

Norsk RegnskapsStandard 13

Usikre forpliktelser og betingede eiendeler

(November 2000 – Endelig NRS november 2003, revidert juni 2008¹ og november 2013)

1. Innledning

Denne standarden omhandler regnskapsmessig behandling av usikre forpliktelser og betingede eiendeler. Et foretak har en forpliktelse hvis det har plikt til å avgi økonomiske ressurser til en annen part på et fremtidig oppgjørstidspunkt. En usikker forpliktelse har ukjent størrelse eller oppgjørstidspunkt. Sikre forpliktelser omhandles ikke i standarden.

En usikker forpliktelse kan være gjenstand for tvist med en annen part. Regnskapsføring av en usikker forpliktelse skal representere beste skjønn. Et premiss for utforming av standarden er at den regnskapspliktige skal kunne følge retningslinjene i den uten at det har konsekvenser for utfallet av en slik tvist.

En betinget eiendel er knyttet til en mulig rettighet for foretaket, avhengig av bestemte fremtidige hendelser, til å motta økonomiske ressurser fra en annen part på et fremtidig oppgjørstidspunkt.

Standarden omhandler ikke tapsavsetning på utlån og garantier i finansinstitusjon og ikke forsikringsforpliktelser i forsikringselskap eller pensjonskasse.

Denne standarden inneholder generelle prinsipper for regnskapsføring av usikre forpliktelser. Når annen Norsk RegnskapsStandard tillater eller krever regnskapsføring som ikke er i samsvar med disse generelle prinsippene, er denne standarden ikke til hinder for dette.

2. Norsk regnskapslov og internasjonal regnskapsstandarder

2.1 Norsk regnskapslov

Denne standarden bygger for en stor del på internasjonale regnskapsstandarder om usikre forpliktelser og betingede eiendeler. Både IAS, amerikanske og britiske regnskapsstandarder bygger på balanseorienterte konseptuelle rammeverk. Det betyr i prinsippet at balansestørrelsene er definert, og at resultatstørrelsene følger som endring i balansestørrelsene.

¹ Omtale av IAS/IFRS og US GAAP er tatt ut. Bakgrunnen for dette, er at NRS av ressursmessige årsaker ikke ser det som hensiktsmessig å vedlikeholde slik omtale og omtale av forskjeller mot god regnskapsskikk. Det er ikke foretatt revidering av standarden utover dette

Regnskapsloven bygger på en samling grunnleggende prinsipper som definerer resultatstørrelser. Størrelsene i balansen er dermed ikke direkte definert i lovgivningen, men eiendeler og gjeld, herunder forpliktelser som skal regnskapsføres, identifiseres ved transaksjoner og kan oppstå ved periodisering (se nedenfor). Et gitt resultat og en gitt egenkapital lar seg imidlertid forene med ulike kombinasjoner av eiendeler og gjeld. Derfor kan ulike tolkninger av eiendeler og gjeld være forenlige med regnskapsloven, forutsatt at tolkningen behandler begge sider av balansen symmetrisk. Denne standarden inneholder eksempler på problemstillinger hvor det kan være flere løsninger som er forenlige med regnskapsloven.

Etter oppstillingsplanen for balansen (§ 6-2) er balanseførte forpliktelser en undermengde av gjeld. Regnskapsloven har henvisning til ikke-balanseførte forpliktelser i bestemmelsene om noteopplysninger.

Om en regnskapsmessig transaksjon anses gjennomført beror på om risiko og kontroll i hovedsak er overført. Usikre forpliktelser og betingede eiendeler som omhandles i standarden, kan være knyttet til ikke fullførte transaksjoner eller til transaksjoner hvor gjennomføringen er usikker.

Anvendelse av periodiseringsbestemmelsene vil kunne lede til regnskapsføring av forpliktelser. Forpliktelser kan være fremtidige utgifter knyttet til inntekter som er resultatført. Etter sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven § 4-1 nr 3 skal slike utgifter resultatføres i samme periode som inntekten. Kostnadsføring av fremtidige utgifter (fremskutt kostnadsføring) skaper avsetning. Eksempler på avsetninger som følger av sammenstillingsprinsippet, er avsetning for opprydningsutgifter som øker i takt med inntektsskapende virksomhet og avsetning for garantiutgifter.

Også andre hendelser enn transaksjoner kan være opphav til forpliktelser, i form av urealisert tap som skal regnskapsføres etter regnskapsloven § 4-1 nr 4. Eksempel på en slik hendelse er et uhell som har påført annen part skade.

Uavhengig av regnskapsføring skal det opplyses nærmere i note om usikre og betingede forpliktelser. Etter § 7-21 tredje ledd skal det opplyses om hvilke forpliktelser som er dekket av andre avsetninger i § 6-2 D I nr 3. Bestemmelsen gjelder tilsvarende for små foretak etter § 7-40 fjerde ledd. Etter § 7-28, jf. § 7-40 tredje ledd for små foretak, skal det opplyses om garantiforpliktelser som ikke er balanseført. Etter § 7-29 skal det opplyses om andre forpliktelser enn garantiforpliktelser som ikke er balanseført. Den sistnevnte bestemmelsen gjelder ikke tilsvarende for små foretak.

Plikten til å gi noteopplysninger om usikre og betingede forpliktelser må også ses i sammenheng med bestemmelsen i § 7-1 annet ledd om at det skal gis ”opplysninger som er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges eller konsernets stilling og resultat og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig”.

Regnskapsloven inneholder enkelte bestemmelser som særskilt omhandler usikkerhet i regnskapsføringen. Etter § 4-2 første ledd skal det ved usikkerhet brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges. Etter § 3-3 femte ledd skal det i årsberetningen redegjøres for om det hefter vesentlig usikkerhet ved årsregnskapet. Denne bestemmelsen gjelder ikke for små foretak. Etter § 7-33 skal det opplyses om forhold ved regnskapsårets slutt med betinget utfall. Det gjelder ikke noen tilsvarende bestemmelse for små foretak.

2.2 IAS

Opphevet.

2.3 US GAAP

Opphevet.

3. Definisjoner og begreper

3.1 Alminnelige definisjoner

I denne standarden brukes følgende definisjoner:

Et foretak har en forpliktelse hvis det har plikt til å avgi økonomiske ressurser til en annen part på et fremtidig oppgjørstidspunkt. Forpliktelsen gjelder uavhengig av om den andre parten er kjent. At den andre parten overtar økonomiske ressurser slik at forpliktelsen slettes, kalles oppgjør av forpliktelsen.

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

Plikt kan alternativt være selvpålagt, hvis foretaket gjennom handling har skapt velbegrunnede forventninger hos berørte parter om at det vil påta seg et økonomisk ansvar uten å ha rettslig plikt til dette. Slike forventninger oppstår ved at foretaket har et etablert handlings- eller beslutningsmønster, eller at foretaket har bekjentgjort en intensjon eller avgitt en spesifikk erklæring, som indikerer et slikt økonomisk ansvar.

En forpliktelse har alltid utgangspunkt i en inntrådt hendelse, dvs. en hendelse som har funnet sted innen balansedagen. Hendelsen kan være en gjennomført transaksjon, hvor det påhviler foretaket et økonomisk ansvar i en periode etter transaksjonstidspunktet. Hendelsen kan ellers være en annen type handling fra foretakets side, for eksempel en erklæring som berører forholdet til en annen part e.l. Hendelsen kan også være en ytre omstendighet, som en naturkatastrofe eller et uhell. Et uhell ved foretakets installasjoner kan for eksempel ha forårsaket skade på annen manns eiendom.

At forpliktelse har utgangspunkt i en inntrådt hendelse, betyr at den på balansedagen ikke er betinget av foretakets fremtidige handlinger. Utgifter knyttet til foretakets fremtidige drift er ikke en forpliktelse.

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

En usikker forpliktelse har ukjent størrelse eller oppgjørstidspunkt.

En betinget forpliktelse er en kategori usikker forpliktelse, hvor plikten til å avgi økonomiske ressurser avhenger av bestemte fremtidige hendelser (utløsende hendelse) som foretaket ikke har full innflytelse på. Eksempel på slike hendelser kan være en rettsavgjørelse, et politisk vedtak, utviklingen i et finansielt parameter eller en spesifikk naturtilstand. For et foretak som deltar i en avtale med solidaransvar, skal den delen av ansvaret for forpliktelsen som faller på de øvrige deltakerne i avtalen, regnes som en betinget forpliktelse for foretaket.

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

3.2 Sannsynlighetsbegreper

Regnskapsføring av et forhold med usikkert utfall må ta utgangspunkt i en antakelse om sannsynligheten for hvert av de mulige utfallene. Sannsynlighetsproblematikk inngår i en rekke regnskapsstandarder, men er særlig fremtredende i en standard om usikre forpliktelser og betingede eiendeler. Sannsynlighetsbegrepene som anvendes i denne standarden, er forklart nedenfor. Begrepene vil bli anvendt tilsvarende i regnskapsstandarder som utgis eller ajourføres samtidig eller etter denne standarden.

Det er vanlig å angi et sannsynlighetsnivå i prosent, hvor 100 % angir absolutt sikkerhet for at et bestemt utfall inntreffer, og 0 % angir absolutt sikkerhet for at det ikke inntreffer. Usikkerhet i regnskapsmessige problemstillinger vil som oftest ikke kunne tallfestes med presise sannsynlighetsprosent. I mange sammenhenger vil en være nødt til å basere seg på en omtrentlig oppfatning av sannsynlighetsnivå.

Sannsynlighetsnivået ”så godt som sikkert” svarer til en sannsynlighet på nær 100 %.

”Rimelig sikkert” angir sannsynlighetsintervallet under ”så godt som sikkert” for sannsynligheter over 90 %.

”Betydelig sannsynlighetsovervekt” angir sannsynlighetsintervallet mellom 70 % og 90 %.

”Sannsynlighetsovervekt” angir sannsynlighetsintervallet mellom 50 % og 70 %.

”Lite sannsynlig” angir sannsynlighetsintervallet mellom 10 % og 50 %.

”Svært lite sannsynlig” svarer til en sannsynlighet på mindre enn 10 %.

I internasjonale regnskapsstandarder brukes ordet ”probable” (sannsynlig) i mange sammenhenger. Meningsinnholdet kan neppe være det samme bestandig. I en norsk regnskapsstandard som er forutsatt å samsvare med en internasjonal standard, tas det stilling til hvilket sannsynlighetsnivå som antas ment bl.a. ut fra kjennskap til internasjonal praksis.

4. Usikre forpliktelser som skal regnskapsføres

4.1 Regnskapsføring

Med mindre det fremgår av pkt. 7 i denne standarden eller i annen Norsk RegnskapsStandard at en alternativ regnskapsføring er tillatt, gjelder følgende regler for regnskapsføring av usikre forpliktelser:

- Dersom det er sannsynlighetsovervekt for at en usikker forpliktelse vil komme til oppgjør, og dersom verdien av oppgjøret kan estimeres pålitelig, skal forpliktelsen regnskapsføres. Beste estimat av verdien av oppgjøret skal føres som avsetning for forpliktelser i balansen.
- Dersom det er sannsynlighetsovervekt for at en usikker forpliktelse ikke vil komme til oppgjør, skal forpliktelsen ikke regnskapsføres. Det skal i dette tilfellet gis noteopplysning om forpliktelsen som angitt i pkt. 5.
- Dersom det er sannsynlighetsovervekt for at en usikker forpliktelse vil komme til oppgjør, men det ikke er mulig estimere verdien av oppgjøret pålitelig, skal forpliktelsen ikke regnskapsføres. Slike tilfeller forekommer svært sjelden. Det skal også i dette tilfellet gis noteopplysning om forpliktelsen som angitt i pkt. 5.

4.2 Typer av usikkerhet

Det kan prinsipielt trekkes et skille mellom sannsynligheten for at en usikker forpliktelse kommer til oppgjør, dvs. føre til en avgivelse av økonomiske ressurser fra foretaket, og sannsynligheten for ulike utfall på oppgjøret. En betinget forpliktelse vil typisk inneholde begge typer usikkerhet, mens det i andre usikre forpliktelser bare er usikkerhet om oppgjørsverdien. Spørsmålet om regnskapsføring avgjøres på grunnlag av den første typen sannsynlighet. Dersom det er sannsynlighetsovervekt for at den usikre forpliktelsen kommer til oppgjør, er hovedregelen at forpliktelsen skal regnskapsføres. For en betinget forpliktelse betyr dette at det er sannsynlighetsovervekt for at den utløsende hendelsen inntreffer.

Det vil ofte være vanskelig å ha en sikker formening om sannsynligheten for en utløsende hendelse eller sannsynlighetsfordelingen for oppgjørsverdien i en usikker forpliktelse. Det er i de fleste tilfeller heller ikke påkrevet å ta stilling til en eksakt fordeling. Dersom forholdet som har gitt opphav til en usikker forpliktelse, er sammenlignbart med forhold som foretaket har erfaring med fra før, er det tilstrekkelig at foretaket baserer sin sannsynlighetsvurdering på eget erfaringsmateriale. Dette vil for eksempel ofte kunne gjelde vurdering av en garantiforpliktelse i forbindelse med varesalg. Dersom foretaket ikke fra før har erfaring fra sammenlignbare forhold, må det vurderes å innhente eksternt faktagrunnlag og eventuelt råd fra ekstern ekspertise for å vurdere sannsynligheten. Hvor store ressurser som skal brukes på vurderingen i

forbindelse med utarbeidelse av årsregnskapet, avhenger hvor vesentlig den usikre forpliktelsen er for foretaket dersom den kommer til oppgjør.

Ensartede forpliktelser i stort antall, for eksempel produktgarantier på varesalg, skal vurderes under ett. At forpliktelsene er ensartet, betyr at sannsynlighetsfordelingen for oppgjør antas å være om lag den samme for hver enkelt forpliktelse, slik at man kan ha en begrunnet formening om sannsynlighetsfordelingen for oppgjør for samlingen av forpliktelser sett under ett. Dersom et foretak har en rekke tvister som gjelder det samme underliggende forholdet, vil det være riktig å se disse tvistene under ett. På den annen side kan for eksempel ikke et stort antall skattesaker, som gjelder ulike spørsmål, ses under ett ved sannsynlighetsvurderingen.

4.3 Måling av oppgjørsverdi

4.3.1 Beste estimat

Når en usikker forpliktelse regnskapsføres, skal avsetningen settes lik verdien av oppgjøret på balansedagen (oppgjørsverdi), målt ved beste estimat. Beste estimat på oppgjørsverdi på balansedagen er det beløp som foretaket som rasjonell aktør ville ha vært villig til å betale på balansedagen for å gjøre seg fri for den usikre forpliktelsen. Ved utøvelse av skjønn må det utvises aktsomhet slik at inntekter og eiendeler ikke blir overvurdert, og kostnader og forpliktelser ikke blir undervurdert.

Ved beregning av oppgjørsverdi vil ofte forventningsverdi være beste estimat. Forventningsverdien av oppgjøret er lik summen av verdien på oppgjøret i de ulike utfallene multiplisert med sannsynligheten for utfallet. For eksempel kan de sannsynlige utfallene på oppgjør som følge av garanti på en anleggskontrakt være 20 % for 50.000 kroner, 60 % for 100.000 kroner og 20 % for 200.000 kroner. Forventningsverdien er da 110.000 kroner ($50.000 \cdot 0,2 + 100.000 \cdot 0,6 + 200.000 \cdot 0,2$). Når sannsynlighetsfordelingen er symmetrisk (for eksempel normalfordelt) vil som oftest forventningsverdi være et egnet utgangspunkt for beste estimat.

Dersom sannsynlighetsfordelingen er svært skjev, vil forventningsverdi ofte være lite egnet som estimat. Sannsynlighetsfordelingen kan for eksempel være 45 % for 50.000 kroner, 40 % for 100.000 kroner, 10 % for 200.000 kroner og 5 % for 10 mill. kroner. Den matematiske forventningsverdien på 582.500 kroner kan være uegnet som estimat på oppgjørsverdi. Et bedre estimat kan være 50.000 kroner, som er det individuelt mest sannsynlige utfall. Et annet akseptabelt estimat er 100.000 kroner, som i dette tilfellet er den laveste verdi som dekker en sannsynlighet på mer enn 50 %.

På en enkeltstående forpliktelse med binært utfall vil som oftest det individuelt mest sannsynlige utfall være beste estimat.

4.3.2 Bruk av nåverdi

Oppgjørsverdi avhenger blant annet av hvor lang tid det er mellom balansedagen og oppgjørstidspunktet. Ved vesentlig tidsavstand skal beregning av oppgjørsverdi baseres på nåverditeknikker. Beløpene som inngår i beregningen av forventningsverdi i eksempelet ovenfor, må være nåverdier hvis de skal være sammenlignbare. Man kan

tenke seg at utfallene representerer ulike oppgjørstidspunkter, slik at det største beløpet som inngår i beregningen, er nåverdien av et mulig oppgjør som ligger flere år frem i tid, mens de øvrige beløpene er mulige oppgjør innenfor kommende regnskapsperiode.

Når neddiskontering inngår i beregning av oppgjørsverdi, vil det fra én regnskapsperiode til den neste påløpe en rentekostnad. Denne rentekostnaden reflekterer at oppgjørsverdien er blitt større, fordi oppgjøret har rykket nærmere i tid. Rentekostnaden kan føres som en driftskostnad eller finanskostnad i resultatregnskapet og tillegges avsetninger i balansen.

4.3.3 Hensyn til risiko

Ved beregning av oppgjørsverdi skal det tas hensyn til risikoen som er forbundet med en usikker forpliktelse. Med utgangspunkt i forventningsverdien av oppgjøret, vil det være en viss sannsynlighet for et bedre utfall og en viss sannsynlighet for et dårligere utfall. Risikoen er større jo større spredningen av de mulige utfallene er. Normalt vil et foretak være villig til å betale noe for å forsikre seg mot et dårligere utfall enn forventningsverdien av oppgjøret. Prisen for en slik forsikring vil være større jo større spredningen på mulige utfall er. Ved beregning av oppgjørsverdi skal det tas hensyn til til slik risiko. Beregningen må baseres på en realistisk prising av risiko. Det er ikke tillatt å skape reserver ved å overvurdere risiko.

Ofte vil risiko være en funksjon av tidsavstand mellom balansedag og oppgjørstidspunkt, i den forstand at spredningen på mulige utfall oppfattes som større når oppgjørstidspunktet ligger langt frem i tid. Det må tas hensyn til endring i risiko ved hvert tidspunkt hvor oppgjørsverdien beregnes.

I mange tilfeller vil oppgjørsverdien ha sammenheng med en utvikling i rammebetingelsene som må estimeres på en fornuftig måte. Kostnadene ved å rydde opp et forurenset område eller fjerne fysiske anlegg etter bruk vil kunne endres over tid fordi ny teknologi tas i bruk. Når tidsavstanden mellom balansedag og oppgjørstidspunkt er stor, kan utvikling i rammebetingelser være særlig viktig for verdimåling av oppgjøret. Det skal i rimelig grad tas hensyn til utvikling av ny teknologi. Foretaket kan ikke uten holdepunkter ta for gitt at det blir utviklet en ny teknologi som gjør oppgjøret mindre. Det er imidlertid korrekt å ta hensyn til teknologi som ennå ikke er ferdig utviklet, i de tilfeller at eksterne objektive eksperter har gitt klare uttalelser som gir holdepunkt for å anta en slik utvikling. Det skal bare tas hensyn til forslag om lovendring hvis det er så godt som sikkert at forslaget blir vedtatt.

4.3.4 Regressrett

I noen tilfeller vil foretaket ha regressrett dersom forpliktelsen kommer til oppgjør. Regressretten innebærer at foretaket stiller krav overfor en tredje part for det oppgjøret som følger av forpliktelsen overfor den andre part. Regressretten kan gjelde hele eller deler av oppgjøret. Regressretten kan være overfor et forsikringsselskap eller en annen tredjeperson. Som regel vil en regressrett være et avtaleforhold mellom foretaket og vedkommende tredjeperson. Regresskravet vedkommer i så fall ikke forpliktelsens annen part, og det må vurderes som en betinget eiendel uavhengig av forpliktelsen. I

slike tilfeller skal avsetningen dekke hele oppgjørsverdien på den usikre forpliktelsen. Oppgjørsverdien for regresskravet oppføres som en eiendel, forutsatt at det er så godt som sikkert at regresskravet vil bli innfridd. Den kan ikke settes høyere enn oppgjørsverdien for den motsvarende forpliktelsen. I resultatregnskapet kan kostnaden føres netto. Dersom forpliktelsen bare er gyldig hvis tredjeperson innfrir regresskrav, skal avsetning føres netto også i balansen.

4.3.5 Forventet gevinst ved salg av eiendel

Forventet gevinst på salg av eiendel forbundet med oppgjør av forpliktelsen skal som hovedregel ikke hensyntas ved verdimåling av oppgjøret. Etablert god regnskapskikk i Norge for restruktureringsutgifter, er at forventet gevinst på salg av eiendeler under en restruktureringsplan hensyntas ved beregning av avsetning. Det skal fortsatt være en tillatt løsning i Norge å hensynta en usikker forventet salgsgevinst ved måling av oppgjørsverdi for en usikker forpliktelse, når salget ikke kan ses atskilt fra det forholdet som er bakgrunn for forpliktelsen.

4.3.6 Ny vurdering på hver balansedag

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

4.4 Klassifisering i balansen

Avsetning for usikre forpliktelser balanseføres under "Avsetning for forpliktelser" (jf. § 6-2 D I nr. 3). Avsetninger til usikre forpliktelser knyttet til varekretsløpet eller som har forventet oppgjørstidspunkt innen ett år fra balansedagen skal klassifiseres som "Annen kortsiktig gjeld" (jf. § 6-2 D III nr. 8).

En avsetning til en usikker forpliktelse kan endre karakter fra å være en avsetning for forpliktelser under langsiktige poster til å bli annen kortsiktig gjeld for eksempel ved at man får sikker kunnskap om oppgjørstidspunkt.

4.5 Tilleggsopplysning om avsetning for usikre forpliktelser

I notene skal avsetninger for usikre forpliktelser inndeles i klasser som ikke kan være aggregert over et nivå som gjør informasjonen lite meningsfylt. Det er for eksempel adgang til å slå sammen garantiforpliktelser for ulike varegrupper, men det er ikke adgang til å slå slike garantiforpliktelser sammen med avsetning for saker i rettsapparatet. Inndeling i klasser som beskrevet her, vil ivareta regnskapslovens krav om opplysning om hvilke forpliktelser som er dekket av andre avsetninger, jf. § 7-21 tredje ledd og § 7-40 fjerde ledd.

I. For hver klasse av avsetninger skal det gis følgende spesifikasjoner:

- a) Inngående og utgående balanse.
- b) Periodens tillegg i avsetning og ny avsetning.

- c) Oppgjør som er motregnet mot avsetning i perioden.
- d) Reversering i perioden (annet enn motregning av oppgjør som avsetningen skal dekke)
- e) Økning i avsetning i perioden som skyldes renteeffekten av neddiskontering.

II. For hver klasse av avsetninger skal det også gis følgende opplysninger:

- f) En kort beskrivelse av forpliktelsens art og antatt oppgjørstidspunkt.
- g) En karakteristikk av usikkerhet med hensyn til oppgjørstidspunkt og –størrelse. Når beregningene er særlig knyttet til forutsetninger om fremtidige hendelser, skal forutsetningene fremgå. Dersom det er tatt hensyn til forventet gevinst på salg av eiendel ved beregning av oppgjørsverdi, skal dette særskilt opplyses.
- h) Mulig regressrett, med særskilt angivelse av hvor mye av slik regressrett som er tatt hensyn til i regnskapsføringen.

I noen sjeldne tilfeller kan det forekomme at offentliggjøring av opplysninger som nevnt ovenfor kan forventes å skade foretakets stilling i en tvist med andre som gjelder en usikker forpliktelse som regnskapsføres. I slike tilfeller kan noteopplysning begrenses til en beskrivelse av tvisten og en begrunnelse for hvorfor noteopplysningen er blitt gjort begrenset.

Notekravene gjelder store foretak. Øvrige regnskapspliktige kan gi noteopplysninger som små foretak, jf. pkt. 8.

5. Usikre forpliktelser som ikke regnskapsføres

For usikre forpliktelser som ikke regnskapsføres etter reglene i pkt. 4, skal det gis noteopplysning som angitt i nedenfor. Dette vil for det første gjelde betingete forpliktelser hvor sannsynligheten for at en utløsende hendelse inntreffer, er mindre enn 50 %. Dersom det er svært lite sannsynlig at det inntreffer en hendelse som medfører plikt til å avgi økonomiske ressurser, kan noteopplysning utelates. Reglene om noteopplysning i dette punktet vil dessuten gjelde andre usikre forpliktelser hvor det ikke er mulig å estimere verdien av oppjøret pålitelig.

Noteopplysning om usikre forpliktelser som ikke regnskapsføres etter pkt. 4, skal inneholde:

- a) En kort beskrivelse av hver klasse av usikre forpliktelser på balansedagen.
- b) Et anslag på virkning i resultatregnskap og balanse av at forpliktelsen var blitt regnskapsført og oppgjørsverdien var blitt målt som beskrevet i pkt. 4. Dersom det ikke regnes som praktisk mulig å gi et slikt anslag, skal grunnene til det oppgis.
- c) En indikasjon på usikkerheten i tidspunkt og beløp for oppjøret.
- d) Muligheten for regress.

I noen sjeldne tilfeller kan det forekomme at offentliggjøring av opplysninger som nevnt ovenfor, kan forventes å skade foretakets stilling i en tvist med andre som

gjelder en usikker forpliktelse som ikke regnskapsføres. I slike tilfeller kan noteopplysning begrenses til en beskrivelse av tvisten og en begrunnelse for hvorfor noteopplysningen er blitt gjort begrenset.

Notekravene gjelder store foretak. Øvrige regnskapspliktige kan gi noteopplysninger som små foretak, jf. pkt. 8.

6. Betingede eiendeler

En betinget eiendel er knyttet til en mulig rettighet for foretaket til å motta økonomiske ressurser fra en annen part på et fremtidig oppgjørstidspunkt. Rettigheten har utgangspunkt i en inntrådt hendelse og avhenger av bestemte fremtidige hendelser som foretaket ikke har full innflytelse på. Normalt skal betingede eiendeler ikke regnskapsføres.

Et typisk eksempel på en betinget eiendel er et krav i forhold til en annen part, som er gjenstand for en rettslig prøving. Normalt kan en ikke regnskapsføre et slikt krav som en eiendel før det har falt dom i saken. Innen domsavsigelse skal kravet regnes som en betinget eiendel.

Det vil ikke være korrekt å behandle alle eiendeler med usikkerhet som betingede. Eiendeler representerer økonomiske ressurser. Mange typer eiendeler inneholder usikkerhet med hensyn til hvor store økonomiske ressurser de representerer. Denne typen usikkerhet må tas hensyn til ved verdimåling av eiendeler. Ofte vil en kunne ha en begrunnet oppfatning av sannsynlighetsfordelingen på eiendelens virkelige verdi. Etter regnskapsloven § 4-2 første ledd skal det ved usikkerhet brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges.

Verdien av en betinget eiendel kan i utgangspunktet ses som en binomisk fordeling, med verdien null som det ene utfallet. I eksempelet med et krav som er gjenstand for rettslig prøving, vil verdien kunne være null hvis foretaket taper saken. Hvis foretaket vinner saken, vil den betingede eiendelen være en eiendel med usikker verdi.

Hvis det er sannsynlighetsovervekt for at foretaket vil motta et oppgjør knyttet til betingede eiendeler, skal det gis noteopplysning om disse. Noteopplysningen skal inneholde en kort beskrivelse av betingede eiendeler på balansedagen. Dersom det er praktisk mulig, skal det gis et anslag på virkning i resultatregnskap og balanse av at den betingede eiendelen var blitt regnskapsført og oppgjørsværdien var blitt målt som beskrevet i pkt. 4. Dersom det ikke regnes som praktisk mulig å gi et slikt anslag, skal grunnene til det oppgis.

I noen sjeldne tilfeller kan det forekomme at offentliggjøring av opplysninger som nevnt ovenfor, kan forventes å skade foretakets stilling i en tvist med andre som gjelder en betinget eiendel. I slike tilfeller kan noteopplysning begrenses til en beskrivelse av tvisten og en begrunnelse for hvorfor noteopplysningen er blitt gjort begrenset.

Notekravene gjelder store foretak. Øvrige regnskapspliktige kan gi noteopplysninger som små foretak, jf. pkt. 8.

7. Anvendelse av standarden

I det følgende beskrives anvendelse av standarden i forhold til enkelte konkrete regnskapsmessige problemstillinger.

7.1 Fremtidige driftsunderskudd

Foretaket kan se det som sannsynlig at det vil få underskudd på driften i fremtidige regnskapsperioder. En antakelse om fremtidige driftsunderskudd er imidlertid ikke en forpliktelse etter definisjonen i pkt. 3 i denne standarden. Prinsippene for regnskapsføring i pkt. 4 og 5 får derfor ikke anvendelse på dette tilfellet. Antakelse om fremtidige driftsunderskudd kan imidlertid være en indikasjon på at det skal foretas nedskrivning av anleggsmidlene. Det vises til NRS Nedskrivning av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler.

7.2 Tapskontrakter

Med tapskontrakt menes her en bindende avtale som har negativ netto nåverdi. En tapskontrakt kan for eksempel være en anleggskontrakt hvor inntektene er kontraktsfestet, jf. NRS 2. En langsiktig utleiekontrakt regnes som tapskontrakt dersom oppfyllelse av kontrakten baseres på innleie, og beregnet innleiekostnad er høyere enn utleieinntekten. I en tapskontrakt er nettokostnaden å regne som en forpliktelse etter definisjonen i pkt. 3 i denne standarden. Forpliktelsen skal regnskapsføres i samsvar med standardens pkt. 4.

Før det kan foretas avsetning for tapskontrakter, må behovet for å foreta nedskrivning av anleggsmidlene vurderes. På anleggskontrakter må balanseførte kontraktskostnader nedskrives før det foretas avsetning.

7.3 Restruktureringsutgifter

Restrukturering er et program som er planlagt og styrt av foretakets ledelse, og som i vesentlig grad endrer omfanget av virksomheten eller måten virksomheten drives på. Restruktureringsutgifter skal periodiseres i henhold til sammenstillingsprinsippet. Utgifter som kan assosieres med senere perioders inntekter, skal sammenstilles med disse. Utgifter som ikke naturlig kan sies å bidra til senere perioders inntekter, skal kostnadsføres når de er pådratt. En restruktureringsavsetning representerer utgifter som oppstår etter hvert som restruktureringen blir gjennomført, men som anses pådratt ved fastleggelse av en restruktureringsplan som svarer til den følgende beskrivelsen.

Restrukturering kan blant annet omfatte:

- Salg eller avvikling av et virksomhetsområde eller betydelig del av et virksomhetsområde.
- Endring av geografisk plassering av en virksomhet, ved nedleggelse eller flytting, uten avvikling av virksomhetsområdet for foretaket som en helhet.

- Annen grunnleggende reorganisering som har vesentlig innvirkning på innretting av foretakets virksomhet, herunder betydelig rasjonalisering eller reduksjon i virksomhetens omfang.

Det skal foretas avsetning for restruktureringsutgifter som oppfyller definisjonen på en forpliktelse i pkt. 3. En restruktureringsplan vil medføre en selvpålagt plikt hvis foretaket innen balansedagen gjennom kunngjøring eller påbegynt implementering har skapt en berettiget forventning om at den blir gjennomført. En restruktureringsplan i henhold til det foranstående må minst inneholde opplysninger om:

- Hvilken del av virksomheten som blir berørt, og lokalisering av denne.
- Om lag hvor mange ansatte som vil motta kompensasjon ved oppsigelse, hvor disse nå er ansatt og hvilken funksjon de har.
- Hvilke tiltak som vil bli iverksatt, og hva de vil koste.
- Tidspunkt for implementering av planen.

For at en restruktureringsplan kan anses å medføre en plikt på balansedagen, skal det være lagt opp til raskest mulig iverksettelse, og fullføring innenfor en tidsramme som gjør betydelig endring i planen lite trolig.

Som oftest vil restruktureringsutgifter omfatte bl a sluttvederlag i forbindelse med oppsigelser. Planlagte eller avtalte sluttvederlag skal i noen tilfeller regnskapsføres selv om de ikke inngår i en restruktureringsplan som beskrevet ovenfor. Regnskapsføring av sluttvederlag utenom restrukturering er nærmere beskrevet i pkt. 7.4.

I tilfelle restrukturering omfatter salg av en virksomhet, anses plikt knyttet til salget å oppstå når bindende avtale er inngått. Det er imidlertid en tillatt løsning i Norge å ta med virkningen av forventet salg i henhold til restruktureringsplanen ved beregning av avsetning, herunder både tap og gevinst ved salget. Det må i så fall være en nær sammenheng mellom salget og resten av restruktureringen. Det er for eksempel ikke anledning til å motregne planlagt salg av kontoreiendom i et sentralt strøk med forventet utgift ved nedleggelse av produksjonsvirksomhet et helt annet sted, hvis det ikke er en nær forbindelse mellom bruken av kontoreiendommen og virksomheten som nedlegges. Eventuell salgsgevinst som medregnes skal opplyses om i note, jf. pkt. 4.4 bokstav g).

Utgift som dekkes av en restruktureringsavsetning, skal både være nødvendig i henhold til restruktureringsplanen og uavhengig av virksomhet som drives videre, og den skal være oppstått som direkte følge av beslutningen om restrukturering. Utgift kan ikke omfatte omskolering av arbeidstakere som fortsatt er eller vil bli knyttet til inntektsskapende virksomhet. Utgift kan heller ikke omfatte markedsføring eller nye investeringer. Slike utgifter er knyttet til fremtidig drift av foretaket og skal regnskapsføres uavhengig av restruktureringen. Det kan ikke foretas avsetning for identifiserbare fremtidige driftsunderskudd i perioden frem til restrukturering iverksettes.

7.4 Sluttvederlag

Oppsigelse av ansatte kan finne sted ved en omorganisering av virksomhet som ikke faller inn under definisjonen av restrukturering i henhold til pkt. 7.3. Periodisering av utgifter knyttet til sluttvederlag ved slike oppsigelser skal følge sammenstillingsprinsippet på samme måte som restrukturingsutgifter.

Sluttvederlag som er avtalt med identifisert ansatt, er en forpliktelse som det skal avsettes for i samsvar med de generelle kriteriene i pkt. 3.

Sluttvederlag kan inngå i en nedbemanningsplan som på balansedagen ikke er en rettslig forpliktelse for foretaket. Det skal foretas avsetning for utgifter til sluttvederlag som følger av en plan som er meddelt de ansatte innen balansedagen, og som gir en selvpålagt forpliktelse i samsvar med pkt. 3. For at dette skal være tilfelle, må planen minst inneholde opplysninger om:

- Hvor mange ansatte som ordningen gjelder, hvor disse nå er ansatt og hvilken funksjon de har.
- Hvilket sluttvederlag som gis eller blir tilbudt.
- Tidspunkt for implementering av planen.

For at en nedbemanningsplan kan anses å medføre en plikt på balansedagen, skal det være lagt opp til raskest mulig iverksettelse, og fullføring innenfor en tidsramme som gjør betydelig endring i planen lite trolig.

7.5 Utgifter til fjerning og opprydding

I mange sammenhenger vil økonomisk virksomhet medføre en plikt til å fjerne produksjonsutstyr etter bruk og reparere naturskader som er forårsaket av virksomheten, jf. NRS Diskusjonsnotat om miljørapportering. Utgifter knyttet til fjerning og opprydding er pådratt for å skape verdier, og de skal etter sammenstillingsprinsippet periodiseres sammen med tilhørende inntekt. Regnskapsmessig er det nødvendig å skille mellom oppryddingsplikt som vokser etter hvert som virksomheten drives, og fjerningsplikt som oppstår i det den fysiske installasjonen av produksjonsutstyr foretas, dvs før og uavhengig av om det faktisk blir gjennomført noen virksomhet i det hele tatt. I oljeutvinning vil for eksempel installasjon av en rigg på et oljefelt medføre en fjerningsplikt, mens forsøpling av havbunnen i takt med oljeutvinningen medfører en oppryddingsplikt.

7.5.1 Oppryddingsutgifter

Nåverdi av fremtidige oppryddingsutgifter skal estimeres på hver balansedag og balanseføres som avsetning. Økning i avsetning i løpet av perioden består av en rentekostnad, som er en funksjon av nåverdiberegningen av allerede balanseført oppryddingsforpliktelse, og verdien av økt oppryddingsbehov som følge av periodens virksomhet, som er periodens oppryddingskostnad.

7.5.2 Fjerningsutgifter

Sammenstilling av fjerningsutgift med inntekt kan skje etter tre metoder:

- 1) Avsetningen bygges gradvis opp ved resultatføring i takt med driftsmidlets økonomiske levetid, slik at den på fjerningstidspunktet er stor nok til å dekke utgiften.
- 2) Nåverdi av fjerningsutgiften tas med ved valg av avskrivningsplan, slik at netto utraneringsverdi er negativ. Sammenlignet med metode 1 vil avskrivning av driftsmidlet skje hurtigere, men forpliktelsen vil ikke vises som en avsetning før driftsmidlets balanseførte verdi er lik null.
- 3) Nåverdi av fjerningsutgiften balanseføres som en del av anskaffelseskost, og avskrives sammen med denne. Avsetningen tilsvarer nåverdi av forpliktelsen i hele den økonomiske levetiden for driftsmiddelet.

Alle de tre metodene oppfyller regnskapslovens krav om sammenstilling av utgifter med tilhørende inntekt. Metode 3 er den eneste som er i samsvar med hovedregelen for regnskapsføring av usikre forpliktelser etter denne standards pkt. 3. Metode 3 anses som god regnskapsskikk etter denne standard.

Metode 1 er ansett som innarbeidet god regnskapsskikk i Norge. Den er dessuten beskrevet i regnskapslovens forarbeider. Metode 1 regnes derfor som en tillatt løsning etter denne standard.

Endring i estimert fjerningsforpliktelse reiser spesielle problemstillinger. Slik endring kan være en teknisk estimatendring, som har bakgrunn i mer presise opplysninger om fjerningsutgiften. Den kan imidlertid også skyldes en vesentlig endring i rammebetingelsene, som for eksempel en skjerpet lovgivning. Det er ikke noen grunn til at regnskapsføring av estimatendring skal være forskjellig, avhengig av endringens årsak. Ved bruk av metode 3 tillates to alternative løsninger, hvor begge alternativer innebærer at avsetningen til enhver tid skal være lik nåverdien av estimert fjerningsforpliktelse.

- a) Enhver endring i estimatet blir resultatført i perioden for endringen.
- b) Enhver endring i estimatet blir balanseført som en del av anskaffelseskost og avskrives sammen med denne. Dersom en reduksjon i estimert fjerningsutgift fører til negativ balanseført verdi, skal denne negative verdien resultatføres. Ved estimatendring som øker balanseført verdi, må foretaket ta stilling til om økningen indikerer behov for nedskrivning, jf NRS (F) Nedskrivning av anleggsmidler.

Ved bruk av metode 1 står man i utgangspunktet friere til å velge en periodisering som fordeler virkningen av estimatendringen over gjenværende levetid.

7.6 Vedlikeholdsutgifter

Periodisk vedlikehold er ingen forpliktelse etter definisjonen i pkt. 3. Periodisering av vedlikeholdsutgift i samsvar med standardens hovedprinsipper skal således ikke gjennomføres ved vedlikeholdsavsetning. Dette gjelder uavhengig av om vedlikeholdsintervallene er gjenstand for offentlig regulering (som ved drift av fly),

eller om de er resultat av egen teknisk vurdering. I stedet skal nødvendig utskifting av komponenter i et varig driftsmiddel hensyntas ved valg av avskrivningsplan.

Etablert god regnskapsskikk har vært å periodisere gjennom vedlikeholdsavsetning, og dette vil fortsatt være en tillatt løsning etter denne standarden. Begge løsninger er forenlige med sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven.

Periodisering av vedlikehold gjennom avskrivninger innebærer at komponenter i et driftsmiddel som har kortere økonomisk levetid enn resten av driftsmiddelet, avskrives separat. Vedlikehold eller utskifting av komponenter som er hensyntatt ved slik avskrivning, skal da balanseføres som investering.

7.7 Garanti og service i forbindelse med salg

Ved salg av varer og tjenester vil selger som oftest ha et garanti- eller serviceansvar i noe tid etter levering. Når dette ansvaret er en separabel ytelse, skal den tilhørende inntekten periodiseres sammen med innfrielsen av ansvaret. Dette følger av regnskapslovens opptjeningsprinsipp. I et slikt tilfelle skal selger ikke regnskapsføre noen forpliktelse, annet enn i de tilfellene utgiftene til å innfri ansvaret overstiger inntektene, jf. ovenfor om tapskontrakter.

Garantiansvar som følger av lov eller alminnelig avtalerett, kan ikke anses å være en separabel ytelse. Normalt vil inntektsføring da finne sted på salgstidspunktet. Salgsgarantien vil være en rettslig forpliktelse etter definisjonen i pkt. 3. I tråd med sammenstillingsprinsippet skal estimerte utgifter til å innfri garantiansvaret kostnadsføres sammen med inntekten. Virkelig verdi av fremtidige utgifter knyttet til å oppfylle garantien, beregnet ved beste estimat, skal kostnadsføres på salgstidspunktet og balanseføres som avsetning. Normalt skal slike avsetninger knyttet til varekretsløpet klassifiseres som kortsiktig gjeld, og avsetningen skal spesifiseres i note som beskrevet i denne standarden.

8. Små foretak

Standarden gjelder i utgangspunktet alle foretak. Små foretak kan imidlertid etter regnskapsloven i en del tilfeller velge en enklere periodisering enn det som ellers følger av grunnleggende regnskapsprinsipper, og dette har også konsekvenser for regnskapsføring av forpliktelser.

Små foretak kan fravike sammenstillingsprinsippet ved utgifter til vedlikehold, fjerning og opprydding. Slikt fravik medfører at utgiftene regnskapsføres i den periode vedlikehold, fjerning mv utføres, jf. NRS God regnskapsskikk for små foretak.

Små foretak behøver normalt ikke spesifisere endring i avsetning som nevnt i pkt. 4.4, romertall I. Det er tilstrekkelig å opplyse om inngående og utgående balanse for hver klasse av avsetninger for forpliktelser, jf. romertall I bokstav a). Det er normalt heller ikke påkrevet å gi opplysninger som nevnt i romertall II. Dersom regnskapsførte usikre forpliktelser er vesentlige for foretaket, slik at opplysninger om disse er nødvendige

for å bedømme stilling og resultat, skal det gis opplysninger som nevnt i pkt. 4.4 romertall I og II.

Små foretak kan unnlate å gi noteopplysning om ikke balanseførte forpliktelser som nevnt i pkt. 5 og om betingede eiendeler som nevnt i pkt. 6. Dersom ikke regnskapsførte usikre forpliktelser er vesentlige for foretaket, slik at opplysninger om disse er nødvendige for å bedømme stilling og resultat, skal det gis opplysninger som nevnt i pkt. 5.