iii) *om mulig, det estimatområdet som den virkelige verdien mest sannsynlig vil ligge innenfor.*

**OVERGANGSBESTEMMELSER***Modell med virkelig verdi*

80. *Et foretak som tidligere har anvendt IAS 40 (2000) og for første gang velger å klassifisere og regnskapsføre noen eller alle relevante eiendomsinteresser som innehas i henhold til operasjonelle leieavtaler som investeringseiendom, skal innregne virkningen av denne avgjørelsen som en justering i åpningssaldoen for opptjent egenkapital for den perioden der denne avgjørelsen tas første gang. I tillegg:*

a) *dersom foretaket tidligere har offentlig kunngjort (i finansregnskapet eller på annen måte) den virkelige verdien av disse eiendomsinteressene i tidligere perioder (fastsatt på et grunnlag som oppfyller definisjonen av virkelig verdi i nr. 5 og veiledningen i nr. 36–52), oppfordres foretaket, uten at det er påkrevd, til å*

i) *justere åpningssaldoen for opptjent egenkapital for den tidligste perioden som blir presentert og der den før omtalte virkelige verdien ble offentlig kunngjort,*

*og*

ii) *omarbeide sammenligningsinformasjon for disse periodene,*

*og*

b) *dersom foretaket ikke tidligere har offentlig kunngjort den informasjon som det er vist til under bokstav a), skal foretaket ikke omarbeide sammenligningsinformasjon og dessuten opplyse om dette.*

81. Denne standard krever en annen behandling enn den som kreves i henhold til IAS 8. IAS 8 krever at sammenligningsinformasjon omarbeides med mindre slik omarbeiding ikke er praktisk mulig.

82. Når et foretak første gang anvender denne standard, omfatter justeringene av åpningssaldoen for opptjent egenkapital omklassifisering av eventuelle beløp som holdes som verdireguleringsreserve for investeringseiendom.

*Anskaffelseskostmodellen*

83. IAS 8 gjelder alle endringer i regnskapsprinsipper som skjer når et foretak første gang anvender denne standard og velger å benytte anskaffelseskostmodellen. Virkningen av endringen i regnskapsprinsipper omfatter omklassifisering av eventuelle beløp som holdes som verdireguleringsreserve for investeringseiendom.

84. *Kravene i nr. 27–29 vedrørende førstegangsmåling av en investeringseiendom anskaffet i en byttetransaksjon for eiendeler, får bare fremadrettet anvendelse på framtidige transaksjoner.*

**IKRAFTTREDELSE**

85. *Et foretak skal anvende denne standard på årsregnskap som omfatter perioder som begynner 1. januar 2005 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse. Dersom et foretak anvender denne standard på en periode som begynner tidligere enn 1. januar 2005, skal foretaket opplyse om dette.*

**OPPHEVING AV IAS 40 (2000)**

86. Denne standard erstatter IAS 40: «Investeringseiendom» (utgitt 2000).
-