

Norsk Regnskapsstandard

Høringsutkast

Innhold

Kapittel 1 - Virkeområdet til Norsk Regnskapsstandard.....	3
Kapittel 2 – Begreper og grunnleggende prinsipper (Ramme).....	4
Kapittel 3 - Presentasjon av et finansregnskap.....	13
Kapittel 4 - Balanse.....	18
Kapittel 5 – Totalresultat.....	22
Kapittel 6 - Oppstilling av endringer i egenkapital og egenkapitalnote.....	26
Kapittel 7 - Oppstilling av kontantstrømmer.....	28
Kapittel 8 - Noter til finansregnskapet.....	33
Kapittel 9 – Konsernregnskap og morforetakets selskapsregnskap.....	36
Kapittel 10 – Regnskapsprinsipper, estimater og feil.....	43
Kapittel 11 – Alminnelige finansielle instrumenter.....	48
Kapittel 12 – Andre finansielle instrumenter.....	61
Kapittel 13 – Beholdninger.....	69
Kapittel 14 – Investeringer i tilknyttede foretak.....	74
Kapittel 15 – Investeringer i felleskontrollerte virksomheter.....	77
Kapittel 16 – Investeringseiendom.....	82
Kapittel 17 – Eiendom, anlegg og utstyr.....	83
Kapittel 18 – Andre immaterielle eiendeler enn goodwill.....	89
Kapittel 19 – Virksomhetssammenslutninger og goodwill.....	96
Kapittel 20 - Leieavtaler.....	103
Kapittel 21 – Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler.....	111
Kapittel 22 – Forpliktelser og egenkapital.....	121
Kapittel 23 - Inntekter.....	130
Kapittel 24 – Offentlige tilskudd.....	144
Kapittel 25 – Låneutgifter.....	146
Kapittel 26 – Aksjeverdivaserte betalingstransaksjoner.....	147
Kapittel 27 - Verdifall på eiendeler.....	154
Kapittel 28 – Ytelser til ansatte.....	162
Kapittel 29 – Resultatskatt.....	175
Kapittel 30 – Omregning av utenlandsk valuta.....	186
Kapittel 31 – Høyinflasjon.....	192
Kapittel 32 – Hendelser etter balansedagen.....	193
Kapittel 33 – Opplysninger om nærstående parter.....	197
Kapittel 34 – Spesialiserte aktiviteter.....	202
Kapittel 35 – Overgang til Norsk Regnskapsstandard.....	204
Ordlister.....	209

Kapittel 1 - Virkeområdet til Norsk Regnskapsstandard

Virkeområdet

1.1N Norsk Regnskapsstandard gjelder for alle regnskapspliktige som nevnt i rskl. § 1-2 første ledd og som plikter å avlegge finansregnskapet i samsvar med regnskapslovens hovedregler, med unntak av foretak som avlegger et finansregnskap etter rskl. § 3-9. Norsk Regnskapsstandard angir innholdet av god regnskapskikk, jf. rskl. § 4-6.

Unntak fra virkeområdet

- 1.2N Norsk Regnskapsstandard gjelder likevel ikke for de spesifikke områder:
- (a) der små foretak, jf. rskl. § 1-6, velger å anvende regnskapslovens unntaksregler for slike, jf. rskl. § 4-1 andre ledd,
 - (b) der ideelle organisasjoner (foretak som ikke har økonomisk vinning som formål) velger å anvende regnskapslovens unntaksregler for slike, jf. rskl. § 4-1 tredje ledd, og
 - (c) der spesifikke lover eller forskrifter om finansregnskap krever eller tillater en annen regnskapsmessig behandling enn det som følger av regnskapslovens hovedregler.
- 1.3 – 1.6 [Utgår]

Kapittel 2 – Begreper og grunnleggende prinsipper (Ramme)

Kapitlets virkeområde

- 2.1N Norsk Regnskapsstandard er utarbeidet med utgangspunkt i IFRS for SMEs, men det er blant annet gjort nødvendige tilpasninger til regnskapsloven. I Norsk Regnskapsstandard er realitetsendringer i forhold til IFRS for SMEs markert med «N», eventuelt «[Utgår]».

Kapittel 2 i IFRS for SMEs angir **formålet med et finansregnskap** og hvilke kvalitative egenskaper informasjonen i et finansregnskap må ha for at det skal være brukernyttig. Videre angis begreper og grunnleggende prinsipper for utarbeiding av et finansregnskap. Dette utgangspunktet for standardsetting inneholder blant annet definisjoner av eiendeler, forpliktelser og egenkapital. Regnskapsloven er resultatorientert og inneholder ikke definisjonene som angis i kapittel 2. Denne grunnleggende forskjellen for standardsetting, innebærer at enkelte krav i IFRS for SMEs kan være i konflikt med regnskapsloven. I Norsk Regnskapsstandard er dette løst gjennom endringer i kapitlene 3 - 35, slik at alle løsninger som angis i disse kapitlene er vurdert å være i samsvar med regnskapsloven.

For løsning av regnskapsmessige problemstillinger som ikke er direkte regulert i disse kapitlene, anvender de rapporteringspliktige kildehierarkiet i kapittel 10. Nivå to i kildehierarkiet henviser til kapittel 2, og innebærer derfor behov for en særskilt aktsomhet for de rapporteringspliktige. Dette fordi bruk av kapittel 2 kan gi andre regnskapsmessige løsninger enn ved bruk av regnskapslovens grunnleggende regnskapsprinsipper. Ved eventuell motstrid mellom en løsning som utledes av kapittel 2 og en løsning som utledes av de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven, skal løsningen som følger av regnskapsloven legges til grunn.

Sammenstillingsprinsippet inngår som et av de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven. Ved anvendelse av dette regnskapsprinsippet, kan en eiendel bli balanseført til tross for at den ikke oppfyller eiendelsdefinisjonen i dette kapittel.

Formålet med et finansregnskap

- 2.2 Formålet med et finansregnskap er å gi informasjon om foretakets **finansielle stilling, inntjening og kontantstrømmer** som er nyttig for en bred gruppe av brukere som skal ta økonomiske beslutninger og som ikke er i en slik posisjon at de kan kreve at et foretak skal utarbeide rapporter som er tilpasset deres særlige informasjonsbehov.
- 2.3 Et finansregnskap viser også resultatene av ledelsens forvaltning av de ressursene den er betrodd.

Kvalitative egenskaper ved informasjonen i finansregnskapet

Forståelighet

- 2.4 Informasjonen som gis i et finansregnskap, skal presenteres på en måte som gjør den **forståelig** for brukere med rimelig kjennskap til forretningsvirksomhet, økonomi og regnskap, samt vilje til å vurdere informasjonen med rimelig grundighet. Kravet om forståelighet tillater imidlertid ikke at relevant informasjon utelates på bakgrunn av at den kan være for komplisert å forstå for enkelte brukere.

Relevans

- 2.5 Informasjonen som gis i et finansregnskap, må være relevant for brukernes behov når de tar økonomiske beslutninger. Informasjon har **relevans** når den er egnet til å påvirke brukernes økonomiske beslutninger ved å hjelpe dem med å vurdere tidligere, nåværende eller framtidige hendelser eller ved å bekrefte eller korrigere tidligere vurderinger.

Vesentlighet

- 2.6 Informasjon er **vesentlig** □ og har derfor relevans □ dersom utelatelse av den eller en feilaktig opplysning kan påvirke økonomiske beslutninger som brukere tar på grunnlag av finansregnskapet. Vesentlighet avhenger av størrelsen på posten eller feilen vurdert ut fra de rådende omstendighetene rundt utelatelsen eller den feilaktige opplysningen. Det vil imidlertid ikke være i henhold til denne standarden å gjennomføre uvesentlige avvik fra reglene eller unnlate å rette slike avvik for å oppnå en bestemt framstilling av foretakets finansielle stilling, finansielle inntjening eller kontantstrømmer.

Pålitelighet

- 2.7 Informasjonen som gis i et finansregnskap må være **pålitelig**. Informasjonen er pålitelig når den ikke inneholder vesentlige feil eller skjevheter og gir en tro gjengivelse av det den påstås å representere eller med rimelighet kan forventes å representere. Et finansregnskap inneholder skjevheter (dvs. er ikke nøytrale) dersom utvelgelsen eller presentasjonen av informasjon gjøres på en måte som er ment å påvirke en beslutning eller vurdering for å oppnå et forhåndsbestemt resultat eller utfall.

Innhold fremfor formalia

- 2.8 Transaksjoner og andre hendelser og forhold skal regnskapsføres og presenteres i overensstemmelse med deres innhold, og ikke bare deres juridiske form. Dette styrker finansregnskapets pålitelighet.

Forsiktighet

- 2.9 Den usikkerheten som nødvendigvis omgir mange hendelser og omstendigheter kommer til uttrykk ved å opplyse om deres art og omfang og ved å utøve **forsiktighet** ved utarbeidingen av finansregnskapet. Forsiktighet er å utvise en viss varsomhet ved vurdering av nødvendige estimater ved usikre forhold, slik at eiendeler eller inntekter ikke overvurderes, og forpliktelser eller kostnader ikke undervurderes. Utøvelse av forsiktighet rettfærdiggjør imidlertid ikke en bevisst undervurdering av eiendeler eller inntekter, eller en bevisst overvurdering av forpliktelser eller kostnader. Kort sagt, forsiktighet rettfærdiggjør ikke skjevheter.

Fullstendighet

- 2.10 For å være pålitelig må informasjonen i et finansregnskap være fullstendig, likevel slik at vesentlighets- og kostnadsvurderinger gjøres gjeldende. En utelatelse kan føre til at informasjon blir feil eller villedende og dermed upålitelig og mangelfull, slik at informasjonen ikke oppfyller kravene til relevans.

Sammenlignbarhet

- 2.11 Brukere må være i stand til å sammenligne finansregnskapene til et foretak over tid for å identifisere trender i foretakets finansielle stilling og inntjening. Brukere må også være i stand til å sammenligne finansregnskapene til forskjellige foretak for å vurdere deres relative finansielle stilling, inntjening og kontantstrømmer. Derfor må måling og presentasjon av de finansielle virkningene av like transaksjoner og andre hendelser og forhold være konsistent, både innenfor det enkelte foretak, over tid, og foretakene i mellom. I tillegg må brukerne informeres om anvendte **regnskapsprinsipper** ved utarbeidingen av finansregnskapet, om eventuelle endringer i prinsippene og virkningen av disse endringene.

Rettidighet

- 2.12 For å være relevant må finansiell informasjon være i stand til å påvirke brukernes økonomiske beslutninger. **Rettidighet** innebærer at informasjonen framskaffes innenfor tidsrammen for beslutningen. Hvis det foreligger urimelig stor forsinkelse i rapporteringen av informasjonen, kan den miste sin relevans. Ledelsen kan bli tvunget til å avveie de relative fordelene ved rettidig rapportering mot kravet om pålitelig informasjon. Ved avveiningen mellom relevans og pålitelighet vil den førende betraktningen være hvordan foretaket best oppfyller brukernes behov når de skal ta økonomiske beslutninger.

Avveining mellom kost-nytte

- 2.13 Nytteverdien av informasjonen må overstige kostnaden ved å framskaffe den. Vurderingen av kost-nytte er i all hovedsak en skjønnsmessig prosess. Kostnadene vil ikke nødvendigvis bæres av de brukerne som drar nytte av informasjonen. Ofte er det en bred gruppe av eksterne brukere som har nytte av informasjonen.
- 2.14 Regnskapsinformasjon gir tilbyderne av kapital hjelp til å ta bedre beslutninger, noe som bidrar til at kapitalmarkedene fungerer mer effektivt og gir lavere kapitalkostnader for økonomien som helhet. Også enkeltforetak nyter godt av informasjonen, blant annet i form av bedre tilgang til kapitalmarkedene, positiv innvirkning på foretakets relasjon til regnskapsbrukerne, og muligens lavere kapitalkostnader. Nytteverdien kan også omfatte bedre ledelsesbeslutninger fordi finansiell informasjon som brukes internt ofte er basert, i det minste delvis, på informasjon som er utarbeidet innenfor rammen av finansiell rapportering til allmenn bruk.

Finansiell stilling

- 2.15 Foretakets finansielle stilling er forholdet mellom foretakets eiendeler, forpliktelser og egenkapital på et bestemt tidspunkt, som presentert i **balansen**. Disse er definert på følgende måte:
- (a) En **eiendel** er en ressurs som kontrolleres av et foretak som følge av tidligere hendelser, og som forventes å føre til en strøm av framtidige økonomiske fordeler til foretaket.
 - (b) En **forpliktelse** er en eksisterende plikt for foretaket som er oppstått av tidligere hendelser, hvis oppgjør forventes å føre til en strøm av ressurser fra foretaket som omfatter økonomiske fordeler.

(c) **Egenkapital** er residualinteressen i foretakets eiendeler fratrukket alle dets forpliktelser.

2.16 Noen poster som oppfyller definisjonen av en eiendel eller en forpliktelse, innregnes nødvendigvis ikke som eiendeler eller forpliktelser i balansen fordi de ikke oppfyller kriteriet for **innregning** i nr. 2.27–2.32. Særlig forventningen om at framtidige økonomiske fordeler vil strømme til eller fra et foretak må være tilstrekkelig sikker til å oppfylle sannsynlighetskriteriet for en eiendel eller forpliktelse blir innregnet.

Eiendeler

2.17 Den framtidige økonomiske fordelene ved en eiendel er eiendelens potensial for å bidra, direkte eller indirekte, til strømmen av kontanter og **kontantekvivalenter** til foretaket. Disse kontantstrømmene kan stamme fra bruken av eiendelen eller fra avhendingen av den.

2.18 Mange eiendeler, for eksempel eiendom, anlegg og utstyr, har en fysisk form. Fysisk form er imidlertid ikke avgjørende for eksistensen av en eiendel. Noen eiendeler er immaterielle.

2.19 Ved fastsettelse av eksistensen av en eiendel er ikke eiendomsretten avgjørende. Derfor er for eksempel en eiendom som innehas i henhold til en leieavtale, en eiendel når foretaket kontrollerer fordelene som forventes å strømme til foretaket fra eiendommen.

Forpliktelser

2.20 Et avgjørende kjennetegn ved en forpliktelse er at foretaket har en eksisterende plikt til å handle eller utføre en oppgave på en bestemt måte. Plikten kan enten være en juridisk plikt eller en **underforstått plikt**. En juridisk plikt er juridisk håndhevbar som følge av en bindende kontrakt eller lovfestede krav. En underforstått plikt er en plikt som oppstår av foretakets handlinger når:

- (a) foretaket i henhold til et etablert mønster av tidligere praksis, offentliggjorte retningslinjer eller en tilstrekkelig spesifikk uttalelse har tilkjennegitt overfor andre parter at det vil påta seg et bestemt ansvar, og
- (b) som et resultat av at foretaket har skapt en berettiget forventning hos de andre partene om at det vil innfri dette ansvaret.

2.21 Oppgjør av en eksisterende forpliktelse innebærer vanligvis betaling av kontanter, overføring av andre eiendeler, ytelse av tjenester, erstatning av forpliktelsen med en annen forpliktelse eller konvertering av forpliktelsen til egenkapital. En forpliktelse kan også bringes til opphør på annet vis, for eksempel ved at en kreditor frafaller eller gir avkall på sine rettigheter.

Egenkapital

2.22 Egenkapital er residualinteressen i innregnede eiendeler minus innregnede forpliktelser. Den kan klassifiseres i underposter i balansen. I et foretak kan for eksempel underklassifiseringer omfatte innskudd fra aksjonærer, opptjent egenkapital og gevinster eller tap innregnet direkte i egenkapitalen.

Inntjening

- 2.23N **Inntjening** er forholdet mellom inntekter og kostnader i et foretak i en **rapporteringsperiode**. Denne standarden krever at foretak presenterer inntjening i to oppstillinger (et **resultatregnskap** og en separat oppstilling av totalresultat). **Totalresultat**¹ og **årsresultat** brukes ofte som mål på inntjening eller som grunnlag for andre mål, for eksempel avkastning på investeringer eller resultat per aksje. Inntekter og kostnader defineres på følgende måte:
- (a) **Inntekter** er økning av økonomiske fordeler i løpet av rapporteringsperioden i form av inngående strømmer eller verdiøkninger av eiendeler eller reduksjoner av forpliktelser som fører til økt egenkapital, bortsett fra innskudd fra eiere.
 - (b) **Kostnader** er reduksjon av økonomiske fordeler i løpet av rapporteringsperioden i form av utgående strømmer, forbruk av eiendeler eller pådratte forpliktelser som fører til redusert egenkapital, bortsett fra utdeling til eiere.
- 2.24 Innregning av inntekter og kostnader er et direkte resultat av innregning og måling av eiendeler og forpliktelser². Kriterier for innregning av inntekter og kostnader drøftes i nr. 2.27–2.32.

Inntekter

- 2.25 Definisjonen av inntekter omfatter både driftsinntekter og gevinster.
- (a) **Driftsinntekter** er inntekter som oppstår i forbindelse med foretakets ordinære virksomhet, og omtales med en rekke ulike betegnelser, herunder salgsinntekter, honorarinntekter, rente, utbytte, royalties og leie.
 - (b)N **Gevinst** er andre poster som oppfyller definisjonen av inntekter, men som ikke er drifts- eller finansinntekter. Når gevinster innregnes i totalresultat, presenteres de vanligvis separat ettersom kunnskap om dem er nyttig når det tas økonomiske beslutninger.

Kostnader

- 2.26 Definisjonen av kostnader omfatter tap så vel som de kostnadene som oppstår i forbindelse med foretakets ordinære virksomhet.
- (a) **Kostnader** som oppstår i forbindelse med foretakets ordinære virksomhet omfatter for eksempel kostnad solgte varer, lønn og avskrivninger. De har vanligvis form av en utgående strøm eller forbruk av eiendeler som for eksempel kontanter og kontantekvivalenter, beholdning eller eiendom, anlegg og utstyr.
 - (b) Tap er andre poster som oppfyller definisjonen av kostnader og kan oppstå i forbindelse med foretakets ordinære virksomhet. Når tap innregnes i totalresultat,

¹ Totalresultatet består av årsresultatet, slik det fremkommer i resultatregnskapet, og sum andre inntekter og kostnader. Andre inntekter og kostnader skal presenteres i den separate oppstillingen av totalresultatet, med mindre foretaket har valgt å presentere andre inntekter og kostnader som en del av egenkapitalnoten i henhold til nr. 3.17N. Hvilke poster som utgjør andre inntekter og kostnader fremkommer i nr. 5.5N (a).

² Se nr. 2.1N – ved eventuell motstrid mellom en løsning som utledes av kapittel 2 og en løsning som utledes av regnskapslovens grunnleggende prinsipper, skal løsningen som følger av regnskapsloven legges til grunn.

presenteres de vanligvis separat ettersom kunnskap om dem er nyttig når det tas økonomiske beslutninger.

Innregning av eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader

- 2.27 Innregning innebærer å ta inn en post i finansregnskapet som oppfyller definisjonen av en eiendel, forpliktelse, inntekt eller kostnad og tilfredsstillende følgende kriterier:
- (a) det er **sannsynlig** at en framtidig økonomisk fordel knyttet til posten vil strømme til eller fra foretaket, og
 - (b) posten har en anskaffelseskost eller verdi som kan måles på en pålitelig måte.
- 2.28 Manglende innregning av en post som oppfyller disse kriteriene, kan ikke rettes ved å opplyse om hvilke regnskapsprinsipper som er anvendt eller ved hjelp av noter eller forklarende materiale.

Sannsynlighet for framtidig økonomisk fordel

- 2.29 Begrepet sannsynlighet brukes i det første innregningskriteriet og viser til graden av usikkerhet om de framtidige økonomiske fordelene knyttet til posten vil strømme til eller fra foretaket. Vurdering av graden av usikkerhet knyttet til framtidige økonomiske fordeler foretas på grunnlag av informasjon om forhold på balansedagen som er tilgjengelig på det tidspunktet finansregnskapet utarbeides. Disse vurderingene foretas individuelt for individuelt betydelige poster, og samlet for en større populasjon av individuelt ubetydelige poster.

Pålitelighet i måling

- 2.30 Det andre kriteriet for innregning av en post er at den har en anskaffelseskost eller verdi som kan måles på en pålitelig måte. I mange tilfeller er anskaffelseskost eller verdien av en post kjent. I andre tilfeller må den estimeres. Bruk av rimelige estimater er en viktig del av utarbeidingen av et finansregnskap og undergraver ikke finansregnskapets pålitelighet. Når det ikke er mulig å utarbeide et rimelig estimat, innregnes ikke posten i finansregnskapet.
- 2.31 En post som ikke oppfyller innregningskriteriene, kan oppfylle kravene til innregning på et senere tidspunkt som følge av senere omstendigheter eller hendelser.
- 2.32 En post som ikke oppfyller kriteriene for innregning kan imidlertid kreves opplyst i notene eller forklarende materiale eller i supplerende oversikter. Dette er tilfellet når kjennskap til posten er relevant for at brukerne av finansregnskapet skal kunne vurdere foretakets finansielle stilling, inntjening og endringer i finansiell stilling.

Måling av eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader

- 2.33 **Måling** er å bestemme pengebeløpene som et foretak måler eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader til i finansregnskapet. Måling innebærer at det velges et grunnlag for måling. Denne standarden fastsetter hvilket målegrunnlag et foretak skal bruke for mange typer eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader.
- 2.34 To vanlige målegrunnlag er historisk kost og virkelig verdi:
- (a) For eiendeler er **historisk kost** det beløpet i kontanter eller kontantekvivalenter som er betalt, eller den virkelige verdien av vederlaget som er gitt, for å anskaffe

eiendelen på anskaffelsestidspunktet. For forpliktelse er historisk kost det beløpet i kontanter eller kontantekvivalenter som er mottatt, eller den virkelige verdien av ikke-kontante eiendeler som er mottatt i bytte mot forpliktelsen på tidspunktet da forpliktelsen er pådratt, eller i noen tilfeller (for eksempel resultatskatt) det beløpet i kontanter eller kontantekvivalenter som forventes å bli betalt for å gjøre opp forpliktelsen som en del av foretakets normale virksomhet. Amortisert historisk kost er historisk kost for en eiendel eller forpliktelse pluss eller minus den andelen av historisk kost som tidligere er blitt innregnet som kostnad eller inntekt.

- (b) **Virkelig verdi** er det beløpet en eiendel kan omsettes for eller en forpliktelse gjøres opp med i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte, frivillige parter.

2.35 [Utgår]

Periodiseringsprinsipp

2.36 Et foretak skal utarbeide finansregnskapet, med unntak av informasjon om kontantstrømmer, ved anvendelse av **periodiseringsprinsippet**. Ved anvendelse av periodiseringsprinsippet innregnes poster som eiendeler, forpliktelser, egenkapital, inntekter eller kostnader når de oppfyller definisjonene og innregningskriteriene for disse postene³.

Innregning i finansregnskapet

Eiendeler

2.37 Et foretak skal innregne en eiendel i balansen når det er sannsynlig at de framtidige økonomiske fordelene vil strømme til foretaket, og eiendelen har en anskaffelseskost eller verdi som kan måles på en pålitelig måte. En eiendel innregnes ikke i balansen når kostnadene som er pådratt gjør at det ikke anses som sannsynlig at økonomiske fordeler vil strømme til foretaket ut over inneværende rapporteringsperiode. I stedet resulterer en slik transaksjon i at det innregnes en kostnad i totalresultatet.

2.38 Et foretak skal ikke innregne en **betinget eiendel** som en eiendel. Når strømmen av framtidige økonomiske fordeler til foretaket er så godt som sikker, er den tilknyttede eiendelen ikke lenger en betinget eiendel, og den skal dermed innregnes.

Forpliktelser

2.39 Et foretak skal innregne en forpliktelse i balansen når:

- (a) foretaket har en plikt på balansedagen som følge av en tidligere hendelse,
- (b) det er sannsynlig at foretaket vil bli tvunget til å overføre ressurser som omfatter økonomiske fordeler for å gjøre opp plikten, og
- (c) oppgjørsbeløpet kan måles på en pålitelig måte.

2.40 En **betinget forpliktelse** er enten en mulig, men usikker plikt eller en eksisterende plikt som ikke er innregnet fordi den ikke oppfyller ett eller begge vilkårene (b) og (c)

³ Se nr. 2.1N – ved eventuell motstrid mellom en løsning som utledes av kapittel 2 og en løsning som utledes av regnskapslovens grunnleggende prinsipper, skal løsningen som følger av regnskapsloven legges til grunn.

i nr. 2.39. Et foretak skal ikke innregne en betinget forpliktelse som en forpliktelse, med unntak av betingede forpliktelser til et overtatt foretak i en virksomhetssammenslutning (se kapittel 19 *Virksomhetssammenslutninger og goodwill*).

Inntekter

2.41 Innregning av inntekter er et direkte resultat av innregning og måling av eiendeler og forpliktelser. Et foretak skal innregne inntekter i totalresultatet når det er oppstått en økning i framtidige økonomiske fordeler som følge av en økning av verdien av en eiendel⁴ eller en reduksjon av verdien av en forpliktelse som kan måles på en pålitelig måte.

Kostnader

2.42 Innregning av kostnader er et direkte resultat av innregning og måling av eiendeler og forpliktelser. Et foretak skal innregne kostnader i totalresultatet når det er oppstått en reduksjon i framtidige økonomiske fordeler som følge av en reduksjon av en eiendel⁵ eller en økning av en forpliktelse som kan måles på en pålitelig måte.

Totalresultat og årsresultat

2.43 Totalresultat er differansen mellom inntekter og kostnader. Det er ikke et separat element i finansregnskapet, og det er ikke nødvendig med et eget innregningsprinsipp.

2.44 Årsresultat er differansen mellom inntekter og kostnader, med unntak av de inntekts- og kostnadspostene som denne standarden klassifiserer som poster for andre inntekter og kostnader⁶. Det er ikke et separat element i finansregnskapet, og det er ikke nødvendig med et eget innregningsprinsipp.

2.45 [Utgår]

Måling ved førstegangsinnregning

2.46 Ved førstegangsinnregning skal et foretak måle eiendeler og forpliktelser til historisk kost, med mindre denne standarden krever et annet grunnlag for førstegangsmåling, for eksempel virkelig verdi.

Etterfølgende måling

Finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser

2.47N Innenfor virkeområdet til kapittel 11 *Alminnelige finansielle instrumenter* måler et foretak finansielle instrumenter til virkelig verdi med endringer i virkelig verdi innregnet i resultatet dersom vilkårene i rskl. § 5-8 første ledd er oppfylt. Andre

⁴ Se nr. 2.1N – ved eventuell motstrid mellom en løsning som utledes av kapittel 2 og en løsning som utledes av regnskapslovens grunnleggende prinsipper, skal løsningen som følger av regnskapsloven legges til grunn.

⁵ Se nr. 2.1N – ved eventuell motstrid mellom en løsning som utledes av kapittel 2 og en løsning som utledes av regnskapslovens grunnleggende prinsipper, skal løsningen som følger av regnskapsloven legges til grunn.

⁶ Andre inntekter og kostnader skal presenteres i en separat oppstilling av totalresultatet, med mindre foretaket har valgt å presentere andre inntekter og kostnader i en egenkapitalnote. Hvilke poster som utgjør andre inntekter og kostnader fremkommer av nr. 5.5N (a).

finansielle instrumenter måles til anskaffelseskost eller amortisert kost fratrukket verdifall.

- 2.48N Innenfor virkeområdet til kapittel 12 *Andre finansielle instrumenter* måler et foretak finansielle instrumenter til virkelig verdi med endringer i virkelig verdi innregnet i resultatet dersom vilkårene i rskl. § 5-8 første ledd er oppfylt. Etter kapittel 12 skal også valutaderivater og enkelte sikringsinstrumenter måles til virkelig verdi. Øvrige finansielle eiendeler måles til anskaffelseskost eller amortisert kost fratrukket tap ved verdifall. Finansielle forpliktelser måles tilsvarende som finansielle eiendeler, men det er ikke krav om å innregne urealiserte tap som følge av endring i rentenivå på annen langsiktig og kortsiktig gjeld, jf. rskl. § 5-13 andre ledd.

Ikke-finansielle eiendeler

- 2.49 De fleste ikke-finansielle eiendeler som et foretak har førstegangsinngregnet til historisk kost, måles senere ved anvendelse av andre målegrunnlag. For eksempel:
- (a) Et foretak måler eiendom, anlegg og utstyr til det beløpet som er lavest av avskrevet anskaffelseskost og gjenvinnbart beløp.
 - (b) Et foretak måler beholdninger til det beløpet som er lavest av anskaffelseskost og salgspris fratrukket utgifter til fullføring og salg.
 - (c) Et foretak innregner et tap ved verdifall knyttet til ikke-finansielle eiendeler som er i bruk eller holdes for salg.

Måling av eiendeler til disse laveste beløpene er beregnet på å sikre at en eiendel ikke måles til et beløp som er større enn det foretaket forventer å gjenvinne ved salg eller bruk av eiendelen.

- 2.50 [Utgår]

Andre forpliktelser som ikke er finansielle forpliktelser

- 2.51 De fleste andre forpliktelser som ikke er finansielle forpliktelser måles til beste estimat av det beløpet som kreves for å gjøre opp plikten på **balansedagen**.

Motregning

- 2.52 Et foretak skal ikke motregne eiendeler og forpliktelser, eller inntekter og kostnader, med mindre det er tillatt eller pålagt av denne standarden.
- (a) Måling av eiendeler netto etter tapsfradrag, for eksempel fradrag for ukurante beholdninger eller fradrag for tap på fordringer, er ikke motregning.
 - (b) Hvis foretakets normale driftsaktiviteter ikke omfatter kjøp og salg av anleggsmidler, herunder investeringer og driftsmidler, rapporterer foretaket gevinster og tap ved avhending av slike eiendeler ved at eiendelens **balanseførte verdi** og salgsutgiftene trekkes fra vederlaget ved avhendingen.

Kapittel 3 - Presentasjon av et finansregnskap

Kapitlets virkeområde

- 3.1 Dette kapitlet angir kjennetegn for et **finansregnskap** som gir et **rettviseende bilde**, hva som kreves for å etterleve Norsk Regnskapsstandard, og hva som utgjør et finansregnskap.

Rettvisende bilde

- 3.2N Et finansregnskap skal gi et rettviseende bilde av foretakets **finansielle stilling**, finansielle **inntjening** og **kontantstrømmer**, jf. rskl. § 3-2a første ledd⁷. Et rettviseende bilde forutsetter en tro gjengivelse av virkningene av transaksjoner, andre hendelser og forhold i samsvar med regnskapsloven, definisjonene og **innregningskriteriene** for eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader, som fastsatt i kapittel 2 *Begreper og grunnleggende prinsipper*.

- (a) Anvendelsen av Norsk Regnskapsstandard, om nødvendig med tilleggsopplysninger, forventes å føre til et finansregnskap som gir et rettviseende bilde av foretakets finansielle stilling, finansielle inntjening og kontantstrømmer.
- (b) [Utgår]

Tilleggsopplysningene det henvises til i (a) er nødvendige når etterlevelse av de særskilte kravene i denne standarden ikke er tilstrekkelig til å sikre at brukerne forstår hvilken virkning bestemte transaksjoner, andre hendelser og forhold har på foretakets finansielle stilling og finansielle inntjening, jf. rskl. § 7-1 fjerde ledd.

Etterlevelse av Regnskapsloven og Norsk Regnskapsstandard⁸

- 3.3N Et foretak skal i **notene** erklære at finansregnskapet er utarbeidet i samsvar med regnskapsloven og god regnskapsskikk.
- 3.4N I de svært sjeldne tilfellene der ledelsen konkluderer med at samsvar med denne standarden ville gi en så misvisende framstilling at den ville være i strid med **formålet med et finansregnskap** som fastsatt i kapittel 2 og kravet om et rettviseende bilde i rskl. § 3-2a første ledd, skal foretaket fravike dette kravet på den måten som er fastsatt i nr. 3.5.
- 3.5 Når et foretak fraviker et krav i samsvar med nr. 3.4N, skal foretaket opplyse om følgende:
- (a) at ledelsen har konkludert med at finansregnskapet gir et rettviseende bilde av foretakets finansielle stilling, finansielle inntjening og kontantstrømmer,

⁷ Regnskapsloven § 3-2a hjemler at finansregnskapet skal gi et rettviseende bilde av den rapporteringspliktiges og konsernets eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat. Hvis anvendelsen av en bestemmelse i regnskapslovens kapittel 4 til 7 i særlige unntakstilfeller er uforenlig med kravet om et rettviseende bilde, skal bestemmelsen fravikes for å gi et rettviseende bilde. Ethvert fravik som nevnt i § 3-2a andre ledd skal angis. Se nr. 3.4N – nr. 3.7

⁸ Opplysninger som kreves etter nr. 3.10N, 3.12 og 3.20N kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.

(b)N at finansregnskapet er i samsvar med regnskapsloven og god regnskapsskikk, men at foretaket har valgt å fravike et bestemt krav for å oppnå et rettviseende bilde, og

(c)N arten av fravikelsen, herunder

(i) hvilken regnskapsmessig behandling som ville følge av Norsk Regnskapsstandard,

(ii) en begrunnelse for hvorfor denne behandlingen under de gitte omstendighetene ville være så misvisende at den ville være i strid med formålet med et finansregnskap som fastsatt i kapittel 2 og kravet om et rettviseende bilde i rskl. § 3-2a første ledd,

(iii) hvilken regnskapsmessig behandling som er valgt, og

(iv) hvilken betydning fraviket har for den rapporteringspliktiges og konsernets eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat, jf. rskl. § 7-1 sjette ledd.

3.6 Når et foretak har fraveket et krav i denne standarden i en tidligere periode, og denne fravikelsen påvirker beløpene som er innregnet i finansregnskapet for inneværende periode, skal foretaket gi de opplysningene som er fastsatt i nr. 3.5 (c)N.

3.7 [Utgår]

Fortsatt drift

3.8 Ved utarbeiding av et finansregnskap skal ledelsen i et foretak som bruker denne standarden foreta en vurdering av foretakets evne til **fortsatt drift**. Et foretak har evne til fortsatt drift med mindre ledelsen enten har til hensikt å avvike foretaket eller legge ned virksomheten, eller ikke har noe realistisk alternativ til dette. Ved denne vurderingen skal ledelsen ta hensyn til all tilgjengelig informasjon om fremtiden, som minst er, men ikke er begrenset til, tolv måneder fra **balansedagen**.

3.9 Dersom ledelsen, når den foretar sin vurdering, har kjennskap til **vesentlige** usikkerheter knyttet til hendelser eller forhold som medfører betydelig tvil om foretakets evne til fortsatt drift, skal foretaket opplyse om denne usikkerheten. Når et finansregnskap ikke er utarbeidet under forutsetning om fortsatt drift, skal det opplyses

(a) om dette,

(b) om grunnlaget finansregnskapet er utarbeidet etter, og

(c) en begrunnelse for hvorfor foretaket ikke har evne til fortsatt drift.

Rapporteringshyppighet

3.10N Et foretak skal presentere et finansregnskap (herunder sammenligningsinformasjon, se nr. 3.14) minst én gang hvert år. Imidlertid tillater rskl. § 1-7 første ledd i noen tilfeller å avvike fra dette. Når foretakets regnskapsår endres og det årlige finansregnskapet

presenteres for en periode som er lengre eller kortere enn ett år⁹, skal foretaket opplyse om følgende:

- (a) denne kjensgjerningen,
- (b) årsaken til at det benyttes en lengre eller kortere periode, og
- (c) det faktum at sammenligningstall som presenteres i finansregnskapet (herunder tilknyttede noter) ikke er helt sammenlignbare.

Konsistent presentasjon

- 3.11 Et foretak skal beholde samme presentasjon og klassifisering av poster i finansregnskapet fra én regnskapsperiode til den neste, med mindre:
- (a) en betydelig endring i arten av foretakets virksomhet eller en gjennomgang av finansregnskapet medfører at en annen presentasjon eller klassifisering ville være mer egnet ut fra kriteriene for valg og anvendelse av **regnskapsprinsipper** i kapittel 10 *Regnskapsprinsipper, estimater og feil*, eller
 - (b) denne standarden krever en endring av presentasjonen.
- 3.12 Når presentasjonen eller klassifiseringen av poster i et finansregnskap endres, skal et foretak omklassifisere sammenligningstall med mindre det **ikke er praktisk mulig**. Når sammenligningstall omklassifiseres, skal foretaket opplyse om følgende:
- (a) arten av omklassifiseringen,
 - (b) størrelsen på hver post eller klasse av poster som omklassifiseres, og
 - (c) årsaken til omklassifiseringen.
- 3.13 Dersom det ikke er praktisk mulig å omklassifisere sammenligningstall¹⁰, skal et foretak opplyse om årsaken til at omklassifiseringen ikke var praktisk mulig.

Sammenligningsinformasjon

- 3.14 Med mindre Norsk Regnskapsstandard tillater eller krever noe annet, skal foretaket gi sammenligningsinformasjon for foregående sammenlignbare periode for alle beløp som presenteres i finansregnskapet. Et foretak skal inkludere sammenligningsinformasjon for forklarende og beskrivende informasjon¹¹ når dette er relevant for forståelsen av inneværende periodes finansregnskap.

Sammenslåing

- 3.15N I utgangspunktet gjelder oppstillingsplanene i rskl. § 6-1 og 6-2, men poster skal slås sammen hvis sammenslåingen fører til et mer oversiktlig finansregnskap, jf. rskl. § 6-3 andre ledd. Poster under egenkapital skal ikke slås sammen, jf. rskl. § 6-3 andre ledd.

⁹ Den rapporteringspliktige er første regnskapsår, første avvikende regnskapsår eller siste avvikende regnskapsår kan ikke i noe tilfelle være lengre enn 18 måneder, jf. rskl. § 1-7 andre ledd.

¹⁰ Jf. rskl. § 6-6

¹¹ Se nr. 3.20N som forklarer nærmere kravene til sammenligningstall i noter.

- 3.16 Utelatelser eller feilaktige opplysninger om poster er vesentlig dersom de hver for seg eller samlet kan påvirke brukernes økonomiske beslutninger som tas på grunnlag av finansregnskapet. Vesentlighet vurderes ut fra utelatelsens eller den feilaktige opplysningens størrelse og art sett i sammenheng med de rådende omstendighetene. Postens størrelse eller art, eller en kombinasjon av disse, kan være avgjørende.

Finansregnskapet

- 3.17 Finansregnskapet til et foretak skal inkludere:
- (a) en **balanse** på balansedagen,
 - (b)N to regnskapsoppstillinger for rapporteringsperioden,
 - (i) et **resultatregnskap**, og
 - (ii) en **separat oppstilling av totalresultatet**. Oppstillingen begynner med **årsresultatet** og viser deretter postene for **andre inntekter og kostnader**
 - (c) en **oppstilling av endringer i egenkapital** for rapporteringsperioden,
 - (d) en **oppstilling av kontantstrømmer** for rapporteringsperioden, og
 - (e) noter, som består av en oversikt over viktige regnskapsprinsipper og andre forklarende opplysninger.
- 3.17N I stedet for å inneholde en separat oppstilling av totalresultatet og en separat oppstilling av endringer i egenkapitalen, kan foretakets finansregnskap inneholde en egenkapitalnote, jf. rskl. § 7-25 andre ledd. Egenkapitalnoten skal samlet inneholde de opplysninger som kreves i en separat oppstilling av totalresultatet og en separat oppstilling av endringer i egenkapitalen.
- 3.18 [Utgår]
- 3.19N Hvis et foretak ikke har noen poster for andre inntekter og kostnader i noen av periodene som presenteres i finansregnskapet, kan foretaket presentere kun et resultatregnskap, der den «nederste linjen» er merket «årsresultat».
- 3.20N Nr. 3.14 krever sammenligningstall fra minst en foregående periode for alle beløp som presenteres i oppstillingene i nr. 3.17 (a) – (d). Et finansregnskap skal også inneholde sammenligningstall i noter slik det fremkommer av nr. 4.11N, 5.12N, 5.13N, 11.42N (a) og (c), 13.22 (b)N, 28.45N og 33.15N¹².
- 3.21 Alle oppstillinger som et foretak presenterer i et finansregnskap skal være like fremtredende.
- 3.22 [Utgår]
- ### **Identifisering av et finansregnskap**
-
- 3.23 Et foretak skal identifisere hver av oppstillingene i finansregnskapet samt notene på en tydelig måte, og skille dem fra annen informasjon som gis i samme dokument. I tillegg

¹² Se rskl. §§ 7-7, 7-8b, 7-10, 7-11, 7-19, 7-21 og 7-22.

skal et foretak vise følgende informasjon på en framtreende plass, og om nødvendig gjenta den for gi en forståelse av informasjonen som presenteres:

- (a) navnet på det rapporterende foretaket og enhver navneendring siden foregående balansedag,
- (b) om finansregnskapet gjelder ett enkelt foretak eller et **konsern**,
- (c) tidspunktet for balansedagen og perioden som dekkes av finansregnskapet,
- (d) **presentasjonsvalutaen**, som definert i kapittel 30 *Omregning av utenlandsk valuta*, og
- (e) beløpenes valør, det vil si den eventuelle avrundingen som er benyttet ved presentasjon av beløp i finansregnskapet.

3.24 - 3.25 [Utgår]

Kapittel 4 - Balanse

Kapitlets virkeområde

- 4.1 Dette kapitlet angir hvilken informasjon som skal presenteres i en **balanse**, og hvordan den skal presenteres. Balansen presenterer foretakets **eiendeler, forpliktelser** og **egenkapital** på et bestemt tidspunkt, dvs. på **balansedagen**.

Informasjon som skal presenteres i balansen

- 4.2N Et foretak skal presentere balansen i samsvar med rskl. kapittel 6. Et foretak skal benytte følgende oppstillingsplan¹³:

EIENDELER

A. Anleggsmidler

I. Immaterielle eiendeler

1. Forskning og utvikling
2. Konesjoner, patenter, lisenser, varemerker og lignende rettigheter
3. Utsatt skattefordel
4. Goodwill

II. Varige driftsmidler

1. Tomter, bygninger og annen fast eiendom
2. Maskiner og anlegg
3. Skip, rigger, fly og lignende
4. Driftsløsøre, inventar, verktøy, kontormaskiner og lignende

III. Finansielle anleggsmidler

1. Investeringer i datterselskap
 2. Investeringer i annet foretak i samme konsern
 3. Lån til foretak i samme konsern
 4. Investeringer i tilknyttet selskap
 5. Lån til tilknyttet selskap og felles kontrollert virksomhet
 6. Investeringer i aksjer og andeler
 7. Obligasjoner
 8. Andre fordringer
- ##### B. Omløpsmidler

I. Varer

II. Fordringer

1. Kundefordringer
2. Andre fordringer
3. Krav på innbetaling av selskapskapital

III. Investeringer

1. Aksjer og andeler i foretak i samme konsern
2. Markedsbaserte aksjer
3. Markedsbaserte obligasjoner
4. Andre markedsbaserte finansielle instrumenter
5. Andre finansielle instrumenter

¹³ I stedet for en oppstillingsplan etter nr. 4.2N kan et foretak inndele eiendeler og forpliktelser etter likviditet, jf. rskl. § 6-2 fjerde ledd.

IV. Bankinnskudd, kontanter og lignende

EGENKAPITAL OG GJELD

C. Egenkapital

I. Innskutt egenkapital

1. Selskapskapital
2. Overkurs
3. Annen innskutt egenkapital

II. Opptjent egenkapital

1. Fond
2. Annen egenkapital

D. Gjeld

I. Avsetning for forpliktelser

1. Pensjonsforpliktelser
2. Utsatt skatt
3. Andre avsetninger for forpliktelser

II. Annen langsiktig gjeld

1. Konvertible lån
2. Obligasjonslån
3. Gjeld til kredittinstitusjoner
4. Øvrig langsiktig gjeld

III. Kortsiktig gjeld

1. Konvertible lån
2. Sertifikatlån
3. Gjeld til kredittinstitusjoner
4. Leverandørgjeld
5. Betalbar skatt
6. Skyldige offentlige avgifter
7. Annen kortsiktig gjeld

4.3N Et foretak skal foreta ytterligere oppdeling av poster og tilføyelser av poster som ikke inngår i oppstillingsplanene når forholdene tilsier det, jf. rskl. § 6-3 første ledd. Et foretak skal slå sammen poster i **balansen** hvis dette fører til et mer oversiktlig finansregnskap, jf. rskl. § 6-3 andre ledd. Dette gjelder likevel ikke poster under egenkapitalen.

4.4 [Utgår]

Omløpsmidler

4.5 Et foretak skal klassifisere en eiendel som omløpsmiddel i følgende tilfeller:

- (a) foretaket forventer å realisere eiendelen, eller har til hensikt å selge eller forbruke den, i foretakets ordinære driftssyklus,
- (b) foretaket primært holder eiendelen for omsetning,

- (c)N når eiendelen er en fordring som ikke faller inn under (a) og foretaket forventer å realisere den innen tolv måneder etter balansedagen eller transaksjonstidspunktet,
- (d) eiendelen er kontanter eller en kontantekvivalent. Dette gjelder derimot ikke dersom 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.

4.5N Dersom hensikten med en eiendel endres, skal den omklassifiseres, jf. rskl. § 5-1 tredje ledd.

4.6 [Utgår]

Kortsiktige forpliktelser

4.7 Et foretak skal klassifisere en forpliktelse som kortsiktig i følgende tilfeller:

- (a) foretaket forventer å gjøre opp forpliktelsen i foretakets ordinære driftssyklus,
- (b) foretaket primært holder forpliktelsen for omsetning,
- (c)N forpliktelsen forfaller til oppgjør innen tolv måneder etter balansedagen eller transaksjonstidspunktet¹⁴,

Et foretak kan klassifisere første års avdrag på langsiktige forpliktelser som langsiktig, jf. rskl. § 5-13 tredje ledd.

- (d)N foretaket ikke har en ubetinget rett til å utsette oppgjøret av forpliktelsen i minst tolv måneder etter balansedagen.

Når et foretak er i brudd med en betingelser i en langsiktig låneavtale kan dette medføre at forpliktelsen forfaller til betaling tidligere enn ett år etter balansedagen. Dersom forpliktelsen forfaller til slik førtidig betaling er hensikten med lånet endret og forpliktelsen klassifiseres som kortsiktig. Dette gjelder likevel ikke dersom långiver, etter balansedagen og før finansregnskapet godkjennes for offentliggjøring, innrømmer en betalingsutsettelse på minst tolv måneder regnet fra balansedagen.

4.8 – 4.10 [Utgår]

Opplysninger¹⁵

- *Opplysninger i nr. 4.11N – 4.13N kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

4.11-4.14 [Utgår]

4.11N Et foretak som har slått sammen poster i balansen, i samsvar med nr. 4.3N, skal spesifisere disse.

¹⁴ Ved brudd på en betingelse i en langsiktig låneavtale på balansedagen eller tidligere, se nr. 4.7 (d)N.

¹⁵ Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

Det er også et krav om å gi tilsvarende spesifisering for foregående rapporteringsperiode.

- 4.12N Et foretak med aksjekapital skal gi opplysninger i samsvar med kapittel 22.
- 4.13N Et foretak som på balansedagen er i brudd med betingelsene i en langsiktig låneavtale, men hvor långiver i ettertid har godkjent en betalingsutsettelse på minst tolv måneder regnet fra balansedagen (se nr. 4.7 (d)N), skal i tillegg til opplysningene påkrevet etter nr. 11.47 gi en begrunnelse for hvorfor et brudd på betingelsene ikke har medført omklassifisering av forpliktelsen.

Kapittel 5 – Totalresultat

Kapitlets virkeområde

5.1N Dette kapitlet angir hvilken informasjon som skal presenteres i **totalresultatet** for en periode, og hvordan den skal presenteres i to oppstillinger. Totalresultatet er foretakets finansielle **inntjening** for perioden.

Presentasjon av totalresultat

5.2N Et foretak skal presentere **totalresultatet** for en periode i to oppstillinger – et **resultatregnskap** i samsvar med rskl. kapittel 6 og en separat oppstilling av totalresultatet i samsvar med nr. 5.5N. Opplysningene i en separat oppstilling av totalresultatet kan i stedet gis i en egenkapitalnote i henhold til nr. 3.17N.

(a) [Utgår]

(b) [Utgår]

5.3N En endring fra bruk av en separat oppstilling av totalresultatet til en egenkapitalnote, eller omvendt, utgjør en endring i **regnskapsprinsipper** der kapittel 10 *Regnskapsprinsipper, estimater og feil* får anvendelse.

5.4 – 5.5 [Utgår]

Resultatregnskapet

5.4N Et foretak skal presentere et resultatregnskap i samsvar med rskl. kapittel 6. Resultatregnskapet presenterer alle inntekts- og kostnadsposter. Dette inkluderer ikke poster der denne standarden tillater eller pålegger innregning som andre inntekter og kostnader utenfor resultatregnskapet.

Resultatregnskapet etter art skal ha følgende oppstillingsplan:

1. Salgsinntekt¹⁶
2. Annen driftsinntekt¹⁷
3. Endring i beholdning av varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer
4. Endring i beholdning av egentilvirkede anleggsmidler
5. Varekostnad
6. Lønnskostnad
7. Avskrivning på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler
8. Nedskrivning av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler
9. Annen driftskostnad¹⁸

¹⁶ I resultatregnskapet er de ulike inntekter gruppert som driftsinntekter og finansinntekter. Driftsinntekter slik de omtales i nr. 2.25 (a) kan omfatte både salgsinntekter, annen driftsinntekt og finansinntekter. Det er kun inntekter som knytter seg til foretakets ordinære driftssyklus (varekretsløpet) eller virksomhet som kan presenteres som driftsinntekter. Klassifisering som henholdsvis salgsinntekt eller annen driftsinntekt avgjøres ut fra en vurdering av om inntekten genereres fra foretakets hovedaktiviteter eller foretakets øvrige aktiviteter. Dersom foretakets hovedaktivitet er investeringsvirksomhet skal avkastningen på investeringene inngå i salgsinntektene. Avkastning inkluderer både realiserte og urealiserte beløp som er innregnet i resultatregnskapet, og negativ avkastning (innregnede tap og nedskrivning) kommer til fradrag. Valutagevinster er i utgangspunktet finansinntekter, men agio som følge av kreditt på varesalg kan føres mot salgsinntekter.

¹⁷ Enkelte gevinster skal presenteres som annen driftsinntekt, mens andre skal presenteres som finansposter. Eksempelvis presenteres gevinst ved salg av eiendom, anlegg og utstyr i samsvar med kapittel 17, som annen driftsinntekt. Gevinst ved salg av investeringer i andre foretak presenteres som finansinntekter, bortsett fra når dette er foretakets hovedaktivitet.

10. Driftsresultat
11. Inntekt på investering i datterselskap og tilknyttet selskap
12. Inntekt på andre investeringer
13. Renteinntekt fra foretak i samme konsern
14. Annen finansinntekt
15. Verdiendring av finansielle instrumenter vurdert til virkelig verdi
16. Nedskrivning av finansielle eiendeler
17. Rentekostnad til foretak i samme konsern
18. Annen finanskostnad
19. Ordinært resultat før skattekostnad
20. Skattekostnad på ordinært resultat
21. Ordinært resultat
22. Ekstraordinære poster
23. Skattekostnad på ekstraordinære poster
24. Årsresultat

Resultatregnskapet etter funksjon skal ha følgende oppstillingsplan:

1. Salgsinntekt
2. Kostnad solgte varer
3. Brutto resultat
4. Distribusjonskostnader
5. Administrative kostnader
6. Driftsresultat
7. Inntekt på investering i datterselskap og tilknyttet selskap
8. Inntekt på andre investeringer
9. Renteinntekt fra foretak i samme konsern
10. Rentekostnad til foretak i samme konsern
11. Annen finansinntekt
12. Annen finanskostnad
13. Verdiendring av finansielle instrumenter vurdert til virkelig verdi
14. Ordinært resultat før skattekostnad
15. Skattekostnad på ordinært resultat
16. Ordinært resultat
17. Ekstraordinære poster
18. Skattekostnad på ekstraordinære poster
19. Årsresultat

Separat oppstilling av totalresultatet

5.5N En separat oppstilling av totalresultat skal inkludere alle inntekts- og kostnadsposter innregnet utenfor resultatregnskapet i en periode. Den separate oppstillingen av totalresultatet skal begynne med årsresultatet på den første linjen, og videre skal den inneholde følgende poster:

- (a) fire typer av **andre inntekter og kostnader** som er innregnet i totalresultatet utenfor resultatregnskapet:
 - (i) enkelte **gevinster** og tap som oppstår ved omregning av **finansregnskapet** til et utenlandsk foretak (se kapittel 30)

¹⁸ Enkelte tap skal presenteres som annen driftskostnad, mens andre presenteres som finansposter. Det som fremgår for gevinster gjelder tilsvarende for tap. Se fotnote nr. 22.

Omregning av utenlandsk valuta nr. 30.13N, nr. 30.18N (c) og nr. 30.11),

- (ii) enkelte aktuariemessige gevinster og tap (se kapittel 28 *Ytelser til ansatte* nr. 28.24 (b)),
 - (iii) enkelte endringer i den virkelige verdien av sikringsinstrumenter (se kapittel 12 *Andre finansielle instrumenter* nr. 12.22N (a) og 12.22N (b)), og
 - (iv) enkelte gevinster som oppstår i en virksomhetssammenslutning ved at tidligere eierinteresse måles til virkelig verdi (se kapittel 14 *Investeringer i tilknyttede foretak* nr. 14.8 (i) (i) og kapittel 19 *Virksomhetssammenslutninger og goodwill* nr. 19.11N).
- (b) andel av andre inntekter og kostnader i datterforetak, tilknyttede foretak og felleskontrollerte foretak som er regnskapsført etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden, og
- (c) totalresultat.

Hvis et foretak ikke har noen poster for andre inntekter og kostnader, kan det kun presentere et resultatregnskap.

Krav som gjelder for begge oppstillinger

- 5.6 Et foretak skal opplyse separat om følgende poster i oppstillingene:
- (a) årsresultat for perioden fordelt på,
 - (i) **ikke-kontrollerende eierinteresse,**
 - (ii) **eiere** av morforetaket, og
 - (b) totalresultat for perioden fordelt på
 - (i) ikke-kontrollerende eierinteresse, og
 - (ii) eiere av morforetaket.
- 5.7 – 5.8 [Utgår]
- 5.9N Et foretak skal foreta ytterligere oppdeling av poster og tilføyelser av poster som ikke inngår i oppstillingsplanene når forholdene tilsier det, jf. rskl. § 6-3 første ledd. Et foretak skal slå sammen poster hvis dette fører til et mer oversiktlig finansregnskap, jf. rskl. § 6-3 andre ledd.
- 5.10 Et foretak skal ikke presentere noen inntekts- eller kostnadsposter som «ekstraordinære poster» i totalresultat eller i notene.
- 5.11 [Utgår]

Opplysninger¹⁹

- *Opplysninger i nr. 5.12N – 5.13N kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

5.12N Et foretak som har slått sammen poster i totalresultatet, i samsvar med nr. 5.9N, skal spesifisere disse.

Det er også et krav om å gi tilsvarende spesifikasjon for foregående rapporteringsperiode.

5.13N Et foretak som ikke har spesifisert driftskostnadene etter sin art i resultatregnskapet skal gi en spesifikasjon i notene etter følgende oppstilling:

- (a) Endring i beholdning av varer under tilvirkning og ferdig tilvirkede varer
- (b) Endring i beholdning av egentilvirkede anleggsmidler
- (c) Varekostnad
- (d) Lønnskostnad
- (e) Avskrivning på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler
- (f) Nedskrivning på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler
- (g) Annen driftskostnad

Det er også et krav om å gi tilsvarende spesifikasjon for foregående rapporteringsperiode.

¹⁹ Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

Kapittel 6 - Oppstilling av endringer i egenkapital og egenkapitalnote

Kapitlets virkeområde

- 6.1N Dette kapitlet gjelder krav til presentasjon av endringer i foretakets **egenkapital** for en periode. Presentasjonen kan enten gjøres i en **oppstilling av endringer i egenkapital** eller i en egenkapitalnote.

Oppstilling av endringer i egenkapital

Formål

- 6.2 Oppstillingen av endringer i egenkapital presenterer foretakets årsresultat for en **rapporteringsperiode**, inntekts- og kostnadsposter innregnet i **andre inntekter og kostnader**²⁰ for perioden, virkningene av endringer i **regnskapsprinsipper** og korreksjoner av feil innregnet i perioden, samt størrelsene på egenkapitalinnskudd fra, og utbytte og andre utdelinger til, eiere i perioden.

Informasjon som skal presenteres i oppstillingen av endringer i egenkapital

- 6.3 Et foretak skal presentere en oppstilling av endringer i egenkapital som viser:
- (a) **Totalresultatet**²¹ for perioden. Oppstillingen viser separat de samlede beløpene som kan henføres til **eiere** av morforetaket og ikke-kontrollerende eierinteresser,
 - (b) for hver bestanddel av egenkapitalen, virkningene av tilbakevirkende anvendelse eller tilbakevirkende omarbeiding innregnet i samsvar med kapittel 10 *Regnskapsprinsipper, estimater og feil*.
 - (c) En avstemming mellom den balanseførte verdien ved begynnelsen og slutten av perioden for hver bestanddel av egenkapitalen. Det skal være separate opplysninger om endringer som følger av
 - (i) årsresultatet,
 - (ii) hver enkelt post i andre inntekter og kostnader, og
 - (iii)N størrelsene på hvert enkelt egenkapitalinnskudd fra, og utbytte og andre utdelinger til eiere, som separat viser utstedelser av aksjer, transaksjoner med egne aksjer²², utbytte og andre utdelinger til eiere. Det kan også være reduksjon av eierinteresser i datterforetak som ikke medfører tap av kontroll og egenkapitaleffekter som følge av økning av eierinteresse i datterforetak.

6.4 – 6.5 [Utgår]

²⁰ Andre inntekter og kostnader skal presenteres i en separat oppstilling av totalresultatet, med mindre foretaket har valgt å presentere andre inntekter og kostnader i en egenkapitalnote. Hvilke poster som utgjør andre inntekter og kostnader fremkommer i nr. 5.5N (a).

²¹ Totalresultatet består av årsresultatet, slik det fremkommer i resultatregnskapet, og sum andre inntekter og kostnader. Andre inntekter og kostnader skal presenteres i den separate oppstillingen av totalresultatet, med mindre foretaket har valgt å presentere andre inntekter og kostnader som en del av egenkapitalnoten i henhold til nr. 3.17N. Hvilke poster som utgjør andre inntekter og kostnader fremkommer i nr. 5.5N (a).

²² For ytterligere opplysningskrav vedrørende egne aksjer, se nr. 22.21N

Informasjon som skal presenteres i egenkapitalnoten

- 6.6N Hvis foretaket velger å presentere endringer i egenkapitalen i en egenkapitalnote skal den samlet inneholde de opplysningene som kreves i en separat oppstilling av totalresultatet i henhold til nr. 5.5 og separat oppstilling av endringer i egenkapitalen i henhold til nr. 6.3.

Opplysninger²³

- *Opplysninger i nr. 6.7N – 6.8N kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

- 6.7N I den utstrekning det ikke fremgår av oppstillingene etter nr. 6.3 eller 6.6N, skal et foretak særskilt opplyse om opptjent egenkapital.
- 6.8N Samvirkeforetak som har medlemskapitalkonti i samsvar med lov om samvirkeforetak § 29, skal gi opplysninger om årets utbetaling og avsetning. Det skal også opplyses om eventuelle vedtektsbestemmelser og årsmøtevedtak eller forslag til vedtak knyttet til medlemskapitalkonti.

²³ Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

Kapittel 7 - Oppstilling av kontantstrømmer

Kapitlets virkeområde

- 7.1 Dette kapitlet omhandler informasjonen som skal presenteres i en **oppstilling av kontantstrømmer**, og hvordan den skal presenteres. Oppstillingen av kontantstrømmer gir informasjon om endringer i **kontanter** og **kontantekvivalenter** i et foretak for en **rapporteringsperiode**. Den viser endringer som følger av **driftsaktiviteter**, **investeringsaktiviteter** og **finansieringsaktiviteter** separat.

Kontantekvivalenter

- 7.2 **Kontantekvivalenter** er kortsiktige, svært likvide investeringer som holdes for å innfri kortsiktige betalingsforpliktelser i stedet for å foreta investeringer eller lignende. Derfor kan en investering normalt regnes som kontantekvivalent bare når den har en kort løpetid, for eksempel tre måneder eller mindre fra anskaffelsestidspunktet. Kassekreditt anses vanligvis som finansieringsaktiviteter på linje med lån. Dersom kassekreditt imidlertid skal tilbakebetales ved påkrav og utgjør en integrert del av foretakets likviditetsstyring, inngår den som en bestanddel av kontanter og kontantekvivalenter.

Informasjon som skal presenteres i oppstillingen av kontantstrømmer

- 7.3 Et foretak skal presentere en oppstilling av **kontantstrømmer** som presenterer kontantstrømmer for en rapporteringsperiode klassifisert etter driftsaktiviteter, investeringsaktiviteter og finansieringsaktiviteter.

Driftsaktiviteter

- 7.4 Driftsaktiviteter er foretakets viktigste **inntektsskapende** virksomhet. Derfor stammer kontantstrømmer fra driftsaktiviteter vanligvis fra transaksjoner og andre hendelser og forhold som inngår i fastsettelsen av **årsresultatet**. Eksempler på kontantstrømmer fra driftsaktiviteter er:

- (a) innbetalinger fra varesalg og tjenesteyting,
- (b) innbetalinger fra royalties, honorarer, provisjoner og andre driftsinntekter,
- (c) utbetalinger til leverandører for varer og tjenester,
- (d) utbetalinger til og på vegne av ansatte,
- (e) utbetalinger eller tilbakebetalinger av resultatskatt, med mindre de kan henføres direkte til finansierings- eller investeringsaktiviteter, og
- (f) inn- og utbetalinger i forbindelse med investeringer, lån og andre kontrakter som holdes for handel eller omsetning, og som kan likestilles med beholdninger anskaffet spesielt med henblikk på videresalg.

Noen transaksjoner, for eksempel et produksjonsforetaks salg av et anlegg, kan medføre en gevinst eller et tap som inngår i årsresultatet. Kontantstrømmer forbundet med slike transaksjoner er imidlertid kontantstrømmer fra investeringsaktiviteter.

Investeringsaktiviteter

7.5 Investeringsaktiviteter er anskaffelse og avhending av anleggsmidler og andre investeringer som ikke inngår i kontantekvivalenter. Eksempler på kontantstrømmer fra investeringsaktiviteter er:

- (a) utbetalinger til anskaffelse av eiendom, anlegg og utstyr (herunder egentilvirket eiendom, anlegg og utstyr), immaterielle eiendeler og andre langsiktige eiendeler,
- (b) innbetalinger fra salg av eiendom, anlegg og utstyr, immaterielle eiendeler og andre langsiktige eiendeler,
- (c) utbetalinger til anskaffelse av egenkapital- eller gjeldsinstrumenter i andre foretak samt andeler i felleskontrollerte virksomheter (unntatt utbetalinger i forbindelse med instrumenter som anses å være kontantekvivalenter eller som holdes for handel eller omsetning),
- (d) innbetalinger fra salg av egenkapital- eller gjeldsinstrumenter i andre foretak samt andeler i felleskontrollerte virksomheter (unntatt innbetalinger i forbindelse med instrumenter som anses å være kontantekvivalenter eller som holdes for handel eller omsetning),
- (e) utbetalinger av forskudd og lån til andre parter,
- (f) innbetalinger ved tilbakebetaling av forskudd og lån til andre parter,
- (g) utbetalinger til terminkontrakter, opsjonsavtaler og bytteavtaler, unntatt når de holdes for handel eller omsetning, eller når utbetalingene klassifiseres som finansieringsaktiviteter, og
- (h) innbetalinger fra terminkontrakter, opsjonsavtaler og bytteavtaler, unntatt når de holdes for handel eller omsetning, eller når innbetalingene klassifiseres som finansieringsaktiviteter.

Når en kontrakt regnskapsføres som en sikring (se kapittel 12 *Andre finansielle instrumenter*), skal et foretak klassifisere kontraktens kontantstrømmer på samme måte som sikringsobjektets kontantstrømmer.

Finansieringsaktiviteter

7.6 Finansieringsaktiviteter er aktiviteter som medfører endringer i størrelsen på og sammensetningen av foretakets innskutte egenkapital og lån. Eksempler på kontantstrømmer fra finansieringsaktiviteter er:

- (a) innbetalinger fra utstedelse av aksjer eller andre egenkapitalinstrumenter,
- (b) utbetalinger til aksjonærer til anskaffelse eller innløsning av foretakets aksjer,
- (c) innbetalinger fra utstedelse av obligasjoner, lån, gjeldsbrev, pantelån og annen kort- eller langsiktig innlån,
- (d) tilbakebetaling av lån, og

- (e) leietakers nedbetaling av den utestående forpliktelsen i forbindelse med en **finansiell leieavtale**.

Rapportering av kontantstrømmer fra driftsaktiviteter

7.7 Et foretak skal presentere kontantstrømmer fra driftsaktiviteter ved hjelp av enten:

- (a) den indirekte metoden, der foretakets resultat blir justert for virkningen av transaksjoner uten kontant oppgjør, utsettelse eller periodisering av tidligere eller framtidige inn- eller utbetalinger knyttet til drift, samt inntekter eller kostnader knyttet til kontantstrømmer fra investering eller finansiering, eller
- (b) den direkte metoden, som gir opplysninger om vesentlige klasser av brutto inn- og utbetalinger.

Indirekte metode

7.8 Med den indirekte metoden fastsettes netto kontantstrømmer fra driftsaktiviteter ved justering av resultatet for:

- (a) periodens endringer i beholdninger og fordringer og gjeld i forbindelse med driften,
- (b) ikke-kontante poster som **avskrivning, avsetninger, utsatt skatt**, opptjente inntekter (påløpte kostnader) som ennå ikke er inn- eller utbetalt, urealiserte valutagevinster og -tap, tilbakeholdt overskudd fra **tilknyttede foretak** og **ikke-kontrollerende eierinteresser**, og
- (c) alle andre poster der inn- og utbetalingene er knyttet til investering eller finansiering.

Direkte metode

7.9 Med den direkte metoden presenteres netto kontantstrømmer fra driftsaktiviteter ved å gi informasjon om vesentlige klasser av brutto inn- og utbetalinger. Slik informasjon kan skaffes enten:

- (a) fra foretakets registreringer, eller
- (b) ved å justere salg, kostnad solgte varer og andre poster i totalresultat²⁴ for:
 - (i) periodens endringer i beholdninger og fordringer og gjeld i forbindelse med driften,
 - (ii) andre ikke-kontante poster, og
 - (iii) alle andre poster der inn- og utbetalingene er kontantstrømmer fra investering eller finansiering.

²⁴ Totalresultatet består av årsresultatet, slik det fremkommer i resultatregnskapet, og sum andre inntekter og kostnader. Andre inntekter og kostnader skal presenteres i den separate oppstillingen av totalresultatet, med mindre foretaket har valgt å presentere andre inntekter og kostnader som en del av egenkapitalnoten i henhold til nr. 3.17N. Hvilke poster som utgjør andre inntekter og kostnader fremkommer i nr. 5.5N (a).

Rapportering av kontantstrømmer fra investerings- og finansieringsaktiviteter

- 7.10 Et foretak skal presentere vesentlige klasser av brutto inn- og utbetalinger knyttet til investerings- og finansieringsaktiviteter separat. De samlede kontantstrømmene fra anskaffelse og avhending av datterforetak eller andre forretningsenheter skal presenteres separat og klassifiseres som investeringsaktiviteter.

Kontantstrømmer i utenlandsk valuta

- 7.11N Et foretak skal registrere kontantstrømmer fra transaksjoner i utenlandsk valuta i foretakets regnskapsvaluta ved at beløpet i utenlandsk valuta omregnes til gjeldende valutakurs mellom regnskapsvalutaen og den utenlandske valutaen på kontantstrømtidspunktet.
- 7.12N Foretaket skal omregne kontantstrømmer i et utenlandsk datterforetak til gjeldende valutakurs mellom foretakets regnskapsvaluta og den utenlandske valutaen på kontantstrømtidspunktet.
- 7.13 Urealiserte gevinster og tap på valutakursendringer er ikke kontantstrømmer. For å avstemme kontanter og kontantekvivalenter ved begynnelsen og slutten av perioden må imidlertid virkningen av valutakursendringer på kontanter og kontantekvivalenter som besittes i utenlandsk valuta, presenteres i oppstillingen av kontantstrømmer. Foretaket skal derfor måle kontanter og kontantekvivalenter som besittes i rapporteringsperioden på nytt (for eksempel beløp i utenlandsk valuta som besittes og bankkontoer i utenlandsk valuta) til gjeldende valutakurs på balansedagen. Foretaket skal presentere de urealiserte gevinstene eller tapene ved valutakursendringer separat fra kontantstrømmer fra drifts-, investerings- og finansieringsaktiviteter.

Renter og utbytte²⁵

- 7.14 Et foretak skal presentere kontantstrømmer fra inn- og utbetalinger av renter og utbytte separat. Foretaket skal klassifisere disse kontantstrømmer som drifts-, investerings- eller finansieringsaktiviteter. Klassifiseringen skal være ensartet fra periode til periode.
- 7.15 Et foretak kan klassifisere renteutbetalinger og mottatte renter og utbytte som kontantstrømmer fra driftsaktiviteter, fordi de er inkludert i resultatet. Alternativt kan foretaket klassifisere renteutbetalinger og mottatte renter og utbytte som kontantstrømmer fra henholdsvis finansierings- og investeringsaktiviteter, fordi de er utgifter til framskaffelse av finansielle ressurser eller avkastning på investeringer.
- 7.16 Et foretak kan klassifisere utbetalt utbytte som kontantstrømmer fra finansieringsaktiviteter, fordi de er utgifter til framskaffelse av finansielle ressurser. Alternativt kan foretaket klassifisere utbetalt utbytte som en bestanddel av kontantstrømmer fra driftsaktiviteter, fordi de er betalt av kontantstrømmer fra driftsaktiviteter.

Resultatskatt

- 7.17 Et foretak skal presentere kontantstrømmer fra resultatskatt separat, og skal klassifisere dem som kontantstrømmer fra driftsaktiviteter, med mindre de spesifikt kan henføres til finansierings- eller investeringsaktiviteter. Når skattemessige

²⁵ Utbytte i nr. 7.14 - 7.16 omfatter også konsernbidrag.

kontantstrømmer fordeles på flere klasser av aktiviteter, skal foretaket opplyse om det samlede beløpet av betalt skatt.

- 7.17N Et foretak kan i stedet for å presentere kontantstrømmer fra resultatskatt i samsvar med nr. 7.17, presentere disse som kontantstrømmer fra driftsaktiviteter.

Transaksjoner uten kontant oppgjør

- 7.18 Et foretak skal ikke ta med investerings- og finansieringstransaksjoner som ikke krever bruk av kontanter eller kontantekvivalenter i oppstillingen av kontantstrømmer. Et foretak skal opplyse om slike transaksjoner andre steder i **finansregnskapet** på en slik måte at all relevant informasjon om disse investerings- og finansieringsaktivitetene framkommer.
- 7.19 Mange investerings- og finansieringsaktiviteter har ingen direkte innvirkning på de aktuelle kontantstrømmene, selv om de påvirker foretakets kapital- og eiendelsstruktur. Utelatelse av transaksjoner uten kontant oppgjør fra oppstillingen av kontantstrømmer er i samsvar med formålet med oppstillingen av kontantstrømmer, ettersom slike poster ikke medfører kontantstrømmer i den aktuelle perioden. Eksempler på transaksjoner uten kontant oppgjør er:
- (a) anskaffelse av eiendeler enten ved overtakelse av direkte tilknyttede forpliktelser eller ved hjelp av en finansiell leieavtale,
 - (b) overtakelse av et foretak ved aksjeemisjon, og
 - (c) konvertering av gjeld til egenkapital.

Bestanddelene av kontanter og kontantekvivalenter

- 7.20 Et foretak skal presentere bestanddelene av kontanter og kontantekvivalenter, og skal presentere en avstemming mellom beløpene i oppstillingen av kontantstrømmer og de tilsvarende postene i balansen. Et foretak er imidlertid ikke pålagt å presentere denne avstemmingen dersom beløpet av kontanter og kontantekvivalenter i oppstillingen av kontantstrømmer er identisk med tilsvarende beløp i balansen.

Andre opplysninger²⁶

- *Opplysninger i nr. 7.21 kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

- 7.21 Et foretak skal opplyse om eventuelle betydelige beløp i kontanter og kontantekvivalenter som besittes av foretaket, men som ikke er tilgjengelige for bruk av foretaket. Ledelsen skal i så fall også kommentere beløpene. Kontanter og kontantekvivalenter kan være utilgjengelige for foretaket som følge av blant annet valutakontroll eller juridiske restriksjoner.

²⁶ Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

Kapittel 8 - Noter til finansregnskapet

Kapitlets virkeområde

8.1 Dette kapitlet omhandler prinsippene som ligger til grunn for hvilke opplysninger som skal presenteres i **notene** til finansregnskapet, og hvordan de skal presenteres.

Noter inneholder opplysninger ut over dem som presenteres i **balansen, resultatregnskapet**, den separate **oppstilling av totalresultatet** (hvis den presenteres), **oppstillingen av endringer i egenkapital** (hvis den presenteres), og **oppstillingen av kontantstrømmer**.

Noter inneholder forklarende beskrivelser eller spesifikasjoner av poster som det er opplyst om i de nevnte oppstillingene, samt opplysninger om poster som ikke oppfyller kravene til **innregning** i disse regnskapsoppstillingene. I tillegg til kravene i dette kapitlet, krever nær sagt alle andre kapitler i denne standarden at det gis opplysninger som normalt presenteres i notene.

8.1N Denne standarden omtaler ikke spesifikke notekrav som gjelder for store foretak, jf. rskl. § 1-5. Det henvises i den forbindelse til regnskapsloven §§ 7-5 andre ledd, 7-20 andre ledd, 7-21 fjerde ledd, 7-26 fjerde ledd og 7-31b.

Notenes struktur

8.2N Notene skal gi regnskapsbrukerne opplysninger som er nødvendige for å bedømme foretakets stilling og resultat. Bortsett fra obligatoriske noter, der ordet «alltid» fremgår av standarden, kan et foretak utelate opplysninger når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat. Notene skal:

- (a) presentere informasjon om grunnlaget for utarbeidingen av finansregnskapet og de spesifikke **regnskapsprinsippene** som er anvendt i samsvar med nr. 8.5N–8.7,
- (b) gi den informasjonen som kreves av denne standarden og som ikke presenteres andre steder i finansregnskapet, og
- (c) gi informasjon som ikke presenteres andre steder i finansregnskapet, men som er relevant for forståelsen av det.

8.3 Et foretak skal så langt det er praktisk mulig presentere notene på en systematisk måte. For hver post i finansregnskapet skal et foretak skal sørge for krysshenvisninger til all tilhørende informasjon i notene.

8.4 Et foretak presenterer vanligvis notene i følgende rekkefølge:

- (a)N erklæring om at finansregnskapet er utarbeidet i samsvar med regnskapsloven og god regnskapsskikk (se nr. 3.3N),
- (b) oversikt over viktige regnskapsprinsipper som er anvendt (se nr. 8.5N),
- (c) underbyggende informasjon om poster som presenteres i finansregnskapet, i samme rekkefølge som hver oppstilling og hver post presenteres, og
- (d) eventuelle andre opplysninger.

Opplysninger om regnskapsprinsipper

- 8.5N Et foretak skal gi opplysninger om anvendte viktige regnskapsprinsipper. Opplysningene skal være spesifikt tilpasset foretaket, foretakets virksomhet og situasjon.
- (a) målegrunnlaget (eller målegrunnlagene)
 - (b) andre anvendte regnskapsprinsipper som er relevante for forståelsen av finansregnskapet.

Informasjon om vurderinger

- 8.6 Et foretak skal opplyse om de vurderinger som, utover vurderinger som innebærer estimering (se nr. 8.7), har hatt størst innvirkning på beløpene i finansregnskapet når ledelsen har anvendt foretakets regnskapsprinsipper. Opplysningene kan enten gis i oversikten over viktige regnskapsprinsipper eller sammen med øvrige noteopplysninger.

Informasjon om viktige kilder til estimeringsusikkerhet

- 8.7 Et foretak skal i notene opplyse om de viktigste forutsetningene for framtiden og andre viktige kilder til estimeringsusikkerhet på balansedagen som innebærer en betydelig risiko for en vesentlig justering av den balanseførte verdien av eiendeler og forpliktelses i løpet av den neste rapporteringsperioden.

For disse eiendelene og forpliktelsene skal det i notene opplyses om:

- (a) deres art, og
- (b) deres balanseførte verdi.

Avviklet virksomhet

- 8.8N Et foretak skal gi opplysninger som setter brukere av finansregnskapet i stand til å vurdere de finansielle virkningene av **avviklet virksomhet**. Normalt medfører dette minst opplysninger om følgende:
- (a) En beskrivelse av den avviklede virksomheten, herunder opplysninger om salgsinntekter, driftsresultat og resultat før og etter skatt knyttet til denne **foretaksdelen**.
 - (b) En beskrivelse av en bindende avtale om salg av foretaksdel, herunder balanseført verdi, relevante resultatstørrelser og gevinst (tap) som følge av transaksjonen.

Noteopplysninger etter regnskapsloven som ikke fremkommer i andre kapitler i denne standarden

- 8.9N Dersom et foretak er engasjert i aktiviteter med vesentlig risiko eller vesentlige fordeler som ikke er innregnet i balansen, skal tilleggsopplysningene etter rskl. § 7-1 fjerde ledd omfatte en beskrivelse av aktivitetenes finansielle virkning og formålet med dem.

- 8.10N Et foretak skal opplyses om store enkeltransaksjoner.
- 8.11N Et foretak skal alltid opplyses om antall årsverk som den rapporteringspliktige har sysselsatt i rapporteringsperioden.
- 8.12N Et foretak skal alltid opplyses om godtgjørelse til revisor og hvordan godtgjørelsen er fordelt på lovpålagt revisjon, andre attestasjonstjenester, skatterådgivning og andre tjenester utenfor revisjonen.
- Honorarer for andre tjenester utenfor revisjonen skal spesifiseres for vesentlig forskjellige tjenester.
- Opplysningene skal også omfatte godtgjørelse til foretak som revisor har et særskilt samarbeid med.
- 8.13N Er foretakets forpliktelse sikret ved pant eller lignende sikkerhet i foretakets eiendeler, skal det gis opplysninger om den forpliktelsen sikkerheten gjelder og om balanseført verdi av de pantsatte eiendeler.
- Utlegg skal angis særskilt.
- 8.14N Et foretak som har betydelig virksomhet innen utvinning av petroleum, kraftproduksjon eller gruvedrift, skal gi opplysning om antatte reserver og gjenværende utvinnings- eller utnyttelsesperiode, konsesjonsperiode og andre økonomiske betingelser.
- Det skal opplyses særskilt om framtidige utgifter til disponering og opprydding.

Kapittel 9 – Konsernregnskap og morforetakets selskapsregnskap

Kapitlets virkeområde

9.1N Dette kapitlet definerer under hvilke omstendigheter et foretak skal presentere et **konsernregnskap** og prinsippene for utarbeiding av et slikt regnskap. Det gir også veiledning om morforetakets selskapsregnskap.

Krav for å presentere konsernregnskap

9.2 Et **morforetak** skal presentere et konsernregnskap der det konsoliderer sine investeringer i **datterforetak** i samsvar med denne standarden, bortsett fra som tillatt eller påkrevd i henhold til nr. 9.3. Konsernregnskapet skal omfatte alle morforetakets datterforetak.

9.3 Et morforetak trenger ikke presentere konsernregnskap dersom:

(a) begge de følgende vilkårene er oppfylt:

(i) morforetaket er selv et datterforetak, og

(ii)N det overordnede morforetaket (eller et mellomliggende morforetak) hører hjemme i en EØS-stat og utarbeider konsernregnskap som omfatter morforetaket som selv er et datterforetak, og dette konsernregnskapet er utarbeidet og revidert i samsvar med lovgivningen i denne staten, jf. rskl. § 3-7 første ledd²⁷.

(b) [Utgår]

(b)N dersom samtlige av foretakets datterforetak hver for seg eller samlet er av uvesentlig betydning, jf. rskl. § 3-2 femte ledd.

(c)N dersom det har eid datterforetak i løpet av rapporteringsperioden, men hvor alle er avhendet innen balansedagen.

(d)N dersom det er et foretak som faller inn under rskl. § 1-2 første ledd nr. 11 eller 13, jf. rskl. § 1-3 andre ledd.

9.3N Et morforetak kan utelate et datterforetak fra konsernregnskapet dersom

(a) utelatelsen ikke har betydning for å bedømme konsernets stilling og resultat, jf. rskl. § 3-8 andre ledd.

Dersom foretaket har investeringer i flere datterforetak som hver for seg kan utelates fra konsernregnskapet, skal de likevel ikke utelates dersom de samlet er av betydning for å bedømme konsernets stilling og resultat, jf. rskl. § 3-8 andre ledd.

²⁷ Dette konsernregnskapet skal være på norsk, med mindre departementet ved forskrift eller enkeltvedtak bestemmer noe annet. Bestemmelsene i regnskapslovens kapittel 8 gjelder tilsvarende for dette konsernregnskapet, jf. rskl. § 3-7 første ledd. Dersom mer enn 90 prosent av selskapskapitalen i morforetaket som selv er datterforetak eies av én aksje- eller andelseier gjelder adgangen til å unnlate å utarbeide konsernregnskap bare dersom de øvrige aksje- eller andelseierne godkjenner dette, jf. rskl. § 3-7 første ledd. Aksje- eller andelseiere som eier minst 10 prosent av selskapskapitalen kan kreve at det utarbeides konsernregnskap i tilfeller som omfattes av nr. 9.3 (a). Slikt krav må framsettes senest seks måneder før balansedagen, jf. rskl. § 3-7 tredje ledd. Departementet kan i enkeltvedtak gjøre tilsvarende unntak fra konsernregnskapsplikten når morselskapet hører hjemme i annen stat enn EØS-stat, jf. rskl. § 3-7 fjerde ledd.

- (b) datterforetaket er anskaffet med sikte på **midlertidig eie** og holdes i påvente av salg, jf. rskl. § 3-8 første ledd.

Midlertidig eide investeringer i datterforetak skal regnskapsføres til det laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi i henhold til nr. 11.14 (c) (ii), med mindre vilkårene i rskl. § 5-8 er oppfylt, jf. rskl. § 5-2.

- 9.4 Et datterforetak er et foretak som kontrolleres av morforetaket. **Kontroll** er makt til å styre foretakets finansielle og driftsmessige prinsipper i den hensikt å oppnå fordeler av foretakets aktiviteter. Hvis et foretak har etablert et foretak for særskilte formål (Special Purpose Entity – SPE) for å oppfylle et avgrenset og veldefinert formål, skal foretaket konsolidere dette SPE når det reelle innholdet i forholdet indikerer at dette SPE kontrolleres av foretaket (se nr. 9.10–9.12).
- 9.5 Kontroll antas å foreligge når morforetaket eier, direkte eller indirekte gjennom datterforetak, mer enn halvparten av stemmerettene i et foretak. Denne antakelsen kan unntaksvis tilsesettes dersom det klart kan vises at et slikt eierskap ikke utgjør kontroll. Kontroll foreligger også når morforetaket eier halvparten eller mindre av stemmerettene i et foretak og i tillegg har:
- (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.
- 9.5N Kontroll kan også foreligge når et foretak eier en stor stemmeberettiget **ikke-kontrollerende eierinteresse** og ingen annen eier eller eiergruppering har kontroll.
- 9.6 Kontroll kan også oppnås ved å ha opsjoner eller konvertible instrumenter som kan utøves, eller ved å ha en agent som har mulighet til å styre aktivitetene til fordel for det kontrollerende foretaket.
- 9.7 Et datterforetak blir ikke ekskludert fra konsolidering bare fordi investoren er en risikokapitalorganisasjon eller et lignende foretak.
- 9.8N Et datterforetak blir ikke ekskludert fra konsolidering fordi dets forretningsvirksomhet er forskjellig fra den virksomheten som drives av andre foretak innenfor konsernet.
- 9.9 Et datterforetak blir ikke ekskludert fra konsolidering fordi det driver virksomhet i en jurisdiksjon som har restriksjoner på overføring av kontanter eller andre eiendeler ut av jurisdiksjonen.

Foretak for særskilte formål (SPE)

- 9.10 Et foretak kan være etablert for et avgrenset formål (for eksempel for å gjennomføre en leieavtale, utføre forsknings- og utviklingsaktiviteter eller sikre finansielle

eiendeler). Et slikt SPE kan ha form av et aksjeselskap, forvaltningsselskap, ansvarlig selskap eller et foretak uten selvstendig rettsevne. SPE blir ofte etablert ved hjelp av juridiske ordninger som pålegger strenge krav til driften av et slikt SPE.

- 9.11 Et foretak skal konsolidere eventuelle SPE som kontrolleres av foretaket. I tillegg til omstendighetene beskrevet i nr. 9.5, kan følgende omstendigheter indikere at et foretak kontrollerer et SPE (listen er ikke uttømmende):
- (a) aktivitetene til et SPE blir drevet på vegne av foretaket i henhold til foretakets særlige forretningsmessige behov.
 - (b) foretaket har den endelige beslutningsmyndigheten over aktivitetene til et SPE selv om de daglige beslutningene er blitt delegert.
 - (c) foretaket har rett til å få størstedelen av fordelene fra et SPE og kan derfor utsettes for risiko knyttet til aktivitetene til dette SPE.
 - (d) foretaket beholder størstedelen av restrisikoen eller eierrisikoen knyttet til et SPE eller til dets eiendeler.
- 9.12 Nr. 9.10 og 9.11 gjelder ikke for pensjonsordninger eller andre langsiktige ordninger for ytelser til ansatte, der kapittel 28 *Ytelser til ansatte* får anvendelse.

Konsolideringsprinsipper

- 9.13 Konsernregnskapet presenterer finansiell informasjon om **konsernet** som én enkelt økonomisk enhet. Ved utarbeiding av konsernregnskap skal et foretak:
- (a) slå sammen finansregnskapet til morforetaket og dets datterforetak post for post ved å legge sammen like poster for eiendeler, forpliktelser, egenkapital, inntekter og kostnader,
 - (b) eliminere den **balanseførte verdien** av morforetakets investering i hvert datterforetak samt morforetakets andel av egenkapitalen i hvert datterforetak,
 - (c) måle og presentere **ikke-kontrollerende eierinteresse** i resultatet til konsoliderte datterforetak for **rapporteringsperioden** atskilt fra eierinteressen til **eierne** av morforetaket, og
 - (d) måle og presentere ikke-kontrollerende eierinteresse i nettoeiendelene til konsoliderte datterforetak atskilt fra egenkapitalen i datterforetakene som kan henføres til morforetakets aksjeeiere. Ikke-kontrollerende eierinteresse i nettoeiendelene består av:
 - (i) størrelsen på den ikke-kontrollerende eierinteressen på tidspunktet for den opprinnelige virksomhetssammenslutningen beregnet i samsvar med kapittel 19 *Virksomhetssammenslutninger og goodwill*, og
 - (ii) den ikke-kontrollerende eierinteressens andel av endringer i egenkapitalen etter tidspunktet for virksomhetssammenslutningen.
- 9.14 Andelen av resultatet og endringer i egenkapital som er henført til eierne av morforetaket og til den ikke-kontrollerende eierinteressen, fastsettes på grunnlag av nåværende eierinteresser og gjenspeiler ikke en mulig utøvelse eller konvertering av opsjoner eller konvertible instrumenter.

Konserninterne saldoer og transaksjoner

- 9.15 Konserninterne saldoer og transaksjoner, herunder inntekter, kostnader og utbytte, skal elimineres i sin helhet. Fortjeneste og tap som følger av konserninterne transaksjoner som innregnes i eiendeler, slik som beholdninger og eiendom, anlegg og utstyr, skal elimineres i sin helhet. Konserninterne tap kan indikere et verdifall som krever **innregning** i konsernregnskapet (se kapittel 27 *Verdifall på eiendeler*). Kapittel 29 *Resultatskatt* får anvendelse på **midlertidige forskjeller** som oppstår ved eliminering av fortjeneste og tap som følger av konserninterne transaksjoner.

Ensartet rapporteringstidspunkt

- 9.16N Finansregnskapet til morforetaket og dets datterforetak som brukes ved utarbeidingen av konsernregnskapet, skal utarbeides på samme **rapporteringstidspunkt**. Dersom datterforetaket følger en annen rapporteringsperiode enn morforetaket, skal konsernregnskapet bygge på et **delårsregnskap** som utarbeides på samme rapporteringstidspunkt som finansregnskapet til morforetaket. Er forskjellen mellom rapporteringstidspunktene tre måneder eller mindre, er det tilstrekkelig at datterforetakets finansregnskap korrigeres for vesentlige transaksjoner og hendelser i den mellomliggende perioden, jf. rskl. § 3-6 tredje ledd.

Ensartede regnskapsprinsipper

- 9.17 Konsernregnskapet skal utarbeides ved anvendelse av ensartede **regnskapsprinsipper** for like transaksjoner og andre hendelser og forhold under lignende omstendigheter. Dersom et foretak i konsernet anvender andre regnskapsprinsipper enn dem som er anvendt i konsernregnskapet for like transaksjoner og hendelser under lignende omstendigheter, foretas det hensiktsmessige justeringer i dette foretakets finansregnskap ved utarbeidingen av konsernregnskapet.

Overtakelse og avhending²⁸ av datterforetak

- 9.18 Et datterforetaks inntekter og kostnader inngår i konsernregnskapet fra overtakelsestidspunktet fram til tidspunktet da morforetakets kontroll over datterforetaket opphører. Når morforetakets kontroll opphører innregnes differansen mellom vederlaget fra avhendingen av datterforetaket og dets balanseførte verdi på tidspunktet kontroll opphører, i konsernets resultatregnskap. Kumulative beløpet for eventuelle valutakursdifferanser som er relatert til et utenlandsk datterforetak og som er innregnet i andre inntekter og kostnader²⁹ i samsvar med kapittel 30 *Omregning av utenlandsk valuta* reklassifiseres ikke i resultatregnskapet ved avhending av datterforetaket.
- 9.18N Et foretak som har innregnet en verdiøkning på en tidligere eierinteresse som andre inntekter og kostnader i henhold til nr. 14.8 (i) (i)N og 19.11N, kan innregne denne verdiøkningen i resultatet ved avhending av datterforetaket. Dette er et prinsippvalg som må anvendes konsistent.

²⁸ Dersom et morforetak reduserer sin eierinteresse i et datterforetak og kontroll beholdes, eller dersom et morforetak øker sin kontrollerende eierinteresse i et datterforetak skal morforetaket regnskapsføre dette i samsvar med nr. 22.19 og 22.19N.

²⁹ Andre inntekter og kostnader skal presenteres i en separat oppstilling av totalresultatet, med mindre foretaket har valgt å presentere andre inntekter og kostnader i en egenkapitalnote. Hvilke poster som utgjør andre inntekter og kostnader fremkommer av nr. 5.5N (a).

- 9.19 Hvis et foretak opphører å være et datterforetak, men investoren (tidligere morforetak) beholder en investering i det tidligere datterforetaket, skal denne investeringen regnskapsføres som en **finansiell eiendel** i samsvar med kapittel 11 *Alminnelige finansielle instrumenter* eller kapittel 12 *Andre finansielle instrumenter* fra tidspunktet da foretaket opphørte å være et datterforetak, forutsatt at det ikke blir et **tilknyttet foretak** (i så fall får kapittel 14 *Investeringer i tilknyttede foretak* anvendelse) eller et **felleskontrollert foretak** (i så fall får kapittel 15 *Investeringer i felleskontrollerte virksomheter* anvendelse). Den balanseførte verdien av investeringen på tidspunktet da foretaket opphører å være et datterforetak, skal anses som anskaffelseskost ved førstegangsmåling av den finansielle eiendelen.

Ikke-kontrollerende eierinteresse i datterforetak

- 9.20 Et foretak skal presentere ikke-kontrollerende eierinteresse i egenkapitalen i konsernbalansen, atskilt fra egenkapitalen til eierne av morforetaket.
- 9.21N Et foretak skal opplyse separat om ikke-kontrollerende eierinteresse i konsernets årsresultat i resultatregnskapet og i konsernets totalresultat³⁰ i den separate oppstillingen av totalresultatet (dersom denne utarbeides), som pålagt i henhold til nr. 5.6.
- 9.22 Årsresultatet og hver enkelt bestanddel av andre inntekter og kostnader skal henføres til eierne av morforetaket og til den ikke-kontrollerende eierinteressen. Totalresultatet skal henføres til eierne av morforetaket og til den ikke-kontrollerende eierinteressen, selv om dette medfører en negativ saldo i den ikke-kontrollerende eierinteressen.

Opplysninger³¹ i konsernregnskapet

-
- *Opplysninger i nr. 9.23 kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme konsernets stilling og resultat.*
-

- 9.23 Følgende opplysninger skal gis i konsernregnskapet:
- (a) det faktum at regnskapet er et konsernregnskap,
 - (b) grunnlaget for å konkludere at det foreligger kontroll når morforetaket ikke eier, direkte eller indirekte gjennom datterforetak, mer enn halvparten av stemmerettene,
 - (b)N navnet på foretak der den rapporteringspliktige selv eller gjennom datterforetak eier så mange aksjer eller andeler at de representerer flertallet av stemmene i foretaket, men som ikke er datterforetak fordi det klart kan påvises at slikt eierskap likevel ikke gir bestemmende innflytelse, jf. rskl. § 1-3 annet ledd nr. 1. Det skal opplyses om de forhold som påviser at slikt eierskap likevel ikke gir bestemmende innflytelse.
 - (c) [Utgår]
 - (d) [Utgår]

³⁰ Totalresultatet består av årsresultatet, slik det fremkommer i resultatregnskapet, og sum andre inntekter og kostnader. Andre inntekter og kostnader skal presenteres i den separate oppstillingen av totalresultatet, med mindre foretaket har valgt å presentere andre inntekter og kostnader som en del av egenkapitalnoten i henhold til nr. 3.17N. Hvilke poster som utgjør andre inntekter og kostnader fremkommer i nr. 5.5N (a).

³¹ Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

- (e)N dersom datterforetak er utelatt fra konsolideringen etter rskl. § 3-8, skal dette opplyses og begrunnes.
- (f)N for datterforetak som ikke er konsolidert skal det gis opplysninger om egenkapitalen og resultatet ifølge siste finansregnskap. Dette gjelder likevel ikke dersom datterforetaket er utelatt fra konsolideringen på grunn av uvesentlig betydning for konsernregnskapet.
- (g)N anvendte konsolideringsprinsipper ved utarbeidelse av konsernregnskapet.
- (h)N forskjellig prinsippanvendelse i selskapsregnskapet og konsernregnskapet skal opplyses og begrunnes i konsernregnskapet,
- (i)N ved endring i konsernsammensetningen skal det gis opplysninger som muliggjør sammenligning med tidligere finansregnskap.
- (j)N det skal opplyses om foretaksnavn, forretningskontor, eierinteresse og stemmeandel for datterforetak.

Morforetakets selskapsregnskap

Presentasjon av morforetakets selskapsregnskap

- 9.24N Et morforetak skal presentere et konsernregnskap i tillegg til et selskapsregnskap, jf. rskl. § 3-2 tredje ledd.
- 9.25 [Utgår]

Valg av regnskapsprinsipper

- 9.26N Når et morforetak utarbeider et selskapsregnskap og oppgir at det er i samsvar med Norsk Regnskapsstandard, skal dette regnskapet oppfylle alle kravene i denne standarden. Foretaket skal anvende som regnskapsprinsipp for sine investeringer i datterforetak som er klassifisert som et anleggsmiddel, enten:
- (a) til anskaffelseskost fratrukket verdifall, eller
 - (b)N etter egenkapitalmetoden i samsvar med nr. 14.8, jf. rskl. § 5-17 første og andre ledd og 5-18 første ledd.

Foretaket skal anvende det samme regnskapsprinsippet på alle investeringer i datterforetak. For investering i datterforetak som er klassifisert som omløpsmiddel gjelder vurderingsreglene i nr. 9.3N (b) tilsvarende.

Opplysninger³² i morforetakets selskapsregnskap

- *Opplysninger i nr. 9.27N kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

- 9.27N Følgende opplysninger skal gis i morforetakets selskapsregnskap:
- (a) at regnskapet er et selskapsregnskap.

³² Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

- (b) en beskrivelse av metodene som er benyttet til å regnskapsføre investeringene i datterforetak.
- (c) For investering som regnskapsføres etter egenkapitalmetoden, skal det opplyses om anskaffelseskost og balanseført egenkapital på anskaffelsestidspunktet. For hver investering skal det opplyses om inngående balanse, innregnet som inntekt i resultatregnskapet, andre endringer i løpet av året og utgående balanse. Det skal opplyses om merverdier og goodwill samt avskrivning av merverdier og goodwill.
- (d) For datterforetak som regnskapsføres etter kostmetoden i selskapsregnskapet skal det gis opplysninger om egenkapitalen og resultatet ifølge siste finansregnskap.

9.28-9.30 [Utgår]

Kapittel 10 – Regnskapsprinsipper, estimater og feil

Kapitlets virkeområde

- 10.1 Dette kapitlet gir veiledning om valg og anvendelse av **regnskapsprinsipper** som brukes ved utarbeiding av et **finansregnskap**. Det dekker også **endringer i regnskapsestimater** og korreksjoner av **feil** i tidligere perioders finansregnskap.

Valg og anvendelse av regnskapsprinsipper

- 10.2 Regnskapsprinsipper er de spesifikke prinsipper, målegrunnlag, konvensjoner, regler og den praksis som et foretak anvender ved utarbeiding og presentasjon av et finansregnskap.
- 10.3 Hvis denne standarden spesifikt omhandler en transaksjon, annen hendelse eller forhold, skal et foretak anvende denne standarden. Foretaket er imidlertid ikke pliktig til å følge et krav i denne standarden dersom virkningen av det ikke vil være **vesentlig**.
- 10.4 Hvis denne standarden ikke spesifikt omhandler en transaksjon, annen hendelse eller forhold, skal foretakets ledelse utøve skjønn ved utviklingen og anvendelsen av et regnskapsprinsipp som resulterer i informasjon som er:
- (a) **relevant** for brukernes behov når de tar økonomiske beslutninger, og
 - (b) **pålitelig**, 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 nøytral, dvs. uten systematiske skjevheter,
 - (iv) er forsiktig, og
 - (v) er fullstendig i alle vesentlige henseender.
- 10.5 Når ledelsen utøver skjønn som beskrevet i nr. 10.4, skal den henvise til og ta hensyn til anvendeligheten av følgende kilder i synkende rekkefølge:
- (a) kravene og veiledningen i denne standarden som omhandler lignende og tilknyttede spørsmål, og
 - (b) definisjonene, **innregningskriteriene** og **målingsprinsippene** for eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader og de overordnede prinsippene i kapittel 2 *Begreper og grunnleggende prinsipper*³³.
- 10.6 [Utgår]

³³ Anvendelse av nivå to i kildehierarkiet innebærer en særskilt aktsomhet hos de rapporteringspliktige. Dette fordi bruk av kapittel 2 kan gi andre regnskapsmessige løsninger enn ved bruk av regnskapslovens grunnleggende regnskapsprinsipper. Ved eventuell motstrid mellom en løsning som utledes av kapittel 2 og en løsning som utledes av de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven, må løsningen som følger av regnskapsloven legges til grunn. Se nr. 2.1N.

Konsistent anvendelse av regnskapsprinsipper

- 10.7 Et foretak skal velge³⁴ og anvende sine regnskapsprinsipper konsistent for like transaksjoner og andre hendelser og forhold, med mindre denne standarden spesifikt krever eller tillater en kategorisering av poster der det kan være hensiktsmessig å anvende andre regnskapsprinsipper. Dersom denne standarden krever eller tillater en slik kategorisering, skal det velges hensiktsmessige regnskapsprinsipper som skal anvendes konsistent på hver kategori.

Endringer i regnskapsprinsipper

- 10.8 Et foretak skal endre regnskapsprinsipper bare dersom endringen:
- (a) kreves som følge av endringer i denne standarden, eller
 - (b) medfører at finansregnskapet gir pålitelig og mer relevant informasjon om virkningen av transaksjoner og andre hendelser og forhold som gjelder foretakets finansielle stilling, finansielle inntjening eller kontantstrømmer.
- 10.9 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 forhold som ikke har forekommet tidligere eller som ikke har vært vesentlige.
 - (c) [Utgår]
- 10.10 Hvis denne standarden tillater valg for regnskapsmessig behandling (herunder målegrunnlaget) for en nærmere beskrevet transaksjon eller annen hendelse eller forhold og et foretak endrer sitt tidligere valg, er dette en endring i regnskapsprinsipper.

Anvendelse av endringer i regnskapsprinsipper

- 10.11 Et foretak skal regnskapsføre endringer i regnskapsprinsipper på følgende måte:
- (a)N et foretak skal regnskapsføre virkningen av en endring i regnskapsprinsipper som følger av en endring i kravene i denne standarden, direkte mot egenkapitalen. Sammenligningsinformasjonen skal om nødvendig omarbeides, med mindre de eventuelle overgangsbestemmelser som er angitt i den aktuelle endringen tilsier noe annet, jf. også rskl. § 6-6.
 - (b) [Utgår]
 - (c) et foretak skal regnskapsføre alle andre endringer i regnskapsprinsipper med **tilbakevirkende kraft** (se nr. 10.12).

³⁴ Prinsipp anvendelsen i konsernregnskapet og selskapsregnskapet kan være forskjellig, jf. rskl. § 4-4. Se kapittel 9 *Konsernregnskap og morforetakets selskapsregnskap*.

Tilbakevirkende anvendelse

- 10.12 Når en endring i regnskapsprinsipper anvendes med tilbakevirkende kraft i samsvar med nr. 10.11, skal foretaket anvende de nye regnskapsprinsippene på sammenligningsinformasjon for tidligere perioder til det tidligste tidspunktet som er praktisk mulig, som om de nye regnskapsprinsippene alltid hadde vært anvendt. 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 balanseførte verdien av eiendeler og forpliktelser ved begynnelsen av den tidligste perioden da tilbakevirkende anvendelse er praktisk mulig, som kan være inneværende periode, og foreta en tilsvarende justering av den inngående balansen for hver berørte bestanddel av egenkapitalen for den perioden.

Opplysning om en endring i regnskapsprinsipper

- *Opplysninger i nr. 10.13 – 10.14 kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

- 10.13 Når en endring i denne standarden har virkning på inneværende periode eller tidligere perioder, eller kan ha virkning på framtidige perioder, skal et foretak opplyse om følgende:

- (a) arten av endringen i regnskapsprinsipper,
- (b) for inneværende periode og hver tidligere periode som presenteres, og i den utstrekning det er praktisk mulig, størrelsen på justeringen av hver post i finansregnskapet som påvirkes,
- (c) [Utgår]
- (d) en forklaring dersom det ikke er praktisk mulig å fastsette størrelsene det skal opplyses om i henhold til (b) ovenfor, og
- (e)N sammenligningstall og omarbeiding av disse skal forklares.

Et finansregnskap for etterfølgende perioder trenger ikke gjenta disse opplysningene.

- 10.14 Når en frivillig endring i regnskapsprinsipper har virkning på inneværende periode eller tidligere perioder, skal et foretak opplyse om følgende:

- (a) arten av endringen i regnskapsprinsipper,
- (b) årsaken til at anvendelsen av de nye regnskapsprinsippene gir pålitelig og mer relevant informasjon,
- (c) i den utstrekning det er praktisk mulig, størrelsen på justeringen av hver post i finansregnskapet som påvirkes, vist separat:
 - (i) for inneværende periode, og
 - (ii) for hver tidligere periode som presenteres.
 - (iii) [Utgår]

(d) en forklaring dersom det ikke er praktisk mulig å fastsette størrelsene det skal opplyses om i henhold til (c) ovenfor.

(e)N sammenligningstall og omarbeiding av disse skal forklares.

Et finansregnskap for etterfølgende perioder trenger ikke gjenta disse opplysningene.

Endringer i regnskapsestimater

10.15 En endring i et regnskapsestimat 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 regnskapsestimater har sitt opphav i ny informasjon eller ny utvikling, og skal derfor ikke anses som korreksjoner av feil. Når det er vanskelig å skille mellom en endring i regnskapsprinsipper og en endring i et regnskapsestimat, skal endringen behandles som en endring i et regnskapsestimat.

10.16 Et foretak skal innregne virkningen av en endring i et regnskapsestimat **fremadrettet**, bortsett fra endringer der nr. 10.17 får anvendelse, ved å inkludere den i resultatet i:

(a) perioden da endringen finner sted, dersom endringen bare påvirker denne perioden,

(b) perioden da endringen finner sted og framtidige perioder, dersom endringen påvirker begge, eller

(c)N perioden da endringen finner sted, dersom endringen påvirker både denne perioden og framtidige perioder, jf. 4-2 andre ledd.

10.17 I den utstrekning en endring i et regnskapsestimat medfører endringer i eiendeler og forpliktelser, eller knytter seg til en egenkapitalpost, skal foretaket innregne den ved å justere den balanseførte verdien av den tilknyttede eiendelen, forpliktelsen eller egenkapitalposten i perioden da endringen finner sted.

Opplysning om en endring i regnskapsestimater

- *Opplysninger i nr. 10.18 kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*

10.18 Et foretak skal opplyse om arten av enhver endring i et regnskapsestimat og virkningen av endringen på eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader for inneværende periode. Dersom det er praktisk mulig for foretaket å estimere virkningen av endringen i en eller flere framtidige perioder, skal foretaket opplyse om disse estimatene.

Korreksjoner av feil i tidligere perioder

10.19 Feil i tidligere perioder er utelatelser fra og feilaktige opplysninger i foretakets finansregnskap for én eller flere tidligere 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 finansregnskapet.
- 10.20 Slike feil omfatter regnefeil, feil anvendelse av regnskapsprinsipper, forglemmelser, feiltolkninger av fakta samt misligheter.
- 10.21 Et foretak skal, i den utstrekning det er praktisk mulig, korrigere en vesentlig feil i tidligere perioder med tilbakevirkende kraft i det første finansregnskapet som godkjennes for offentliggjøring etter at feilen oppdages, ved å:
- (a) omarbeide sammenligningstallene for den eller de presenterte tidligere perioder da feilen oppstod³⁵, eller
- (b) omarbeide åpningsbalansen for eiendeler, forpliktelser og egenkapital for den første tidligere perioden som presenteres dersom feilen oppstod før den første tidligere perioden som presenteres.
- 10.22 Når det ikke er praktisk mulig å beregne de periodespesifikke virkningene av en feil på sammenligningsinformasjon, for én eller flere tidligere perioder som presenteres, skal foretaket omarbeide de inngående balansene for eiendeler, forpliktelser og egenkapital for den tidligste perioden da tilbakevirkende omarbeiding er praktisk mulig (som kan være inneværende periode).

Opplysning om feil i tidligere perioder

- *Opplysninger i nr. 10.23 kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

- 10.23 Et foretak skal gi følgende opplysninger om feil i tidligere perioder:
- (a) arten av feilen i den tidligere perioden,
- (b) for hver tidligere periode som presenteres, og i den utstrekning det er praktisk mulig, størrelsen på korreksjonen av hver post i finansregnskapet som påvirkes,
- (c) [Utgår]
- (d) en forklaring dersom det ikke er praktisk mulig å fastsette størrelsene det skal opplyses om i henhold til (b) ovenfor, og
- (e)N sammenligningstall og omarbeiding av disse skal forklares.
- Et finansregnskap for etterfølgende perioder trenger ikke gjenta disse opplysningene.

³⁵ Se også rskl. § 6-6.

Kapittel 11 – Almennelige finansielle instrumenter

Virkeområde for kapittel 11 og 12

- 11.1 Kapittel 11 *Almennelige finansielle instrumenter* og kapittel 12 *Andre finansielle instrumenter* omhandler sammen innregning, fraregning og måling av finansielle instrumenter samt opplysninger om **finansielle instrumenter (finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser)**. Kapittel 11 gjelder alminnelige finansielle instrumenter og er relevant for alle foretak. Kapittel 12 gjelder andre, mer komplekse finansielle instrumenter og transaksjoner, samt sikring. Hvis et foretak ikke har sikring og bare inngår transaksjoner med alminnelige finansielle instrumenter, gjelder ikke kapittel 12. Også foretak med bare alminnelige finansielle instrumenter må imidlertid vurdere virkeområdet for kapittel 12 for å forsikre seg om at de er unntatt.
- 11.2 [Utgår]

Innledning til kapittel 11

- 11.3 Et finansielt instrument er en kontrakt som fører til en finansiell eiendel for et foretak og en finansiell forpliktelse eller et egenkapitalinstrument for et annet foretak.
- 11.4N Kapittel 11 krever en amortisert kost-modell for alle alminnelige finansielle instrumenter, bortsett fra for egenkapitalinstrumenter.
- 11.5 Almennelige finansielle instrumenter innenfor virkeområdet for kapittel 11 er de instrumentene som oppfyller vilkårene i nr. 11.8. Eksempler på finansielle instrumenter som normalt oppfyller disse vilkårene, er:
- (a) kontanter,
 - (b) bankinnskudd,
 - (c) sertifikater,
 - (d) kundefordringer og leverandørgjeld, og utlån og **innlån**,
 - (e) obligasjoner og lignende gjeldsinstrumenter³⁶, og
 - (f)³⁷ investeringer i ikke-konvertible preferanseaksjer og ordinære aksjer og preferanseaksjer uten innløsningsrett.
 - (g) [Utgår]
- 11.6 Eksempler på finansielle instrumenter som normalt ikke oppfyller vilkårene i nr. 11.8 og som derfor er innenfor virkeområdet for kapittel 12, er:
- (a) ABS («asset-backed securities»), slik som CMO («collateralised mortgage obligations»), gjenkjøpsavtaler og verdipapiriserte fordringer.

³⁶ Et "gjeldsinstrument", innenfor virkeområdet til kapittel 11, er definert i nr. 11.9. For en fordringshaver vil et slikt gjeldsinstrument være en fordring.

³⁷ For norske foretak vil nr. 11.5 (f), så godt som i alle tilfeller, dreie seg om ordinære aksjer.

- (b) opsjoner, retter, tegningsretter, terminkontrakter og rentebytteavtaler som gjøres opp i kontanter eller i bytte mot et annet finansielt instrument.
- (c) finansielle instrumenter som oppfyller kravene til og er øremerket som sikringsinstrumenter i samsvar med kravene i kapittel 12.
- (d) [Utgår]
- (e) [Utgår]

Virkeområde for kapittel 11

- 11.7 Kapittel 11 gjelder for alle finansielle instrumenter som oppfyller vilkårene i nr. 11.8, med unntak av følgende:
- (a) investeringer i **datterforetak, tilknyttede foretak og felleskontrollerte virksomheter** som regnskapsføres i samsvar med kapittel 9 *Konsernregnskap og morforetakets selskapsregnskap*, kapittel 14 *Investeringer i tilknyttede foretak* eller kapittel 15 *Investeringer i felleskontrollerte virksomheter*,
 - (b) finansielle instrumenter som oppfyller definisjonen av foretakets egenkapital (se kapittel 22 *Forpliktelser og egenkapital* og kapittel 26 *Aksjebasert betaling*),
 - (c) leieavtaler, der kapittel 20 *Leieavtaler* får anvendelse. Fraregningskravene i nr. 11.33–11.38 får imidlertid anvendelse på fraregning av fordringer tilknyttet leieavtaler som er innregnet av en utleier, og forpliktelsen tilknyttet leieavtaler som er innregnet av en leietaker. I tillegg kan kapittel 12 få anvendelse på leieavtaler som har de egenskapene som er angitt i nr. 12.3(f), og
 - (d) arbeidsgiveres rettigheter og plikter i henhold til ordninger for ytelser til ansatte, der kapittel 28 *Ytelser til ansatte* får anvendelse.

Alminnelige finansielle instrumenter

- 11.8 Et foretak skal regnskapsføre følgende finansielle instrumenter som alminnelige finansielle instrumenter i samsvar med kapittel 11:
- (a) kontanter,
 - (b) et gjeldsinstrument (slik som kundefordringer og leverandørgjeld, eller utlån og innlån) som oppfyller vilkårene i nr. 11.9,
 - (c) [Utgår]
 - (d) en investering i ikke-konvertible preferanseaksjer og ordinære aksjer eller preferanseaksjer uten innløsningsrett.
- 11.9 Et gjeldsinstrument som oppfyller alle vilkårene i (a)–(d) nedenfor skal regnskapsføres i samsvar med kapittel 11
- (a) Avkastninger til innehaveren er:
 - (i) et fast beløp,

- (ii) en fast avkastning i instrumentets levetid,
 - (iii) en variabel avkastning som i instrumentets levetid er lik en enkelt notert eller observerbar referanserente (slik som NIBOR), eller
 - (iv) en kombinasjon av en slik fast avkastning og variabel avkastning (for eksempel NIBOR pluss 200 basispunkter), forutsatt at både den faste og variable avkastningen er positiv (en rentebytteavtale med en positiv fast avkastning og en negativ variabel avkastning vil for eksempel ikke oppfylle dette kriteriet). Når det gjelder fast eller variabel avkastning, beregnes renten ved å multiplisere satsen for gjeldende periode med hovedstolen som er utestående i perioden.
- (b) Det finnes ingen kontraktsmessig bestemmelse som gjennom sine vilkår kan føre til at innehaveren taper hovedstolen eller en eventuell rente som kan henføres til inneværende periode eller tidligere perioder. Det faktum at et gjeldsinstrument er underordnet andre gjeldsinstrumenter er ikke et eksempel på en slik kontraktsmessig bestemmelse.
- (c) Kontraktsmessige bestemmelser som tillater at utsteder (debitor) betaler et gjeldsinstrument førtidig, eller som tillater at innehaver (kreditor) kan kreve instrumentet innløst før forfall, er ikke betinget av framtidige hendelser.
- (d) Det foreligger ingen betingede bestemmelser om avkastning eller tilbakebetaling, med unntak av den variable avkastningen beskrevet i (a) og bestemmelsene om førtidig betaling beskrevet i (c).

11.10 Eksempler på finansielle instrumenter som normalt oppfyller vilkårene i nr. 11.9, er:

- (a) kundefordringer og leverandørgjeld, og lån fra banker eller andre tredjeparter.
- (b) leverandørgjeld i utenlandsk valuta. Enhver endring i leverandørgjeld som følger av en endring i valutakursen innregnes imidlertid i resultatregnskapet i henhold til nr. 30.10.
- (c) lån til eller fra datterforetak eller tilknyttede foretak som forfaller ved påkrav.
- (d) et gjeldsinstrument som umiddelbart vil forfalle til betaling dersom utstederen misligholder en rente- eller hovedstolbetaling (denne bestemmelsen er ikke i strid med vilkårene i nr. 11.9).

11.11 Eksempler på finansielle instrumenter som ikke oppfyller vilkårene i nr. 11.9 (og som derfor er innenfor virkeområdet for kapittel 12), er:

- (a) [Utgår]
- (b) en rentebytteavtale som gir en kontantstrøm som er positiv eller negativ, eller en terminforpliktelse om å kjøpe en råvare eller et finansielt instrument som kan gjøres opp i kontanter, og som ved oppgjør kan ha positiv eller negativ kontantstrøm, fordi slike bytteavtaler og terminavtaler ikke oppfyller vilkåret i nr. 11.9(a),
- (c) opsjoner og terminkontrakter, fordi innehaverens avkastning ikke er fastsatt og vilkåret i nr. 11.9(a) ikke er oppfylt,

- (d) investeringer i konvertibel gjeld, fordi innehaverens avkastning kan variere med prisen på utstederens aksjer og ikke bare med markedsrenten, og
- (e) et utlån fra en tredjepart som gir tredjeparten en rett eller plikt til førtidig tilbakebetaling dersom gjeldende skatte- eller regnskapsregler endres, fordi et slikt lån ikke oppfyller vilkåret i nr. 11.9(c).

Førstegangsinnregning av finansielle eiendeler og forpliktelser

11.12 Et foretak skal innregne en finansiell eiendel eller en finansiell forpliktelse bare når foretaket blir part i instrumentets kontraktsmessige bestemmelser.

Førstegangsmåling

11.13N Når en finansiell eiendel eller en finansiell forpliktelse førstegangsinnregnes, skal et foretak måle den til transaksjonsprisen (herunder direkte henførbare transaksjonsutgifter), med mindre avtalen i realiteten er en finansieringstransaksjon. En finansieringstransaksjon kan finne sted i forbindelse med salg av varer eller tjenester, for eksempel dersom betalingen blir utsatt utover vanlige forretningsbetingelser eller blir finansiert til en rentesats som ikke er markedsrente. Hvis avtalen utgjør en finansieringstransaksjon, skal foretaket måle den finansielle eiendelen eller finansielle forpliktelsen til nåverdien av framtidige betalinger diskontert med markedsrenten for et lignende gjeldsinstrument. Ombyttbare finansielle eiendeler skal tilordnes gjennomsnittlig anskaffelseskost, jf. rskl. § 5-5 første ledd.

Eksempler – finansielle eiendeler

- 1 For et langsiktig lån gitt til et annet foretak innregnes en fordring til nåverdien av beløpet i kontanter (herunder rentebetalinger og tilbakebetaling av hovedstol) som skal betales av dette foretaket³⁸.
- 2 For varer solgt til en kunde på kortsiktig kreditt innregnes en fordring til det udiskonterte beløpet i kontanter som skal betales av dette foretaket, som normalt er fakturabeløpet.
- 3 For en gjenstand solgt til en kunde på to års rentefri kreditt innregnes en fordring på gjenstandens nåværende pris ved kontant salg. Hvis nåværende pris ved kontant salg ikke er kjent, kan den estimeres som nåverdien av beløpet i kontanter som skal betales, diskontert med gjeldende markedsrente for en lignende fordring.
- 4 For et kontantkjøp av et annet foretaks ordinære aksjer innregnes investeringen med beløpet i kontanter som blir betalt for å anskaffe aksjene.

Eksempler – finansielle forpliktelser

- 1 For et lån mottatt fra en bank blir en betalingsforpliktelse førstegangsinnregnet til nåverdien av beløpet i kontanter som skal betales til banken (herunder rentebetalinger og tilbakebetaling av hovedstol)³⁹.

³⁸ For langsiktige lån gitt til et annet foretak vil nåverdien normalt være fordringens pålydende.

³⁹ For lån mottatt fra en bank vil nåverdien normalt være betalingsforpliktelsens pålydende.

2	For varer kjøpt av en leverandør på kortsiktig kreditt innregnes en betalingsforpliktelse til det udiskonterte beløpet i kontanter som skal betales til leverandøren, som normalt er fakturabeløpet.
---	--

Etterfølgende måling

11.14 På hver **balansedag** skal et foretak måle finansielle instrumenter, uten fradrag for transaksjonsutgifter som foretaket kan pådra seg ved salg eller annen avhending, på følgende måte:

- (a) Gjeldsinstrumenter som oppfyller vilkårene i nr. 11.8(b) skal måles til:
- (i) **amortisert kost** ved hjelp av **effektiv rente-metoden**. Nr. 11.15–11.20N-B gir veiledning om fastsettelse av amortisert kost ved hjelp av effektiv rente-metoden. Gjeldsinstrumenter som er klassifisert som omløpsmidler eller kortsiktige forpliktelser skal måles til det udiskonterte beløpet i kontanter eller annet vederlag som forventes å bli betalt eller mottatt (se nr. 11.21N–11.26), med mindre avtalen i realiteten er en finansieringstransaksjon (se nr. 11.13N). Hvis avtalen er en finansieringstransaksjon, skal foretaket måle gjeldsinstrumentet til nåverdien av de framtidige betalingene diskontert med markedsrenten for et lignende gjeldsinstrument (se nr. 11.20N-A), eller
 - (ii)N amortisert kost ved hjelp av lineær periodisering.
 - (iii)N virkelig verdi med endringer i virkelig verdi innregnet i resultatet, dersom vilkårene i rskl. § 5-8 første ledd er oppfylt.
- (b) [Utgår]
- (c) Investeringer i ikke-konvertible preferanseaksjer og ordinære aksjer eller preferanseaksjer uten innløsningsrett som oppfyller vilkårene i nr. 11.8(d) skal måles på følgende måte (nr. 11.27N–11.29 gir veiledning om virkelig verdi):
- (i)N Hvis aksjene er **offentlig omsatt**, og investeringen for øvrig oppfyller vilkårene i rskl. § 5-8 første ledd, skal investeringen måles til virkelig verdi med endringer i virkelig verdi innregnet i resultatet.
 - (ii) Alle andre slike investeringer skal måles til anskaffelseskost fratrukket verdifall.

Verdifall eller tapsutsatthet må vurderes for finansielle instrumenter angitt i (a) (i) og (ii)N, og (c)(ii) ovenfor. Nr. 11.21N–11.26 gir veiledning om dette.

Amortisert kost og effektiv rente-metoden

11.15 Amortisert kost for en finansiell eiendel eller en finansiell forpliktelse på hver balansedag er nettoverdien av følgende beløp:

- (a) beløpet som den finansielle eiendelen eller finansielle forpliktelsen måles til ved førstegangsinnregning,
- (b) minus eventuelle tilbakebetalinger på hovedstolen,

- (c) pluss eller minus kumulativ amortisering etter effektiv rente-metoden av enhver differanse mellom beløpet ved førstegangsinnregning og forfallsbeløpet,
- (d) minus, når det gjelder en finansiell eiendel, en eventuell reduksjon (direkte eller gjennom bruk av en avsetningskonto) for verdifall eller tapsutsatthet.

Finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser som ikke har noen fastsatt rente og som er klassifisert som omløpsmidler eller kortsiktige forpliktelser, måles første gang til et udiskontert beløp i samsvar med nr. 11.14(a). Derfor kommer ikke (c) ovenfor til anvendelse på dem.

11.16 Effektiv rente-metoden brukes til å beregne amortisert kost for en finansiell eiendel eller en finansiell forpliktelse (eller en gruppe av finansielle eiendeler eller finansielle forpliktelser) og til å fordele renteinntekten eller rentekostnaden over den relevante perioden. Den effektive renten er den renten som nøyaktig diskonterer estimerte framtidige kontante inn- eller utbetalinger over det finansielle instrumentets forventede levetid, eller over en kortere periode når dette er relevant, til den balanseførte verdien av den finansielle eiendelen eller den finansielle forpliktelsen. Den effektive renten fastsettes på grunnlag av den balanseførte verdien av den finansielle eiendelen eller forpliktelsen ved førstegangsinnregning. I henhold til effektiv rente-metoden:

- (a) er amortisert kost for en finansiell eiendel (forpliktelse) nåverdien av framtidige kontantinnbetalinger (utbetalinger) diskontert med den effektive renten, og
- (b) rentekostnaden (inntekten) i en periode lik den balanseførte verdien av den finansielle forpliktelsen (eiendelen) ved begynnelsen av en periode multiplisert med den effektive renten for perioden.

11.17N Ved beregning av den effektive renten skal et foretak estimere kontantstrømmer og ta i betraktning alle kontraktsmessige vilkår knyttet til det finansielle instrumentet (for eksempel førtidig betaling, kjøpsopsjoner og tilsvarende opsjoner) og kjente kredittap som har påløpt og kredittap som forventes å påløpe.

11.18 Ved beregning av den effektive renten skal et foretak amortisere eventuelle tilknyttede honorarer, betalte eller mottatte finansieringsutgifter (slik som «punkter»), transaksjonsutgifter og andre merbetalinger eller rabatter over instrumentets forventede levetid, med unntak av det som følger. Foretaket skal bruke en kortere periode dersom dette er den perioden som honorarene, betalte eller mottatte finansieringsutgifter, transaksjonsutgiftene, merbetalingene og rabattene er knyttet til. Dette vil være tilfellet når variabelen som honorarene, betalte eller mottatte finansieringsutgifter, transaksjonsutgiftene, merbetalingene og rabattene er knyttet til, blir priset om til markedskurs før instrumentets forventede forfall. I et slikt tilfelle er hensiktsmessig amortiseringsperiode perioden fram til det neste tidspunktet for reprising.

11.19 For finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser med variabel rente vil periodiske revurderinger av kontantstrømmer for å gjenspeile variasjoner i markedsrenten, endre den effektive renten. Dersom en finansiell eiendel eller en finansiell forpliktelse med variabel rente blir førstegangsinnregnet med et beløp som er lik skyldig eller tilgodehavende hovedstol ved forfall, har en revurdering av de framtidige rentebetalinger vanligvis ingen betydelig virkning på eiendelens eller forpliktelsens balanseførte verdi.

- 11.20N-A Dersom et foretak reviderer sine estimater for innbetalinger, skal foretaket justere den balanseførte verdien av den finansielle eiendelen for å gjenspeile faktiske og reviderte estimerte kontantstrømmer. Dersom foretaket vurderer at det må innregnes et tap ved verdifall i samsvar med nr. 11.21N, måles dette i samsvar med nr. 11.25 (a)N. Reversering av tap ved verdifall innregnes i samsvar med nr. 11.26. En eventuell gevinst som følge av redusert kredittisiko, som ikke representerer en reversering av tap ved verdifall, innregnes i resultatregnskapet når den realiseres.
- 11.20N-B **Effektiv rente** for finansielle eiendeler som er nedskrevet, er den rente som ble lagt til grunn i beregningen av virkelig verdi på nedskrivningstidspunktet i samsvar med nr. 11.25N.

Eksempel på fastsettelse av amortisert kost for et lån over fem år etter effektiv rente-metoden

Den 1. januar 20X0 erverver et foretak en obligasjon for 900 valutaenheter (VE), med påløpte transaksjonsutgifter på VE 50. En rente på VE 40 mottas årlig, etterskuddsvis, over de neste fem årene (31. desember 20X0–31. desember 20X4). Obligasjonen har en tvungen innløsning til VE 1 100 den 31. desember 20X4.

År	Balanseført verdi ved begynnelsen av perioden VE	Renteinntekt ved 6,9583 %* VE	Inngående kontantstrøm VE	Balanseført verdi ved slutten av perioden VE
20X0	950,00	66,10	(40,00)	976,11
20X1	976,11	67,92	(40,00)	1 004,03
20X2	1 004,03	69,86	(40,00)	1 033,89
20X3	1 033,89	71,94	(40,00)	1 065,83
20X4	1 065,83	74,16	(40,00)	1 100,00
			(1 100,00)	0

* Den effektive renten på 6,9583 prosent er rentesatsen som diskonterer de forventede kontantstrømmene knyttet til obligasjonen til den første balanseførte verdien:

$$40/(1,069583)^1 + 40/(1,069583)^2 + 40/(1,069583)^3 + 40/(1,069583)^4 + 1140/(1,069583)^5 = 950$$

Verdifall på finansielle instrumenter målt til anskaffelseskost eller amortisert kost

Innregning

- 11.21N På hver **balansedag** skal et foretak vurdere hvorvidt det foreligger påløpte og/eller forventede tap ved verdifall på finansielle eiendeler som er målt til anskaffelseskost eller amortisert kost. Dersom det foreligger slike tap, skal foretaket umiddelbart innregne et **tap ved verdifall** i resultatet.
- 11.22 [Utgår]
- 11.22N-A En finansiell eiendel som er klassifisert som et omløpsmiddel, og som ikke oppfyller vilkårene i rskl. § 5-8 skal vurderes til det laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi, jf. rskl. § 5-2. En finansiell eiendel som er klassifisert som anleggsmidler skal nedskrives til virkelig verdi dersom denne er lavere enn anskaffelseskost, jf. rskl. § 5-3

(for eksempel skal langsiktige fordringer med fast rente og fastrenteobligasjoner nedskrives som følge av økte markedsrenter).

11.22N-B Et foretak trenger ikke innregne urealiserte tap som følge av renteendring på annen langsiktig gjeld og annen kortsiktig gjeld, jf. rskl. § 5-13 andre ledd.

11.23 [Utgår]

11.24 Et foretak skal vurdere enkeltvis følgende finansielle eiendeler for verdifall:

- (a) alle egenkapitalinstrumenter uansett størrelse⁴⁰, og
- (b) andre finansielle eiendeler som hver for seg er av betydelig størrelse.

Et foretak skal vurdere andre finansielle eiendeler for verdifall enten enkeltvis eller samlet for finansielle eiendeler med tilnærmet like risiko-trekk.

Måling

11.25 Et foretak skal måle tap ved verdifall på følgende instrumenter målt til anskaffelseskost eller amortisert kost som følger:

- (a)N For et instrument målt til amortisert kost i samsvar med nr. 11.14(a) (i) og (ii)N er tapet ved verdifall differansen mellom eiendelens balanseførte verdi og nåverdien av estimerte kontantstrømmer.
- (b) For et instrument målt til anskaffelseskost fratrukket verdifall i samsvar med nr. 11.14 (c)(ii) er tapet ved verdifall differansen mellom eiendelens balanseførte verdi og det beste estimatet (som nødvendigvis vil være en tilnærmet verdi) av beløpet (som kan være null) som foretaket ville ha mottatt for eiendelen hvis den skulle selges på balansedagen⁴¹.

Reversering

11.26 Dersom beløpet for tap ved verdifall reduseres i en etterfølgende periode, og reduksjonen objektivt kan knyttes til en hendelse som inntraff etter at verdifallet ble innregnet (slik som en forbedring av debtors kredittverdighet), skal foretaket reversere det tidligere innregnede tapet ved verdifall enten direkte eller ved å justere en avsetningskonto. Reverseringen skal ikke føre til at den balanseførte verdien av den finansielle eiendelen (fratrukket en eventuell avsetningskonto) overstiger det den balanseførte verdien ville vært dersom verdifallet ikke var blitt innregnet tidligere. Foretaket skal umiddelbart innregne reverseringsbeløpet i resultatregnskapet.

Virkelig verdi

11.27N Når denne standarden krever at en finansiell eiendel skal måles til virkelig verdi, skal et foretak bruke følgende hierarki til å estimere virkelige verdi:

- (a) Den beste indikasjonen på virkelig verdi er den noterte prisen for en identisk eiendel i et aktivt marked. Dette er vanligvis løpende kjøpskurs.

⁴⁰ Regnskapsloven utelukker ikke at porteføljeprinsippet kan anvendes ved vurdering av egenkapitalinstrumenter, jf. rskl. § 7-2.

⁴¹ Et foretak beregner et tap ved verdifall i samsvar med nr. 11.27N.

- (b) Når noterte priser ikke er tilgjengelige, kan prisen i en nylig transaksjon for en identisk eiendel gi indikasjon på virkelig verdi, forutsatt at det ikke har skjedd en betydelig endring i de økonomiske omstendighetene eller at det har gått urimelig lang tid siden transaksjonen fant sted. Denne prisen blir justert dersom foretaket kan påvise at den siste transaksjonsprisen ikke er et godt estimat på virkelig verdi (for eksempel fordi den gjenspeiler det beløpet et foretak ville motta eller betale i en tvungen transaksjon, ufrivillig avvikling eller tvangssalg).
- (c) Dersom markedet for eiendelen ikke er aktivt og nylige transaksjoner for en identisk eiendel i seg selv ikke er et godt estimat på virkelig verdi, estimerer foretaket virkelig verdi ved hjelp av en verdsettingsmetode. Formålet med å bruke en verdsettingsmetode er å estimere hva transaksjonsprisen ville ha vært på måletidspunktet i et bytte på armlengdes avstand motivert av normale forretningsmessige vurderinger.

Verdsettingsmetode

- 11.28 Verdsettingsmetoder omfatter bruk av nylige markedstransaksjoner for en identisk eiendel på armlengdes avstand mellom velinformerte og frivillige parter, dersom slike er tilgjengelige, henvisning til løpende virkelig verdi av en annen eiendel som er praktisk talt den samme som eiendelen som blir målt, diskonterte kontantstrømmer og opsjonsprisinde modeller. Dersom det finnes en verdsettingsmetode som er i vanlig bruk av markedsaktørene for å prissette eiendelen, og denne metoden har vist seg å gi pålitelige estimater av priser oppnådd i faktiske markedstransaksjoner, bruker foretaket denne metoden.
- 11.29 Formålet med å bruke en verdsettingsmetode er å fastsette hva transaksjonsprisen ville ha vært på måletidspunktet i et bytte på armlengdes avstand motivert av normale forretningsmessige vurderinger. Virkelig verdi estimeres på grunnlag av resultatene av en verdsettingsmetode som i størst mulig grad gjør bruk av markedsdata, og legger så lite vekt som mulig på foretaksspesifikke data. En verdsettingsmetode forventes å komme fram til et pålitelig estimat av den virkelige verdien dersom:
- (a) den i rimelig grad gjenspeiler hvordan markedet kan forventes å prissette eiendelen, og
 - (b) verdsettingsmetodens data i rimelig grad representerer markedets forventninger til og mål for de risiko- og avkastningsfaktorene som ligger i eiendelen.

11.30–11.32 [Utgår]

Fraregning av en finansiell eiendel

- 11.33 Et foretak skal fraregne en finansiell eiendel bare når:
- (a) de kontraktmessige rettene til kontantstrømmene fra den finansielle eiendelen utløper eller gjøres opp, eller
 - (b) foretaket overfører til en annen part praktisk talt alle risikoer og fordeler ved eierskapet til den finansielle eiendelen, eller
 - (c) foretaket, til tross for at det har beholdt betydelige risikoer og fordeler ved eierskapet, har overført kontroll over eiendelen til en annen part og den andre parten kan selge eiendelen i sin helhet til en ikke-nærstående tredjepart og er i

stand til å utøve denne muligheten ensidig og uten å legge tilleggsrestriksjoner på overføringen. I så fall skal foretaket:

- (i) fraregne eiendelen, og
- (ii) innregne separat alle rettigheter og plikter som er beholdt eller skapt ved overføringen.

Den balanseførte verdien av den overførte eiendelen skal fordeles mellom rettighetene og pliktene som er beholdt og de som er overført, på grunnlag av deres relative virkelige verdi på overføringstidspunktet. Nylig skapte rettigheter og plikter skal måles til virkelig verdi på dette tidspunktet. En eventuell differanse mellom det mottatte vederlaget og beløpene som er innregnet og fraregnet i samsvar med denne paragrafen, skal innregnes i resultatregnskapet i perioden for overføringen.

11.34 Dersom en overføring ikke fører til fraregning fordi foretaket har beholdt betydelige risikoer og fordeler ved eierskapet til den overførte eiendelen, skal foretaket fortsatt innregne den overførte eiendelen i sin helhet, og skal innregne en finansiell forpliktelse for det mottatte vederlaget. Eiendelen og forpliktelsen skal ikke motregnes. I etterfølgende perioder skal foretaket innregne eventuelle inntekter fra den overførte eiendelen og eventuelle kostnader påløpt fra den finansielle forpliktelsen.

11.35 Dersom en avhender sørger for annen sikkerhet enn kontanter (slik som gjelds- eller egenkapitalinstrumenter) overfor erververen, vil avhenderens og erververens regnskapsføring av sikkerheten avhenge av om erververen har rett til å selge sikkerheten eller stille den som sikkerhet på nytt, og om det foreligger mislighold hos avhenderen. Avhender og erverver skal regnskapsføre sikkerheten som følger:

- (a) Dersom erververen i henhold til kontrakt eller sedvane har rett til å selge sikkerheten eller stille den som sikkerhet på nytt, skal avhenderen omklassifisere eiendelen i sin balanse (for eksempel som en utlånt eiendel, egenkapitalinstrumenter stilt som sikkerhet eller en gjenkjøpbar fordring) atskilt fra andre eiendeler.
- (b) Dersom erververen selger sikkerhet som er stilt overfor erververen, skal erververen innregne vederlaget fra salget og en forpliktelse målt til virkelig verdi for erververens plikt til å returnere sikkerheten.
- (c) Dersom avhenderen misligholder i henhold til vilkårene i kontrakten og ikke lenger har rett til å løse inn sikkerheten, skal avhenderen fraregne sikkerheten, og erververen skal innregne sikkerheten som sin eiendel i utgangspunktet målt til virkelig verdi, eller dersom sikkerheten allerede er solgt, fraregne sin plikt til å returnere sikkerheten.
- (d) Bortsett fra i de tilfeller som er angitt under c), skal avhenderen fortsatt balanseføre sikkerheten som sin eiendel, og erververen skal ikke innregne sikkerheten som eiendel.

Eksempel – overføring som oppfylder kravene til fraregning

Et foretak selger en gruppe av sine kundefordringer til en bank til mindre enn deres pålydende verdi. Foretaket fortsetter å håndtere innkrevinger fra debitorerne på vegne av banken, herunder å sende ut månedlige kontooversikter, og banken betaler foretaket et markedshonorar for tjenestene knyttet til fordringene. Foretaket plikter å overføre alle innkrevde beløp til banken umiddelbart, men har ingen plikt overfor banken med hensyn til debitors forsinkede eller manglende betaling. I dette tilfellet har foretaket overført praktisk talt alle risikoer og fordeler ved eierskapet til fordringene til banken. Som følge av dette fjerner foretaket fordringene fra balansen (dvs. fraregner dem), og viser ingen forpliktelse med hensyn til vederlaget mottatt fra banken. Foretaket innregner et tap beregnet som differansen mellom den balanseførte verdien av fordringene på salgstidspunktet og vederlaget mottatt fra banken. Foretaket innregner en forpliktelse i den utstrekning det har innkrevd midler fra debitorerne, men ennå ikke har overført dem til banken.

Eksempel – overføring som ikke oppfylder kravene til fraregning

Faktum er det samme som i det foregående eksemplet, bortsett fra at foretaket har avtalt å kjøpe tilbake eventuelle fordringer fra banken der debitor er kommet på etterskudd med betaling av hovedstol eller rente med mer enn 120 dager. I dette tilfellet har foretaket beholdt risikoen knyttet til debitors forsinkede eller manglende betaling – en betydelig risiko med hensyn til fordringer. Som følge av dette behandler ikke foretaket fordringene som om de var blitt solgt til banken, og fraregner dem ikke. I stedet behandler foretaket vederlaget fra banken som et lån sikret med fordringene. Foretaket fortsetter å innregne fordringene som en eiendel inntil de er innkrevd eller avskrevet som tap på fordringer.

Fraregning av en finansiell forpliktelse

- 11.36 Et foretak skal fraregne en finansiell forpliktelse (eller en del av en finansiell forpliktelse) bare når den har opphørt, dvs. når plikten angitt i kontrakten er oppfylt, kansellert eller utløpt.
- 11.37 Dersom en eksisterende låntaker og långiver bytter finansielle instrumenter med svært ulike vilkår, skal foretakene regnskapsføre transaksjonen som et opphør av den opprinnelige finansielle forpliktelsen og innregning av en ny finansiell forpliktelse. Tilsvarende skal et foretak regnskapsføre en betydelig endring av vilkårene til en eksisterende finansiell forpliktelse eller en del av denne (enten den kan henføres til debitors finansielle vanskeligheter eller ikke) som et opphør av den opprinnelige finansielle forpliktelsen og innregning av en ny finansiell forpliktelse.
- 11.38 Foretaket skal innregne i resultatregnskapet enhver differanse mellom den balanseførte verdien av den finansielle forpliktelsen (eller en del av en finansiell forpliktelse) som har opphørt eller er overført til en annen part, og det betalte vederlaget, herunder eventuelle overførte eiendeler eller overtatte forpliktelser i andre former enn kontanter.

Opplysninger⁴²

- *Opplysninger i nr. 11.40 – 11.48N kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

11.39 [Utgår]

Regnskapsprinsipper for finansielle instrumenter

11.40 I samsvar med nr. 8.5N skal et foretak i oversikten over viktige regnskapsprinsipper gi opplysninger om hvilke(t) målegrunnlag som er anvendt for finansielle instrumenter og hvilke andre regnskapsprinsipper som er anvendt for finansielle instrumenter som er relevante for forståelsen av finansregnskapet.

11.40N Et foretak som har vurdert egenkapitalinstrumenter ved å anvende porteføljeprinsippet, skal gi opplysninger om og begrunne dette.

Balanse – kategorier av finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser

11.41 [Utgår]

11.41N Et foretak skal for hver kategori av finansielle instrumenter vurdert etter rskl. § 5-8, opplyse om anskaffelseskost og virkelig verdi. Det skal også gis opplysninger om vesentlige forutsetninger som ligger til grunn for vurderingen.

11.42N Et foretak skal gi opplysninger som setter brukere av finansregnskapet i stand til å vurdere betydningen av finansielle instrumenter for foretakets finansielle stilling og inntjening.

Et foretak skal som et minimum:

- (a) opplyse om fordringer som forfaller senere enn ett år etter balansedagen,
- (b) spesifisere obligasjoner etter debitorkategori og pålydende valuta. Det skal opplyses om balanseført verdi og markedsverdi, og
- (c) spesifisere den del av gjelden som forfaller til betaling mer enn fem år etter balansedagen.

Foretaket skal angi tilsvarende tall for foregående rapporteringsperiode for opplysninger som kreves etter (a) og (c).

11.43–11.44 [Utgår]

11.44N Et foretak skal spesifisere investeringer for hvert foretak der foretakets eierinteresse overstiger 10 % eller investeringen utgjør mer enn 50 % av foretakets bokførte egenkapital. Det skal også opplyses om balanseført verdi, eventuell markedsverdi og eierandel. Dette gjelder ikke investeringer i datterforetak, tilknyttet foretak eller deltagelse i felleskontrollert virksomhet.

⁴² Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

Fraregning

11.45 Dersom et foretak har overført finansielle eiendeler til en annen part i en transaksjon som ikke oppfyller kravene til fraregning (se nr. 11.33–11.35), skal foretaket opplyse om følgende for hver klasse av slike finansielle eiendeler:

- (a) arten av eiendelene,
- (b) arten av risikoer og fordeler ved eierskapet som foretaket fortsatt er eksponert for, og
- (c) de balanseførte verdiene av eiendelene og eventuelle tilknyttede forpliktelser som foretaket fortsatt innregner.

Sikkerhetsstillelse

11.46 [Flyttet til 8.13N]

Mislighold og manglende oppfyllelse av innlån

11.47 For innlån innregnet på balansedagen der det foreligger manglende oppfyllelse av vilkår eller mislighold når det gjelder hovedstol, rente, avtalebestemt avdragsplan eller innløsningsvilkår som ikke er rettet opp på balansedagen, skal foretaket opplyse om:

- (a) detaljer om den manglende oppfyllelsen eller misligholdet,
- (b) den balanseførte verdien av de tilknyttede innlånene på balansedagen, og
- (c) hvorvidt den manglende oppfyllelsen eller misligholdet ble rettet opp, eller vilkårene for innlånene ble reforhandlet, før finansregnskapet ble godkjent for offentliggjøring.

Inntekts-, kostnads-, gevinst- eller tapsposter

11.48 [Utgår]

11.48N Et foretak skal for hver kategori av finansielle instrumenter vurdert etter rskl. § 5-8, opplyse om periodens verdiendring som er innregnet i resultatregnskapet.

Kapittel 12 – Andre finansielle instrumenter

Virkeområde for kapittel 11 og 12

12.1 Kapittel 11 *Alminnelige finansielle instrumenter* og kapittel 12 *Andre finansielle instrumenter* omhandler sammen innregning, fraregning og måling av finansielle instrumenter samt opplysninger om **finansielle instrumenter (finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser)**. Kapittel 11 gjelder alminnelige finansielle instrumenter og er relevant for alle foretak. Kapittel 12 gjelder andre, mer komplekse finansielle instrumenter og transaksjoner, samt sikring. Hvis et foretak ikke har sikring og bare inngår transaksjoner med alminnelige finansielle instrumenter, gjelder ikke kapittel 12. Også foretak med bare alminnelige finansielle instrumenter må imidlertid vurdere virkeområdet for kapittel 12 for å forsikre seg om at de er unntatt.

12.2 [Utgår]

Virkeområde for kapittel 12

12.3 Kapittel 12 anvendes på alle finansielle instrumenter bortsett fra de følgende:

- (a) de som dekkes av kapittel 11,
- (b) interesser i datterforetak (se kapittel 9 *Konsernregnskap og morforetakets selskapsregnskap*), tilknyttede foretak (se kapittel 14 *Investeringer i tilknyttede foretak*) og felleskontrollerte virksomheter (se kapittel 15 *Investeringer i felleskontrollerte virksomheter*),
- (c) arbeidsgiveres rettigheter og plikter i henhold til ordninger for ytelser til ansatte (se kapittel 28 *Ytelser til ansatte*),
- (c) ordinære rettigheter i henhold til **forsikringskontrakter**⁴³,
 - (i) [Utgår]
 - (ii) [Utgår]
 - (iii) [Utgår]
- (e) finansielle instrumenter som oppfyller definisjonen av foretakets egenkapital (se kapittel 22 *Forpliktelser og egenkapital* og kapittel 26 *Aksjebasert betaling*),
- (f) ordinære leieavtaler⁴⁴ (se kapittel 20 *Leieavtaler*),
 - (i) [Utgår]
 - (ii) [Utgår]
 - (iii) [Utgår]

⁴³ Nr. 12.4 får tilsvarende anvendelse så langt den passer for forsikringskontrakter som inneholder vilkår som ikke er typiske for ordinære forsikringskontrakter og som kan medføre tap for en av partene.

⁴⁴ Nr. 12.4 får tilsvarende anvendelse så langt den passer for leieavtaler som inneholder vilkår som ikke er typiske for ordinære leieavtaler og som kan medføre tap for utleier eller leietaker.

- (g) kontrakter om betinget vederlag i en virksomhetssammenslutning (se kapittel 19 *Virksomhetssammenslutninger og goodwill*). Dette unntaket får bare anvendelse på erververen.

- 12.4 De fleste kontrakter om kjøp eller salg av en ikke-finansiell gjenstand, for eksempel en råvare, beholdning eller eiendom, anlegg og utstyr, er utelatt fra dette kapitlet fordi de ikke er finansielle instrumenter. Dette kapitlet får imidlertid anvendelse på alle kontrakter som medfører risikoer for kjøper eller selger som ikke er typiske ved kontrakter om kjøp eller salg av materielle eiendeler. For eksempel får dette kapitlet anvendelse på kontrakter som kan medføre et tap for kjøper eller selger som følge av kontraktsmessige vilkår som ikke er knyttet til endringer i prisen på den ikke-finansielle gjenstanden, endringer i valutakurser eller mislighold fra en av motpartene.
- 12.5 I tillegg til kontraktene beskrevet i nr. 12.4 får dette kapitlet anvendelse på kontrakter om kjøp eller salg av ikke-finansielle gjenstander dersom kontrakten kan gjøres opp netto i kontanter eller i et annet finansielt instrument, eller ved å bytte finansielle instrumenter som om kontraktene var finansielle instrumenter, med følgende unntak: kontrakter som er inngått og fortsatt innehas med det formål å motta eller levere en ikke-finansiell gjenstand i samsvar med foretakets forventede innkjøps-, salgs- eller bruksbehov er ikke finansielle instrumenter innenfor rammen av dette kapitlet.

Førstegangsinnregning av finansielle eiendeler og forpliktelser

- 12.6 Et foretak skal innregne en finansiell eiendel eller en finansiell forpliktelse bare når foretaket blir part i instrumentets kontraktsmessige bestemmelser.

Førstegangsmåling

- 12.7N Når en finansiell eiendel eller finansiell forpliktelse førstegangsinnregnes, skal et foretak måle den til virkelig verdi, som vanligvis er transaksjonsprisen. Direkte henførbare transaksjonsutgifter skal legges til en finansiell eiendel, jf. rskl. § 5-4 første ledd, eller trekkes fra en finansiell forpliktelse, jf. rskl. § 5-13 første ledd.

Etterfølgende måling

- 12.8N På hver **balansedag** skal et foretak måle alle finansielle instrumenter innenfor virkeområdet til kapittel 12 som oppfyller vilkårene i rskl. § 5-8 til virkelig verdi og innregne endringer i virkelig verdi i resultatregnskapet. Tilsvarende gjelder for valutaderivater siden dette er pengeposter, jf. rskl. § 5-9 (se nr. 30.9 (a)). Øvrige finansielle eiendeler innenfor virkeområdet til kapittel 12 skal måles til anskaffelseskost fratrukket verdifall. Finansielle forpliktelser måles tilsvarende som finansielle eiendeler, men det er ikke krav om å innregne urealiserte tap som følge av endring i rentenivå på annen langsiktig og kortsiktig gjeld, jf. rskl § 5-13.

- 12.9–12.12 [Utgår]

Verdifall på finansielle instrumenter målt til anskaffelseskost eller amortisert kost

- 12.13 Et foretak skal anvende veiledningen om verdifall på et finansielt instrument målt til anskaffelseskost i nr. 11.21N–11.26 på finansielle instrumenter målt til anskaffelseskost fratrukket verdifall i samsvar med dette kapitlet.

Fraregning av en finansiell eiendel eller en finansiell forpliktelse

- 12.14 Et foretak skal anvende fraregningskravene i nr. 11.33–11.38 på finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser som omhandles i dette kapitlet.

Sikringsbokføring⁴⁵

- 12.15-12.25 [Utgår]

- 12.15N Ved sikring heter det i rskl. § 4-1 første ledd nr. 5 at gevinst og tap skal innregnes i resultatregnskapet i samme periode. Dette innebærer at gevinster og tap fra **sikringsinstrumentet** sammenstilles med gevinster og tap fra **sikringsobjektet**.

Regnskapsmessig sikring skal gjennomføres etter dette kapitlets regler for kontantstrøm- eller verdisikring. Dersom kravene til sikring i dette kapittel ikke er oppfylt, vil vurderingsreglene i kapittel 11 og nr. 12.6 – nr. 12.14 gjelde.

- 12.16N Med kontantstrømsikring forstås i denne standarden en sikringsrelasjon mellom et sikringsinstrument og et sikringsobjekt, der virkningen av endringer i kontantstrømmen fra sikringsinstrumentet effektivt reduserer virkningen av endringer i kontantstrømmen fra sikringsobjektet.

Med verdisikring forstås i denne standarden en sikringsrelasjon mellom et sikringsinstrument og et sikringsobjekt der virkningen av endringer i verdien av sikringsinstrumentet effektivt reduserer virkningen av endringer i verdien av sikringsobjektet.

En kontantstrømsikring er en sikring mot variabiliteten i foretakets kontantstrømmer som skyldes en særlig risiko og som kan påvirke foretakets resultat. En vanlig form for kontantstrømsikring er valutaterminkontrakter/ valutalån som sikrer fremtidige valutainntekter eller -kostnader. Bruk av renteswap (motta flytende rente/betale fast rente, eventuelt motsatt for fordring) er også vanlige kontantstrømsikringer for å sikre flytende rentegjeld.

En verdisikring er en sikring mot endringer i den virkelige verdien av en eiendel eller forpliktelse eller en **bindende avtale**, som skyldes en særlig risiko og som kan påvirke foretakets resultat. En vanlig form for verdisikring er bruk av renteinstrumenter som sikrer fastrente pengeposter (motta fast rente/betale flytende rente, eventuelt motsatt for en fordring).

Regnskapsmessig sikring forutsetter at det ligger en økonomisk sikring til grunn. Det betyr at det skal foreligge en intuitiv og rimelig økonomisk begrunnelse for sikringen. Dersom den økonomiske sikringen avsluttes, må også den regnskapsmessige sikringen avsluttes.

Sikringsdokumentasjon

- 12.17N Før en regnskapsmessig sikring begynner, og så lenge den vedvarer, skal det foreligge sikringsdokumentasjon.

⁴⁵ IFRS for SMEs nr. 12.15 – nr. 12.25 omhandler sikringsbokføring. I Norsk Regnskapsstandard er disse bestemmelsene erstattet med egne norske bestemmelser.

For hver enkelt sikringsrelasjon må det dokumenteres hvilken type risiko som skal sikres, hvorvidt det er en kontantstrømsikring eller en verdisikring, hvilket sikringsobjekt som skal sikres, hvilket sikringsinstrument som skal anvendes og formålet med sikringen.

Sikringsobjekt

- 12.18N Et sikringsobjekt er en eiendel, en forpliktelse, en bindende avtale eller en **rimelig sikker** transaksjon som utsetter foretaket for resultatrisiko fra endringer i virkelig verdi eller fremtidige kontantstrømmer. Et sikringsobjekt kan være en andel av en eiendel, en forpliktelse, en bindende avtale eller en rimelig sikker transaksjon eller en gruppe av slike dersom disse er ensartet med hensyn på den sikrede risikoen. Eksempelvis kan foretaket sikre de 3 første år av et 5 års lån, og foretaket kan sikre renterisiko ved å bare sikre eksponering mot endringer i NIBOR. Et sikringsobjekt kan sikres i separate sikringsrelasjoner for én eller flere ulike risikokomponenter. Dersom fremtidige transaksjoner skal kunne anses som sikringsobjekter, kreves det en rimelig sikkerhet for at transaksjonen vil inntreffe, for å kvalifisere for regnskapsmessig sikring.

Sikringsinstrument

- 12.19N Et sikringsinstrument skal effektivt redusere virkningen av den sikrede risikoen i sikringsobjektet.

Et sikringsinstrument må etter denne standarden være et finansielt instrument (men ikke nødvendigvis et derivat) eller et varederivat.

Et sikringsinstrument kan være et helt finansielt instrument, en andel av et finansielt instrument eller sammensatt av flere finansielle instrumenter. En andel av et finansielt instrument kan for eksempel være 50 prosent av det **nominelle beløpet** i en renteswap, men ikke 5 år av en renteswap med 10 år gjenværende løpetid. Dertil kan **egenverdi** i en opsjonskontrakt og spotverdien i en terminkontrakt utpekes som sikringsinstrument. Netto utstedte opsjoner kan ikke utpekes som sikringsinstrumenter.

De begrensinger og muligheter som er gitt for bruk av finansielle instrumenter som sikringsinstrumenter gjelder tilsvarende for bruk av varederivater. Egenverdien i et varederivat som er en opsjonskontrakt og spotverdien i et varederivat kan imidlertid kun utpekes som sikringsinstrument der varen for praktiske og økonomiske formål kan lagres. Varederivater kan kun brukes som sikringsinstrument for sikring av ikke-finansiell risiko.

- 12.20N Det skal være et nært sammenfall mellom forfallstidspunktene i sikringsinstrumentet og sikringsobjektet. Det er nødvendig for at sikringsinstrumentet effektivt skal kunne redusere virkningen av den sikrede risikoen i sikringsobjektet. Ved vurderingen av sikringsinstrumentets løpetid skal det tas hensyn til en eventuell dokumentert rullingsstrategi for sikringsinstrumentet.

Sikringseffektivitet

- 12.21N **Sikringseffektiviteten** i en sikringsrelasjon bestemmes av i hvilken grad endringer i kontantstrømmen fra eller endringer i den virkelige verdien av den sikrede risikoen motsvares av endringer i kontantstrømmen fra eller endringer i den virkelige verdien av sikringsinstrumentet.

Foretaket skal vurdere sikringsrelasjonens effektivitet. Det stilles ikke krav om kvantitativ måling av sikringseffektiviteten verken ved sikringens inngåelse eller i sikringens levetid. Forut for inngåelsen av sikringen må det imidlertid gjøres en kvalitativ vurdering av hvorvidt sikringsinstrumentet vil gi en effektiv risikoreduksjon. Vurderingen må følges opp på balansedager gjennom hele sikringsperioden.

Regnskapsføring under sikring

12.22N Regnskapsmessig sikring skal reflekteres i finansregnskapet enten i samsvar med alternativ 1 (se nr. 12.22N (a)) eller i samsvar med alternativ 2 (se nr. 12.22N (b))⁴⁶.

- (a) Regnskapsføring under sikring etter alternativ 1 innebærer:
- (i) I en kontantstrømsikring skal sikringsinstrumentet vurderes til virkelig verdi i balansen, og både realiserte og urealiserte gevinster eller tap skal regnskapsføres midlertidig i andre inntekter og kostnader⁴⁷ og innregnes i resultatregnskapet når det underliggende sikringsobjektet påvirker resultatregnskapet.
 - (ii) Dersom valutalån brukes som sikringsinstrument, skal dette omregnes til dagskurs, og en andel som tilsvarer verdiendringen fra den fremtidige transaksjonen, skal føres i andre inntekter og kostnader ved kontantstrømsikring.
 - (iii) Ved verdisikring skal sikringsinstrumentet vurderes til virkelig verdi, og verdiendring knyttet til sikret risiko justerer balanseført verdi av sikringsobjektet. Verdiendringene skal innregnes løpende i resultatregnskapet.
- (b) Regnskapsføring under sikring etter alternativ 2 innebærer:
- (i) Kontantstrømsikring skal reflekteres ved at realiserte og urealiserte gevinster og tap på sikringsinstrumentet ikke innregnes i

⁴⁶ Oppsummert innebærer dette at foretaket kan velge mellom følgende alternativer:

	Alternativ 1	Alternativ 2a	Alternativ 2b
Kontanstrømsikring			
- Sikringsinstrument	Balanseføres til virkelig verdi	Verdiendring regnskapsføres ikke	Verdiendring regnskapsføres ikke
- Sikringsobjekt	Regnskapsføres ikke	Regnskapsføres ikke	Regnskapsføres ikke
Verdisikring			
- Sikringsinstrument	Balanseføres til virkelig verdi	Balanseføres til virkelig verdi	Verdiendring regnskapsføres ikke
- Sikringsobjekt	Balanseført verdi justeres for endring i virkelig verdi av sikret risiko i sikringsperioden	Balanseført verdi justeres for endring i virkelig verdi av sikret risiko i sikringsperioden	Balanseføres til den verdi som reflekterer effekten av sikringen

⁴⁷ Andre inntekter og kostnader skal presenteres i en separat oppstilling av totalresultatet, med mindre foretaket har valgt å presentere andre inntekter og kostnader i en egenkapitalnote. Hvilke poster som utgjør andre inntekter og kostnader fremkommer i nr. 5.5N (a).

resultatregnskapet før det underliggende sikringsobjektet påvirker resultatregnskapet. Verdiendringer på sikringsinstrumentet skal før dette tidspunktet ikke regnskapsføres midlertidig i andre inntekter og kostnader.

- (ii) Verdisikring skal reflekteres ved regnskapsføring i samsvar med nr. 12.22N (a) (iii), eller ved at verdiendring på sikringsinstrument ikke regnskapsføres før sikringsinstrumentet realiseres og at sikringsobjektet balanseføres til den verdi som reflekterer effekten av sikringen.

Regnskapsføring ved opphør av sikring

12.23N Når forutsetningene for sikringen bortfaller, videreføres ikke den regnskapsmessige sikringen i regnskapet. Det skjer når sikringsinstrumentet forfaller, selges, utløper eller opphører på annen måte, eller når sikringsinstrumentet ikke lenger effektivt reduserer risikoen knyttet til sikringsobjektet, eller sikringsobjektet avhendes, bortfaller eller ikke lenger er en rimelig sikker transaksjon. Sikringsinstrumentet og sikringsobjektet skal deretter regnskapsføres etter vurderingsreglene i regnskapsloven kapittel 5. For sikringsobjekt og sikringsinstrument som er balanseført på det tidspunkt forutsetningene for sikring bortfaller, vil balanseført verdi på dette tidspunktet være ny anskaffelseskost.

Når regnskapsmessig sikring ikke kan videreføres og verdiendringer er ført midlertidig mot andre inntekter og kostnader etter nr. 12.22N (a) (i) eller nr. 12.22N (a) (ii) eller utsatt i samsvar med nr. 12.22N (b), skal verdiendringene innregnes i resultatregnskapet. Periodiseringen avhenger av årsaken til at den regnskapsmessige sikringen ikke kan videreføres. I de tilfeller der et balanseført sikringsobjekt er bortfalt, avhendet eller når det konstateres at det ikke lenger er sannsynlig at en sikret transaksjon vil inntreffe, skal innregningen i resultatregnskapet skje i samme periode som forannevnte forhold konstateres dersom verdiendring var ført midlertidig mot andre inntekter og kostnader etter nr. 12.22N (a) (i) eller nr. 12.22N (a) (ii), og i henhold til nr. 12.6 – nr. 12.14 dersom innregningen av verdiendring var utsatt i samsvar med nr. 12.22N (b). I alle andre tilfeller innregnes verdiendringene når det opprinnelige underliggende sikringsobjektet påvirker resultatregnskapet.

12.24N Ved sikring av en **forventet transaksjon** som senere blir balanseført som ikke-finansiell eiendel eller en ikke-finansiell forpliktelse, kan foretaket innregne i resultatregnskapet gevinster eller tap som er regnskapsført midlertidig i andre inntekter og kostnader etter nr. 12.22N (a) (i), i takt med at den ikke-finansielle eiendelen eller ikke-finansielle forpliktelsen blir avskrevet eller på annen måte innregnet i resultatregnskapet. Alternativt kan foretaket velge å reklassifisere gevinster eller tap som er regnskapsført som andre inntekter og kostnader, og inkludere disse i den balanseførte verdien av eiendelen eller forpliktelsen (basisjustering). Ved regnskapsføring etter nr. 12.22N (b) må realiserte gevinster og tap føres som basisjustering.

Presentasjon i resultatregnskapet

12.25N Resultatvirkningen av sikringsinstrumentet presenteres normalt sammen med den sikrede risikoen fra sikringsobjektet. Dette gjelder ikke når innregningen i resultatregnskapet skjer som følge av at sikringsobjektet er bortfalt eller avhendet, eller når det konstateres at det ikke lenger er sannsynlig at en sikret transaksjon vil inntreffe.

Opplysninger⁴⁸

- *Opplysninger i nr. 12.26N – 12.32N kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

- 12.26N Et foretak som anvender dette kapitlet skal gi alle de opplysningene som kreves i kapittel 11, og disse opplysningene skal omfatte finansielle instrumenter som både hører inn under virkeområdet for dette kapitlet og virkeområdet for kapittel 11. Dersom foretaket bruker sikringsbokføring, skal det i tillegg gi de tilleggsopplysningene som er angitt i nr. 12.27N. Et foretak som anvender dette kapitlet skal også gi opplysninger om finansielle instrumenter som hører inn under virkeområdet for dette kapitlet, som angitt i nr. 12.30N – 12.32N.
- 12.27N Et foretak som bruker sikringsbokføring skal opplyse separat om følgende:
- (a) en beskrivelse av og begrunnelsen for sikringsvurderingen,
 - (b) hvilken eller hvilke type(r) sikring(er) foretaket benytter,
 - (c) hvordan regnskapsmessig sikring er reflektert (se nr. 12.22N og 12.15N),
 - (d) en beskrivelse av de finansielle instrumentene som er øremerket som sikringsinstrumenter og deres balanseførte verdier,
 - (e) arten av risikoer som sikres, herunder en beskrivelse av sikringsobjektet og deres balanseførte verdier,
 - (f) hvordan periodens resultat er påvirket av regnskapsmessig sikring og hvilke resultatlinjer som er påvirket,
 - (g) beløp som er ført mot andre inntekter og kostnader i perioden og akkumulert beløp som ikke er reversert fra andre inntekter og kostnader,
 - (h) varigheten av foretakets sikringer,
 - (i) hvordan virkelig verdi er fastsatt for sikringsinstrumenter og sikringsobjekter som er balanseført til virkelig verdi, og
 - (j) dersom sikring reflekteres i samsvar med nr. 12.22N (b), skal det opplyses om periodens og akkumulerte gevinster og tap som ikke er balanseført.
- 12.28-12.29 [Utgår]
- 12.30N Et foretak skal gi opplysninger om egenskaper ved og omfang av finansielle derivater fordelt på klasser av derivater. Opplysningene skal omfatte vesentlige betingelser og forhold som kan påvirke beløpsstørrelse, tidfesting og usikkerhet ved fremtidige kontantstrømmer⁴⁹.
- 12.31N Et foretak skal for hver kategori av finansielle varederivater vurdert etter rskl. § 5-8, opplyse om anskaffelseskost, virkelig verdi og periodens verdiendring som er

⁴⁸ Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

⁴⁹ For store foretak, jf. rskl. § 1-5 gjelder også rskl. § 7-2 andre ledd.

innregnet i resultatregnskapet. Det skal også gis opplysninger om vesentlige forutsetninger som ligger til grunn for vurderingen.

12.32N Et foretak skal for finansielle derivater som ikke er vurdert til virkelig verdi etter § 5-8, opplyses om virkelig verdi såfremt virkelig verdi kan fastsettes etter en markedsverdi eller en rimelig tilnærming til markedsverdien. Opplysningene skal gis separat for hver klasse av finansielle derivater.

Kapittel 13 – Beholdninger

Kapitlets virkeområde

- 13.1 Dette kapitlet omhandler prinsippene for innregning og måling av **beholdninger**. 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) som er i form av råvarer eller produksjonsmateriell til bruk i produksjonsprosessen eller ved tjenesteytingen.
- 13.2 Dette kapitlet gjelder alle beholdninger, med unntak av:
- (a) arbeid under utføring i henhold til anleggskontrakter, herunder direkte tilknyttede tjenestekontrakter (se kapittel 23 *Inntekter*), og
 - (b) finansielle instrumenter (se kapittel 11 *Alminnelige finansielle instrumenter* og kapittel 12 *Andre finansielle instrumenter*).
 - (c) [Utgår]
- 13.3 [Utgår]

Måling av beholdninger

- 13.4 Et foretak skal måle beholdninger til den laveste verdien av anskaffelseskost og estimert salgspris fratrukket utgifter til fullføring og salg.

Anskaffelseskost for beholdninger

- 13.5 I anskaffelseskost for beholdninger skal et foretak inkludere alle kjøpsutgifter, tilvirkningsutgifter og andre utgifter som har påløpt for å bringe beholdningene til deres nåværende plassering og tilstand.

Kjøpsutgifter

- 13.6 Kjøpsutgiftene for beholdninger omfatter kjøpspris, importavgifter og andre avgifter (unntatt avgifter som foretaket senere kan få tilbake fra skattemyndighetene), samt transport, håndtering og andre utgifter som er direkte henførbare til anskaffelse av ferdigvarer, råvarer og tjenester. Forhandlerrabatter, prisavslag og lignende fratrekkes ved fastsettelse av kjøpsutgiftene.
- 13.7 Et foretak kan kjøpe inn beholdninger på avbetalingsvilkår. I noen tilfeller inneholder ordningen et ikke-angitt finansieringselement, som for eksempel en differanse mellom kjøpspris på vanlige kredittvilkår og det utsatte oppgjørsbeløpet. I slike tilfeller innregnes differansen som rentekostnad over finansieringsperioden og legges ikke til anskaffelseskost for beholdninger.

Tilvirkningsutgifter

- 13.8 Beholdningers tilvirkningsutgifter omfatter utgifter som er direkte knyttet til de produserte enhetene, for eksempel direkte lønnsutgifter. De omfatter også systematisk fordeling av indirekte, faste og variable tilvirkningskostnader i produksjon av råvarer til ferdigvarer. Faste tilvirkningskostnader 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 tilvirkningskostnader i produksjon er indirekte produksjonsutgifter som varierer direkte eller tilnærmet direkte med produksjonsvolumet, for eksempel indirekte råvarer og indirekte lønnsutgifter.

Fordeling av tilvirkningskostnader i produksjon

- 13.9 Et foretak skal fordele faste tilvirkningskostnader i produksjon på grunnlag av produksjonsanleggenes normale kapasitet. Normal kapasitet er forventet gjennomsnittsproduksjon over flere perioder under normale forhold. Redusert kapasitet som følge av planmessig vedlikehold skal det også tas hensyn til. Det faktiske produksjonsnivået kan brukes dersom det tilsvarer normal kapasitet.

Det totale omfanget av faste tilvirkningskostnader som fordeles på hver produksjonsenhet, skal ikke økes som følge av liten produksjon eller uvirksomt anlegg. Ikke-fordelte tilvirkningskostnader innregnes som kostnad i perioden da de påløper. I perioder med unormalt stor produksjon reduseres omfanget av faste tilvirkningskostnader som fordeles på hver produksjonsenhet, slik at beholdningene ikke måles til et høyere beløp enn de faktiske utgiftene.

Variable tilvirkningskostnader fordeles på hver produserte enhet på grunnlag av den faktiske utnyttelsen av produksjonsanleggene.

Sideordnede produkter og biprodukter

- 13.10 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 råvareutgifter og tilvirkningsutgifter 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 dette er tilfellet, skal foretaket måle dem til salgspris fratrukket utgifter til fullføring og salg, og trekke dette beløpet fra hovedproduktets anskaffelseskost. Dermed blir ikke den **balanseførte verdien** av hovedproduktet vesentlig forskjellig fra dets anskaffelseskost.

Andre utgifter inkludert i beholdninger

- 13.11 Et foretak skal bare inkludere andre utgifter i anskaffelseskost for beholdninger i den utstrekning de har påløpt for å bringe beholdningene til deres nåværende plassering og tilstand.
- 13.12N Et foretak skal inkludere effekter av sikringsbøkføring i anskaffelseskost for beholdninger i samsvar med kapittel 12.

Utgifter som er utelatt fra beholdninger

- 13.13 Følgende er eksempler på utgifter som skal utelates fra anskaffelseskost for beholdninger og innregnes som kostnad i perioden da de påløper:
- (a) unormalt høyt svinn av råvarer, eller unormalt høye lønnsutgifter eller andre tilvirkningsutgifter,
 - (b) lagringsutgifter, med mindre de er en nødvendig del av produksjonsprosessen før et videre stadium i produksjonen,
 - (c) administrasjonsutgifter som ikke bidrar til å bringe beholdningene til deres nåværende plassering og tilstand, og
 - (d) salgsutgifter.

Tjenesteyteres anskaffelseskost for beholdninger

- 13.14 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 tilvirkningskostnader. Lønnsutgifter og andre utgifter i forbindelse med salg og alminnelig administrasjonspersonell inngår ikke, men innregnes som kostnader i perioden da de påløper. For tjenesteytere omfatter anskaffelseskost for beholdninger ikke fortjenestemarginer eller ikke-henførbare tilvirkningskostnader som ofte inngår i tjenesteyternes priser.

Anskaffelseskost for landbruksprodukter høstet fra biologiske eiendeler

- 13.15N Beholdninger som består av **landbruksprodukter**⁵⁰ som et foretak har høstet fra sine **biologiske eiendeler**, skal ved førstegangsinngning måles til anskaffelseskost på innhøstingstidspunktet.

Metoder for måling av anskaffelseskost, for eksempel standardkostmetoden, salgsprismetoden og den seneste kjøpsprisen

- 13.16 Et foretak kan bruke metoder som for eksempel standardkostmetoden, salgsprismetoden eller den seneste kjøpsprisen, til å måle 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. Salgsprismetoden måler anskaffelseskost ved å redusere salgsværdien av beholdningen med den relevante prosentvise bruttomarginen.

Metoder for tilordning av anskaffelseskost

- 13.17 Et foretak skal måle anskaffelseskost for beholdninger av vanlige ikke-ombyttbare enheter ved bruk av en spesifikk identifikasjon av deres individuelle anskaffelseskost. Det samme gjelder for varer og tjenester som er produsert og atskilt for særskilte prosjekter.

⁵⁰ Landbruksprodukter omfatter også produkter fra fiskeoppdrett og skogbruksvirksomhet.

- 13.18 Et foretak skal måle anskaffelseskost for andre beholdninger enn dem som er omhandlet i nr. 13.17, 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. Metoden sist inn, først ut (LIFO) er ikke tillatt i henhold til denne standarden.

Verdifall på beholdninger

- 13.19 Nr. 27.2–27.4 krever at et foretak på hver **balansedag** vurderer hvorvidt beholdninger har falt i verdi, dvs. at den balanseførte verdien ikke er fullstendig gjenvinnbar (for eksempel på grunn av skade, ukurans eller reduserte salgspriser). Dersom en enhet (eller en gruppe av enheter) i en beholdning har falt i verdi, krever disse bestemmelsene at foretaket måler beholdningen til salgpris fratrukket utgifter til fullføring og salg, og at det innregner et **tap ved verdifall**. Disse paragrafene krever også reversering av tidligere verdifall i noen tilfeller.

Innregning som kostnad

- 13.20 Når beholdninger selges, skal foretaket innregne den balanseførte verdien av disse beholdningene som kostnad i perioden da de tilknyttede inntektene innregnes.
- 13.21 Visse beholdninger kan henføres til andre eiendelskontoer, for eksempel ved at de brukes som en komponent i egentilvirket eiendom, anlegg og utstyr. Beholdninger som blir henført til en annen eiendel på denne måten, regnskapsføres i samsvar med det kapitlet i denne standarden som er relevant for denne typen eiendeler.

Opplysninger⁵¹

- *Opplysninger i nr. 13.22 kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

- 13.22 Et foretak skal opplyse om følgende:
- (a) **regnskapsprinsippene** som er anvendt ved måling av beholdninger, herunder den anvendte metoden for beregning av anskaffelseskost,
 - (b)N beholdningenes samlede balanseførte verdi og den balanseførte verdien inndelt på en måte som passer for foretaket. Dersom det er vesentlig, skal foretaket minst dele inn balanseført verdi i:
 - (i) råvarer,
 - (ii) varer under tilvirkning og
 - (iii) ferdigvarer/handelsvarer.
- Et foretak skal opplyse om tilsvarende tall for foregående rapporteringsperiode.
- (c) [Utgår]

⁵¹ Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysninger i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

- (d) tap ved verdifall innregnet eller reversert i resultatet i samsvar med kapittel 27
- (e) [Flyttet til nr. 8.13N]

Kapittel 14 – Investeringer i tilknyttede foretak

Kapitlets virkeområde

14.1N Dette kapitlet gjelder regnskapsføring av **tilknyttede foretak** i et **konsernregnskap** og i et selskapsregnskap.

Definisjon av tilknyttede foretak

14.2 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 interesse i en **felleskontrollert virksomhet**.

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

- (a) Dersom en investor kontrollerer, direkte eller indirekte (for eksempel gjennom datterforetak), 20 prosent eller mer av stemmerettene i det tilknyttede foretaket, antas det at investor har en betydelig innflytelse, med mindre det klart kan godtgjøres at dette ikke er tilfellet.
- (b) Motsatt gjelder at dersom en investor kontrollerer, direkte eller indirekte (for eksempel gjennom datterforetak), mindre enn 20 prosent av stemmerettene i det tilknyttede foretaket, antas det at investor ikke har noen betydelig innflytelse, med mindre det klart kan godtgjøres at investor har en slik innflytelse.
- (c) Det at en investor eier en vesentlig del eller en flertallsandel, utelukker ikke at en annen investor kan ha en betydelig innflytelse.

Måling – valg av regnskapsprinsipper

14.4N-A I konsernregnskapet skal en investor regnskapsføre alle sine investeringer i tilknyttede foretak, med unntak for investeringer som er anskaffet med sikte på **midlertidig eie**, i henhold til egenkapitalmetoden i nr. 14.8, jf. rskl. § 5-17 første ledd.

14.4N-B I selskapsregnskapet skal en investor regnskapsføre alle sine investeringer i tilknyttede foretak i henhold til enten:

- (a) anskaffelseskostmodellen i nr. 14.5, eller
- (b) egenkapitalmetoden i nr. 14.8, med unntak for investeringer som er anskaffet med sikte på midlertidig eie.
- (c) [Utgår]

14.4 N-C Midlertidig eide investeringer i tilknyttede foretak skal regnskapsføres til det laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi i henhold til nr. 11.14 (c) (ii), med mindre vilkårene i rskl. § 5-8 er oppfylt. Jf. også rskl. § 5-2.

Anskaffelseskostmodellen

- 14.5N Anskaffelseskostmodellen innebærer at en investor måler sine investeringer i tilknyttede foretak til anskaffelseskost fratrukket eventuelle akkumulerte **tap ved verdifall** som er innregnet i samsvar med kapittel 27 *Verdifall på eiendeler*.
- 14.6N Investoren kan innregne utbytte fra investeringen i det tilknyttede foretaket som inntekt, uavhengig av om utdelingene er fra akkumulerte overskudd som har oppstått før eller etter overtakelsestidspunktet (se nr. 23.29 (c)N). Innregning av utbytte som inntekt kan være en indikasjon på at investeringen har falt i verdi i henhold til nr. 27.9 (h)N.
- 14.7 [Utgår]

Egenkapitalmetoden

- 14.8 I henhold til egenkapitalmetoden blir en egenkapitalinvestering førstegangsinnregnet til transaksjonsprisen (herunder transaksjonsutgifter), og blir senere justert for å gjenspeile investorens andel av det tilknyttede foretakets **årsresultat og andre inntekter og kostnader**⁵².
- (a) *Utdelinger og andre justeringer av balanseført verdi.* Utdelinger som er mottatt fra et tilknyttet foretak reduserer investeringens balanseførte verdi. Justeringer av den balanseførte verdien kan også være nødvendig ved endringer i det tilknyttede foretakets egenkapital som oppstår fra poster av andre inntekter og kostnader.
 - (b) *Potensielle stemmeretter.* Selv om potensielle stemmeretter blir vurdert ved avgjørelse av hvorvidt det foreligger betydelig innflytelse, skal en investor måle sin andel av resultatet i det tilknyttede foretaket og sin andel av endringer i det tilknyttede foretakets egenkapital på grunnlag av nåværende eierinteresser. Disse målingene skal ikke gjenspeile en mulig utøvelse eller konvertering av potensielle stemmeretter.
 - (c) *Reguleringer av implisitt goodwill og virkelig verdi.* Ved overtakelse av investeringen i et tilknyttet foretak skal en investor behandle enhver differanse (uansett om den er positiv eller negativ) mellom anskaffelseskost og investorens andel av netto virkelig verdi av de identifiserbare eiendelene i det tilknyttede foretaket i samsvar med nr. 19.22–19.24. En investor skal justere sin andel av det tilknyttede foretakets resultat etter overtakelse for å regnskapsføre ytterligere avskrivning av det tilknyttede foretakets avskrivbare eiendeler (inkludert goodwill) på grunnlag av det overskytende av deres virkelige verdi i forhold til deres balanseførte verdi på tidspunktet da investeringen ble overtatt.
 - (d) *Verdifall.* Dersom det foreligger indikasjon på at en investering i et tilknyttet foretak kan ha falt i verdi, skal en investor teste hele den balanseførte verdien av investeringen for verdifall i samsvar med kapittel 27 som en enkelt eiendel. Eventuell goodwill som er inkludert som en del av den balanseførte verdien av investeringen i det tilknyttede foretaket, testes ikke separat for verdifall, men som en del av testen for verdifall av investeringen sett under ett.
 - (e) *Investors transaksjoner med tilknyttede foretak.* Dersom et tilknyttet foretak regnskapsføres ved bruk av egenkapitalmetoden, skal investoren eliminere

⁵² Andre inntekter og kostnader skal presenteres i en separat oppstilling av totalresultatet, med mindre foretaket har valgt å presentere andre inntekter og kostnader i en egenkapitalnote. Hvilke poster som utgjør andre inntekter og kostnader fremkommer i nr. 5.5N (a).

urealiserte gevinster eller tap fra oppstrømstransaksjoner (fra tilknyttet foretak til investor) og nedstrømstransaksjoner (fra investor til tilknyttet foretak) i samme utstrekning som investorens andel i det tilknyttede foretaket. Urealiserte tap på slike transaksjoner kan gi bevis for verdifall på den overførte eiendelen.

- (f)N *Tidspunkt for det tilknyttede foretakets finansregnskap.* Har et tilknyttet foretak annen en rapporteringsperiode enn investor, kan det sist avlagte finansregnskapet benyttes. Det må anvendes et finansregnskap med samme periodelengde og avviket i balansedag må være det samme fra periode til periode. Når et finansregnskap med forskjellig balansedag benyttes, må det korrigeres for virkningen av vesentlige hendelser og transaksjoner i tiden frem til investors balansedag. Dersom det endelige finansregnskapet for tilknyttet foretak ikke foreligger på det tidspunkt investor avlegger finansregnskapet, kan likevel egenkapitalmetoden benyttes hvis resultatet estimeres. Avvik mellom estimert resultat og det endelige finansregnskapet tas med i investors finansregnskap for den etterfølgende periode. Et alternativ er å bruke et finansregnskap på et tidligere tidspunkt, se avsnittet foran om forskjellige rapporteringsperiode.
- (g) *Det tilknyttede foretakets regnskapsprinsipper.* Dersom det tilknyttede foretaket bruker regnskapsprinsipper som avviker fra regnskapsprinsippene som benyttes av investoren, skal investoren justere det tilknyttede foretakets finansregnskap slik at det gjenspeiler investorens regnskapsprinsipper med henblikk på å anvende egenkapitalmetoden, med mindre det ikke er praktisk mulig.
- (h) *Tap ut over investering.* Dersom en investors andel av tapene til et tilknyttet foretak er lik eller overstiger den balanseførte verdien av investeringen i det tilknyttede foretaket, skal investoren slutte å innregne sin andel av ytterligere tap. Etter at investorens andel er redusert til null, skal investoren bare innregne ytterligere tap gjennom en avsetning (se kapittel 21 *Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler*) i den utstrekning investoren har pådratt seg juridiske eller underforståtte plikter eller foretatt betalinger på vegne av det tilknyttede foretaket. Dersom det tilknyttede foretaket deretter rapporterer overskudd, skal investoren bare gjenoppta innregning av sin andel av disse overskuddene etter at investorens andel av overskuddet er lik den andelen av underskuddet som ikke er innregnet.
- (i) *Opphør av bruk av egenkapitalmetoden.* En investor skal ikke lenger bruke egenkapitalmetoden fra det tidspunktet da investorens betydelige innflytelse opphører.
- (i)N Dersom det tilknyttede foretaket blir et datterforetak, skal investoren foreta en ny måling av sin tidligere eierinteresse til virkelig verdi. Dersom tidligere eierinteresse har økt i verdi, innregnes verdiendringen som andre inntekter og kostnader i konsernregnskapet. Er verdiendringen negativ innregnes tapet i resultatregnskapet.
- (ii)N Dersom en investor taper betydelig innflytelse over et tilknyttet foretak som følge av fullstendig eller delvis avhending, skal investoren fraregne det tilknyttede foretaket og innregne i resultatregnskapet differansen mellom vederlaget som er mottatt og den balanseførte verdien av eierinteressen som avhendes i det tilknyttede foretaket på tidspunktet for tapet av betydelig innflytelse. Deretter skal investoren regnskapsføre en eventuell eierinteresse som er beholdt i samsvar med

kapittel 11 *Alminnelige finansielle instrumenter* eller kapittel 12 *Andre finansielle instrumenter*.

- (iii) Dersom en investor taper betydelig innflytelse av andre grunner enn en delvis avhending av investeringen, skal investoren behandle den balanseførte verdien av investeringen på dette tidspunktet som et nytt grunnlag for anskaffelseskost, og skal regnskapsføres investeringen i samsvar med kapittel 11 eller 12.

14.9- 14.10 [Utgår]

Presentasjon av finansregnskapet

14.11N En investor skal klassifisere investeringer i tilknyttede foretak som ikke er midlertidig eide investeringer som anleggsmidler (se nr. 14.4N-C).

Opplysninger⁵³

- *Opplysninger i nr. 14.12 kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

- 14.12 En investor i et tilknyttet foretak skal gi følgende opplysninger:
- (a) investorens **regnskapsprinsipper** for investeringer i tilknyttede foretak,
 - (b) [Utgår]
 - (c) [Utgår]
 - (d)N det skal opplyses om foretaksnavn, forretningskontor, eierinteresse og stemmeandel for tilknyttet foretak,
 - (e)N for tilknyttet foretak som er regnskapsført etter anskaffelseskostmetoden skal det gis opplysninger om egenkapitalen og resultatet i følge foretakets siste finansregnskap, og
 - (f)N for investering som regnskapsføres etter egenkapitalmetoden, skal det opplyses om anskaffelseskost og balanseført egenkapital på anskaffelsestidspunktet. For hver investering skal det opplyses om inngående balanse, innregne som inntekt i resultatregnskapet, andre endringer i løpet av året og utgående balanse. Det skal opplyses om merverdier og goodwill samt avskrivning av merverdier og goodwill.

14.13-14.15 [Utgår]

Kapittel 15 – Investeringer i felleskontrollerte virksomheter

Kapitlets virkeområde

15.1N Dette kapitlet gjelder regnskapsføring av **felleskontrollerte virksomheter** i et **konsernregnskap** og i et selskapsregnskap.

⁵³ Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

Definisjon av felleskontrollert virksomhet

- 15.2 **Felles kontroll** er den kontraktmessig avtalte delingen av **kontroll** over en økonomisk aktivitet, og foreligger bare når de strategiske, finansielle og driftsmessige beslutningene som er knyttet til aktiviteten, krever enstemmighet mellom partene som deler kontrollen (**deltakerne**).
- 15.3 En felleskontrollert virksomhet er en kontraktmessig avtale der to eller flere parter påtar seg en økonomisk aktivitet som er underlagt felles kontroll. Felleskontrollert virksomhet kan være felleskontrollert drift, felleskontrollerte eiendeler eller **felleskontrollerte foretak**.

Felleskontrollert drift

- 15.4 Driften av enkelte felleskontrollerte virksomheter innebærer at det brukes eiendeler og andre ressurser som tilhører deltakerne i den felleskontrollerte virksomheten, i stedet for 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.
- 15.5 En deltaker i en felleskontrollert virksomhet skal innregne følgende i sitt finansregnskap for sine interesser i felleskontrollert drift:
- (a) eiendelene som deltakeren kontrollerer, og forpliktelsene som deltakeren har pådratt seg, og
 - (b) kostnadene som deltakeren har pådratt seg, og deltakerens andel av inntekten som deltakeren har på salget av den felleskontrollerte virksomhetens varer eller tjenester.

Felleskontrollerte eiendeler

- 15.6 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.
- 15.7 En deltaker i en felleskontrollert virksomhet skal innregne følgende i sitt finansregnskap for sine interesser i felleskontrollerte eiendeler:
- (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 som deltakeren har pådratt seg i fellesskap med de andre deltakerne i forbindelse med den felleskontrollerte virksomheten,
- (d) eventuelle inntekter fra salg eller bruk av deltakerens andel av produksjonen til den felleskontrollerte virksomheten, sammen med deltakerens andel av eventuelle kostnader den felleskontrollerte virksomheten har pådratt seg, og
- (e) eventuelle kostnader som deltakeren har pådratt seg i forbindelse med sin andel i den felleskontrollerte virksomheten.

Felleskontrollerte foretak

15.8 Et felleskontrollert foretak er en felleskontrollert virksomhet som innebærer at det opprettes et aksjeselskap, et ansvarlig selskap eller et annet foretak som hver av deltakerne har en interesse i. Foretaket driver på samme måte som andre foretak, bortsett fra at det opprettes felles kontroll over foretakets økonomiske aktivitet ved en kontraktsmessig avtale mellom deltakerne i det felleskontrollerte foretaket.

Måling – valg av regnskapsprinsipper

15.9N-A I konsernregnskapet skal en deltaker regnskapsføre alle sine interesser i felleskontrollerte foretak, med unntak av investeringer som er anskaffet med sikte på **midlertidig eie**, i henhold til enten egenkapitalmetoden (se nr. 15.4) eller bruttometoden (se nr. 15.5), jf. rskl. § 5-18 andre ledd:

15.9N-B I selskapsregnskapet skal en deltaker regnskapsføre alle sine interesser i felleskontrollerte foretak i henhold til ett av de følgende prinsippene:

- (a) anskaffelseskostmodellen i nr. 15.10,
- (b) egenkapitalmetoden i nr. 15.13, med unntak for investeringer som er anskaffet med sikte på midlertidig eie, eller
- (c) bruttometoden i nr. 15.14N, med unntak for investeringer som er anskaffet med sikte på midlertidig eie.

15.9N-C En deltaker skal regnskapsføre alle midlertidige investeringer i felleskontrollerte foretak til det laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi, jf. rskl. § 5-2.

Anskaffelseskostmodellen

15.10N Anskaffelseskostmodellen innebærer at en deltaker måler sine investeringer i felleskontrollerte foretak til anskaffelseskost fratrukket eventuelle akkumulerte **tap ved verdifall** som er innregnet i samsvar med kapittel 27 *Verdifall på eiendeler*.

15.11N Investoren kan innregne utdelinger fra investeringen i det felleskontrollerte foretaket som inntekt, uavhengig av om utdelingene er fra akkumulerte overskudd som er oppstått før eller etter overtakelsestidspunktet (se nr. 23.29 (c)N). Innregning av utbytte som inntekt kan være en indikasjon på at investeringen har falt i verdi i henhold til nr. 27.9 (h)N.

15.12 [Utgår]

Egenkapitalmetoden

- 15.13 En deltaker skal måle sine investeringer i felleskontrollerte foretak i henhold til egenkapitalmetoden ved å anvende prosedyrene i nr. 14.8 (der nr. 14.8 henviser til «betydelig innflytelse» erstattes dette med «felles kontroll»).

Bruttometoden

- 15.13N Anvendelsen av bruttometoden på felleskontrollerte foretak 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 andel av det felleskontrollerte foretakets inntekter og kostnader inngår i deltakerens totalresultat⁵⁴. Mange av de framgangsmåtene som er relevante for anvendelsen av bruttometoden, tilsvarende de framgangsmåtene for konsolidering av investeringer i datterforetak slik det framgår av kapittel 9 og bruk av egenkapitalmetoden for investeringer i tilknyttede foretak slik det framgår av kapittel 14. Ved anvendelse av bruttometoden er det ingen begrensninger i å regnskapsføre negative resultatandeler.
- 15.14-15.15 [Utgår]

Transaksjoner mellom en deltaker og en felleskontrollert virksomhet

- 15.16 Når en deltaker i en 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 de betydelige risikoene og fordelene ved eierskapet, skal deltakeren bare innregne den delen av gevinsten eller tapet som kan henføres til de andre deltakernes interesser. Deltakeren i den felleskontrollerte virksomheten skal innregne det fulle beløpet for eventuelle tap når overføringen eller salget godtgjør et tap ved verdifall.
- 15.17 Når en deltaker i en 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. Deltakeren skal innregne sin andel av tap som følger av disse transaksjonene, på samme måte som overskudd, bortsett fra at tap skal innregnes umiddelbart når de representerer tap ved verdifall.

Når investor ikke har felles kontroll

- 15.18 En investor i en felleskontrollert virksomhet som ikke er en del av den kontraktmessige avtalte delingen av kontroll, skal regnskapsføre denne investeringen i samsvar med kapittel 11 eller, dersom investoren har en betydelig innflytelse i den felleskontrollerte virksomheten, i samsvar med kapittel 14 *Investeringer i tilknyttede foretak*.

⁵⁴ Totalresultatet består av årsresultatet, slik det fremkommer i resultatregnskapet, og sum andre inntekter og kostnader. Andre inntekter og kostnader skal presenteres i den separate oppstillingen av totalresultatet, med mindre foretaket har valgt å presentere andre inntekter og kostnader som en del av egenkapitalnoten i henhold til nr. 3.17N. Hvilke poster som utgjør andre inntekter og kostnader fremkommer i nr. 5.5N (a).

Opplysninger⁵⁵

- *Opplysninger i nr. 15.19 kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

- 15.19 En investor i en felleskontrollert virksomhet skal opplyse om
- (a) **regnskapsprinsippene** investoren benytter ved innregning av sine interesser i felleskontrollerte foretak.
 - (b) [Utgår]
 - (c) [Utgår]
 - (d)N andel av vedtatte kapitalinnskudd.
 - (e)N det skal opplyses om foretaksnavn, forretningskontor, eierinteresse og stemmeandel for felles kontrollert virksomhet.
 - (f)N for investering som regnskapsføres etter egenkapitalmetoden, skal det opplyses om anskaffelseskost og balanseført egenkapital på anskaffelsestidspunktet. For hver investering skal det opplyses om inngående balanse, innregne som inntekt i resultatregnskapet, andre endringer i løpet av året og utgående balanse. Det skal opplyses om merverdier og goodwill samt avskrivning av merverdier og goodwill.
 - (g)N for investering som regnskapsføres etter bruttometoden, skal det opplyses om anskaffelseskost, nettoverdi i inngående balanse og nettoverdi i utgående balanse.
- 15.20-15.21 [Utgår]

⁵⁵ Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

Kapittel 16 – Investerings eiendom

Kapittel 16 i IFRS for SMEs omhandler investerings eiendommer. Dette kapitlet er ikke en del av Norsk Regnskapsstandard. Investerings eiendommer inngår i stedet i virkeområdet for kapittel 17 *Eiendom, anlegg og utstyr*.

Kapittel 17 – Eiendom, anlegg og utstyr

Virkeområde

- 17.1N Dette kapitlet gjelder regnskapsføring av **eiendom, anlegg og utstyr**, herunder **investeringseiendom**.
- 17.2 Eiendom, anlegg og utstyr er materielle eiendeler som:
- (a) foretaket har for bruk i produksjon, levering av varer eller tjenester, utleie til andre eller administrative formål, og
 - (b) forventes å være i bruk i mer enn én regnskapsperiode.
- 17.3 Eiendom, anlegg og utstyr omfatter ikke:
- (a) [Utgår]
 - (b) mineralrettigheter og mineralreserver, for eksempel olje, naturgass og lignende ikke-fornybare ressurser.

Innregning

- 17.4 Et foretak skal anvende innregningskriteriene i nr. 2.27 for å avgjøre om en enhet av eiendom, anlegg eller utstyr skal innregnes. Foretaket skal derfor innregne anskaffelseskost for en enhet av eiendom, anlegg og utstyr som en eiendel når, og bare når:
- (a) det er **sannsynlig** at framtidige økonomiske fordeler knyttet til enheten vil tilflyte foretaket, og
 - (b) enhetens anskaffelseskost kan måles på en pålitelig måte.
- 17.5 Reservedeler og serviceutstyr balanseføres vanligvis som beholdninger og innregnes i resultatregnskapet når de forbrukes. Større reservedeler og serviceutstyr er imidlertid eiendom, anlegg og utstyr når et foretak forventer at de vil være i bruk i mer enn én periode. Tilsvarende anses reservedeler og serviceutstyr som bare kan brukes i sammenheng med en enhet av eiendom, anlegg og utstyr, som eiendom, anlegg og utstyr.
- 17.6 Deler av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr kan kreve utskiftning med jevne mellomrom (for eksempel taket på en bygning). Et foretak skal innregne utgifter til utskiftning av deler av en enhet av eiendom, anlegg eller utstyr i den **balanseførte verdien** når denne utgiften påløper hvis utskiftningen av delene forventes å føre til direkte framtidige fordeler for foretaket. Den balanseførte verdien av delene som skiftes ut, **fraregnes** i samsvar med nr. 17.27–17.30.
- Nr. 17.16 fastsetter at dersom hovedbestanddelene i en enhet av eiendom, anlegg og utstyr har vesentlig forskjellige mønstre for forbruk av økonomiske fordeler, skal foretaket fordele eiendelens opprinnelige anskaffelseskost mellom hovedbestanddelene og **avskrive** hver enkelt bestanddel hver for seg over dens **utnyttbare levetid**.
- 17.7 En forutsetning for fortsatt å kunne anvende en enhet av eiendom, anlegg og utstyr (for eksempel et skip) kan være at det skal utføres regelmessige større inspeksjoner for

feil, uansett om enkeltdeler skiftes 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 utskiftning dersom innregningskriteriene er oppfylt.

Eventuelle gjenstående balanseførte verdier av utgiftene til forrige store inspeksjon (bortsett fra fysiske deler) fraregnes. Dette gjøres uansett om utgiftene til forrige store inspeksjon ble identifisert i transaksjonen der enheten ble anskaffet eller tilvirket, eller ikke. Om nødvendig kan de estimerte utgiftene til en framtidig lignende inspeksjon benyttes som en indikasjon på hva utgiftene til den inkluderte inspeksjonen var da enheten ble anskaffet eller tilvirket.

- 17.8 Tomter og bygninger er separate eiendeler, og et foretak skal regnskapsføre dem separat, selv om de er anskaffet sammen.

Måling ved innregning

- 17.9 Ved førstegangsinnregning skal et foretak måle en enhet av eiendom, anlegg og utstyr til anskaffelseskost.

Bestanddeler av anskaffelseskost

- 17.10 Anskaffelseskost for en enhet av eiendom, anlegg og utstyr består av:

- (a) enhetens kjøpspris, herunder advokat- og meglerhonorarer, importavgifter og ikke-refunderbare skatter og avgifter ved kjøp, fratrukket forhandlerrabatter og prisavslag,
- (b) eventuelle direkte henførbare utgifter til 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. Dette kan omfatte utgifter til opparbeiding av tomt, innledende leverings- og håndteringsutgifter, installasjons- og monteringsutgifter og utgifter til funksjonstesting,
- (c) førstegangsestimatet på utgiftene til å demontere og fjerne enheten og til å rehabilitere tomten der enheten er plassert til opprinnelig stand. Dette er forpliktelser som foretaket 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, og
- (d) eventuelle **låneutgifter**, med mindre foretaket har valgt å kostnadsføre slike i samsvar med unntaksregelen i rskl. § 5-4 tredje ledd (Se kapittel 25 *Låneutgifter*).

- 17.11 Følgende utgifter er ikke anskaffelseskost for en enhet av eiendom, anlegg og utstyr, og foretaket skal innregne dem som en kostnad når de påløper:

- (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 nye kundegrupper (herunder utgifter til opplæring av personale), og
- (d) administrasjonsutgifter og andre generelle fellesutgifter.

(e) [Utgår]

17.12 Inntekter og kostnader som er relatert til tilfeldig virksomhet under bygging eller utvikling av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr, innregnes i resultatregnskapet hvis denne virksomheten ikke er nødvendig for å bringe enheten til stedet og sette den i den stand som er nødvendig for at den skal kunne virke slik den var tiltenkt.

Måling av anskaffelseskost

17.13 Anskaffelseskost for en enhet av eiendom, anlegg og utstyr er kontantprisekvivalenten på innregningstidspunktet. Dersom betalingen utsettes utover vanlige kredittbetingelser, er anskaffelseskost **nåverdien** av alle framtidige betalinger.

Bytte av eiendeler

17.14 En enhet av eiendom, anlegg eller utstyr kan være anskaffet ved bytte mot én eller flere ikke-monetære eiendeler eller en kombinasjon av monetære og ikke-monetære eiendeler. Et foretak skal måle anskaffelseskost for den anskaffede eiendelen 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. Når dette er tilfellet, måles eiendelens anskaffelseskost til den balanseførte verdien av den avgitte eiendelen.

Måling etter førstegangsinnregning

17.15 Etter førstegangsinnregning skal et foretak måle alle enheter av eiendom, anlegg og utstyr til anskaffelseskost fratrukket eventuelle akkumulerte avskrivninger og eventuelle akkumulerte **tap ved verdifall**. Foretaket skal innregne utgiftene til daglig service av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr i resultatregnskapet i den perioden utgiftene påløper.

Avskrivning

17.16 Dersom hovedbestanddelene i en enhet av eiendom, anlegg og utstyr har vesentlig forskjellige mønstre for forbruk av økonomiske fordeler, skal et foretak fordele eiendelens opprinnelige anskaffelseskost mellom hovedbestanddelene og avskrive hver enkelt bestanddel separat over dens utnyttbare levetid. Andre eiendeler skal avskrives over sin utnyttbare levetid som enkelte eiendeler. Med enkelte unntak, for eksempel steinbrudd og områder som benyttes som fyllplasser, har tomter en ubegrenset utnyttbar levetid, og avskrives derfor ikke.

17.17 Avskrivningsbeløpet for hver periode skal innregnes i resultatregnskapet med mindre et annet kapittel i denne standarden krever at beløpet innregnes i anskaffelseskost for en eiendel. For eksempel skal avskrivning av produksjonseiendom, -anlegg og -utstyr inkluderes i anskaffelseskost for beholdninger (se kapittel 13 *Beholdninger*).

Avskrivbart beløp og avskrivningsperiode

17.18 Et foretak skal fordele det **avskrivbare beløpet** for en eiendel systematisk over dens utnyttbare levetid.

- 17.19 Forhold slik som endring i bruken av en eiendel, vesentlig uventet slitasje, teknologiske fremskritt og endrede markedspriser kan være indikasjoner på at restverdien eller den utnyttbare levetiden til en eiendel har endret seg siden den foregående **balansedagen**. Foreligger det slike indikasjoner skal foretaket gå gjennom sine tidligere estimater. Dersom det avdekkes avvik i forhold til tidligere estimat, skal foretaket endre restverdien, avskrivningsmetoden eller den utnyttbare levetiden. Foretaket skal regnskapsføre endringen i restverdi, avskrivningsmetode eller utnyttbar levetid som en **endring i et regnskapsestimat** i samsvar med nr. 10.15–10.18.
- 17.20 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 ikke når eiendelen blir uvirksom eller tas ut av aktiv bruk, med mindre eiendelen er avskrevet fullt ut.
- I henhold til avskrivningsmetoder knyttet til bruk kan imidlertid avskrivningen være lik null mens det ikke skjer noen produksjon.
- 17.21 Et foretak skal vurdere alle de følgende forhold ved fastsettelse av en eiendels utnyttbare levetid:
- (a) Forventet bruk av eiendelen. Bruk vurderes ut fra eiendelens forventede kapasitet eller fysiske produksjon.
 - (b) Forventet fysisk slitasje. Denne avhenger av driftsfaktorer, for eksempel antall skift eiendelen skal benyttes i, reparasjons- og vedlikeholdsprogram og tilsyn 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 produktet eller tjenesten som eiendelen genererer.
 - (d) Juridiske eller lignende begrensninger på bruken av eiendelen, for eksempel utløpsdato for tilknyttede leieavtaler.

Avskrivningsmetode

- 17.22 Et foretak skal velge en avskrivningsmetode som gjenspeiler mønsteret for hvordan foretaket forventer å forbruke eiendelens framtidige økonomiske fordeler. Mulige avskrivningsmetoder er blant annet den lineære metoden, den degressive metoden og en metode basert på bruk, for eksempel produksjonshetsmetoden.
- 17.23 Hvis det foreligger en indikasjon på at det har funnet sted en vesentlig endring i mønsteret for hvordan foretaket forventer å forbruke en eiendels framtidige økonomiske fordeler siden den foregående balansedagen, skal foretaket gå gjennom den gjeldende avskrivningsmetoden og endre denne slik at den gjenspeiler det nye mønsteret. Foretaket skal regnskapsføre endringen som en endring i et regnskapsestimat i samsvar med nr. 10.15–10.18.

Verdifall

Innregning og måling av verdifall

17.24 På hver **balansedag** skal et foretak anvende kapittel 27 *Verdifall på eiendeler* for å avgjøre om en enhet eller en gruppe av enheter av eiendom, anlegg og utstyr har falt i verdi.

Kapittel 27 forklarer når og hvordan et foretak gjennomgår den balanseførte verdien av sine eiendeler, hvordan foretaket beregner en eiendels **gjenvinnbare beløp**, og når foretaket innregner eller reverserer et tap ved verdifall.

Erstatning for verdifall

17.25 Et foretak skal bare innregne erstatning fra tredjeparter i resultatregnskapet når det er så godt som sikkert at tredjeparten vil yte erstatning. Dette er aktuelt i forbindelse med enheter av eiendom, anlegg og utstyr som har falt i verdi, gått tapt eller er oppgitt.

Eiendom, anlegg og utstyr holdt for salg

17.26 Nr. 27.9(f) fastslår at en plan om å avhende en eiendel på et tidligere tidspunkt enn forventet er en indikasjon på verdifall som utløser beregning av eiendelens gjenvinnbare beløp for å avgjøre om eiendelen har falt i verdi.

Fraregning

17.27 Et foretak skal fraregne en enhet av eiendom, anlegg og utstyr:

- (a) ved avhending, eller
- (b) når det ikke forventes flere framtidige økonomiske fordeler fra bruk eller avhending av enheten.

17.28 Et foretak skal innregne gevinst eller tap som følge av fraregning av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr, i resultatregnskapet når enheten fraregnes (med mindre kapittel 20 *Leieavtaler* krever noe annet ved en avtale om salg og tilbakeleie). Foretaket skal ikke klassifisere slike gevinster som salgsinntekt.⁵⁶

17.29 Tidspunktet for avhending for en enhet fastsettes ut fra de samme kriteriene som for innregning av driftsinntekter fra varesalg (se kapittel 23 *Inntekter*). Kapittel 20 får anvendelse ved avhending i form av en avtale om salg og tilbakeleie.

17.30 Et foretak skal fastsette gevinst eller tap som følge av fraregning av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr, som differansen mellom et eventuelt netto avhendingsvederlag og enhetens balanseførte verdi.

⁵⁶ Foretaket skal klassifisere slike gevinster i henhold til kapittel 5 ved at gevinster normalt klassifiseres som annen driftsinntekt og tap normalt som annen driftskostnad.

Opplysninger⁵⁷

- *Opplysninger i nr. 17.31 kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

- 17.31 Et foretak skal gi følgende opplysninger om hver klasse av eiendom, anlegg og utstyr:
- (a) målegrunnlagene som er benyttet for å fastsette brutto balanseført verdi,
 - (b) hvilke avskrivningsmetoder som er benyttet,
 - (c)N de utnyttbare levetidene eller avskrivningssatsene som er benyttet og eventuell endring av avskrivningsplan,
 - (d)N brutto balanseført verdi (herunder spesifisering av balanseførte låneutgifter knyttet til egentilvirkede anleggsmidler) og akkumulerte avskrivninger (herunder akkumulerte tap ved verdifall og akkumulerte reverseringer av tap ved verdifall) ved begynnelsen av rapporteringsperioden og på balansedagen, og
 - (e) en avstemming mellom den balanseførte verdien ved begynnelsen av rapporteringsperioden og på balansedagen som separat viser:
 - (i)N tilganger (herunder egentilvirkede varige driftsmidler),
 - (ii) avhendinger,
 - (iii) [Utgår]
 - (iv) [Utgår]
 - (v) innregning eller reversering av tap ved verdifall i resultatet i samsvar med kapittel 27,
 - (vi) avskrivning, og
 - (vii) andre endringer.

Denne standarden krever ikke at et foretak skal presentere denne informasjonen for tidligere perioder.

- 17.32 [Utgår]

⁵⁷ Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

Kapittel 18 – Andre immaterielle eiendeler enn goodwill

Kapitlets virkeområde

- 18.1 Dette kapitlet gjelder regnskapsføring av alle andre **immaterielle eiendeler** enn goodwill (se kapittel 19 *Virksomhetssammenslutninger og goodwill*) og immaterielle eiendeler som holdes for salg som del av foretakets ordinære virksomhet (se kapittel 13 *Beholdninger* og kapittel 23 *Inntekter*).
- 18.2 En immateriell eiendel er en identifiserbar, ikke-monetær eiendel uten fysisk substans. En slik eiendel er identifiserbar når:
- (a) den er utskillbar, dvs. kan skilles ut eller deles fra foretaket og selges, overføres, lisensieres, leies ut eller byttes, enten separat eller sammen med en tilknyttet kontrakt, eiendel eller forpliktelse, eller
 - (b) den oppstår av kontraktsmessige eller andre juridiske rettigheter, uansett om disse rettighetene er overførbare eller kan skilles ut fra foretaket eller fra andre rettigheter og forpliktelse.
- 18.3 Immaterielle eiendeler omfatter ikke:
- (a) **finansielle eiendeler**, eller
 - (b) mineralrettigheter og mineralreserver, for eksempel olje, naturgass og lignende ikke-fornybare ressurser.

Innregning

Generelt prinsipp for innregning av immaterielle eiendeler

- 18.4 Et foretak skal anvende innregningskriteriene i nr. 2.27 for å avgjøre om en immateriell eiendel skal innregnes eller ikke. Foretaket skal derfor innregne en immateriell eiendel som en eiendel når, og bare når:
- (a) det er **sannsynlig** at de forventede framtidige økonomiske fordelene som kan tilordnes til eiendelen, vil tilflyte foretaket,
 - (b) eiendelens anskaffelseskost eller verdi kan måles på en pålitelig måte, og
 - (c)N foretaket ikke har valgt å anvende regnskapsprinsippet i rskl. § 5-6 om å kostnadsføre utgifter som er påløpt til forskning og utvikling utført i egen regi.
- 18.5 Et foretak skal vurdere sannsynligheten for forventede framtidige økonomiske fordeler ved hjelp av fornuftige og dokumenterbare forutsetninger som representerer ledelsens beste estimat for de økonomiske forholdene som vil foreligge i eiendelens **utnyttbare levetid**.
- 18.6 Et foretak skal bruke skjønn til å vurdere graden av sikkerhet knyttet til strømmen av framtidige økonomiske fordeler fra bruken av eiendelen. Skjønn utvises på grunnlag av dokumentasjonen som er tilgjengelig på tidspunktet for førstegangsinnregning. Det skal legges størst vekt på ekstern dokumentasjon.
- 18.7 Sannsynlighetskriteriet for innregning i nr. 18.4(a) anses alltid å være oppfylt for immaterielle eiendeler som er anskaffet separat.

Anskaffelse som en del av en virksomhetssammenslutning

- 18.8N En immateriell eiendel som er anskaffet ved en **virksomhetssammenslutning**, innregnes vanligvis som en eiendel fordi dens **virkelige verdi** kan måles med tilstrekkelig pålitelighet. En immateriell eiendel som er anskaffet ved en virksomhetssammenslutning, innregnes imidlertid ikke når den
- (a) ikke kan skilles fra **goodwill**, eller
 - (b)N kan skilles fra goodwill, men verdsettelse er vanskelig og identifisering derfor ikke kan forsvares ut fra en kost-nytte-betraktning (se nr. 19.15 (c) og (d)N).

Førstegangsmåling

- 18.9 Et foretak skal måle en immateriell eiendel til anskaffelseskost ved førstegangsmåling.

Separat anskaffelse

- 18.10 Anskaffelseskost for en separat anskaffet immateriell eiendel omfatter:
- (a) eiendelens kjøpspris, herunder importavgifter og ikke-refunderbare skatter og avgifter ved kjøp, fratrukket forhandlerrabatter og prisavslag,
 - (b) eventuelle direkte henførbare utgifter til å forberede eiendelen til dens tiltenkte formål, og
 - (c)N eventuelle låneutgifter, med mindre foretaket har valgt å kostnadsføre slike i samsvar med unntaksregelen i rskl. § 5-4 tredje ledd (Se kapittel 25 *Låneutgifter*).

Anskaffelse som en del av en virksomhetssammenslutning

- 18.11 Dersom en immateriell eiendel blir anskaffet ved en virksomhetssammenslutning, er anskaffelseskost for den immaterielle eiendelen dens virkelige verdi på overtakelsestidspunktet.
- 18.12 [Utgår]

Bytte av eiendeler

- 18.13 En immateriell eiendel kan være anskaffet i bytte mot én eller flere ikke-monetære eiendeler eller en kombinasjon av monetære og ikke-monetære eiendeler. Et foretak skal måle anskaffelseskost for en slik immateriell eiendel 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. Dersom dette er tilfellet, måles eiendelens anskaffelseskost til den **balanseførte verdien** av den avgitte eiendelen.

Internt utviklede immaterielle eiendeler

- 18.14 [Utgår]
- 18.14N Balanseføring av utgifter til intern utvikling av immaterielle eiendeler forutsetter at anskaffelseskost for de immaterielle eiendelene kan måles pålitelig. Ved fastsettelse av

anskaffelseskost for en internt utviklet immateriell eiendel må aktivitetene knyttet til utvikling av eiendelen kunne skilles fra øvrige aktiviteter og foretaket må ha et system som gjør det mulig å skille utgifter knyttet til utvikling av den immaterielle eiendelen fra øvrige utgifter.

18.15 [Utgår]

18.15N Et foretak anvender nr. 18.4 når det vurderer hvordan utgifter til intern utvikling av immaterielle eiendeler skal innregnes. Dette innebærer at internt utviklet goodwill aldri kan innregnes som en immateriell eiendel. Videre vil enkelte aktiviteter som hovedregel ikke tilfredsstille kravene til innregning som en immateriell eiendel. Eksempler på slike aktiviteter er:

- (a) *Forskning*: Forskningsaktiviteter vil være på et så tidlig stadium og ha så høy usikkerhet knyttet til resultater at foretaket ikke vil kunne identifisere en immateriell eiendel.
- (b) *Løpende eller periodisk innsats for å tilpasse eller forbedre et produkts kvaliteter*: Slike aktiviteter vil normalt representere vedlikehold.
- (c) *Aktiviteter knyttet til å skape eller videreutvikle varemerker* vil ofte ha preg av å være, eller være vanskelig å skille fra, vedlikehold og løpende markedsføring. Videre kan det være vanskelig å foreta en pålitelig måling av anskaffelseskost.
- (d) *Opplæring av ansatte, og utvikling og implementering av endrede arbeidsprosesser eller endret organisasjon*: Det vil normalt være vanskelig å identifisere immaterielle eiendeler som resultat av slike aktiviteter og gjøre en relevant avgrensning mot vedlikehold.
- (e) *Oppstart av ny virksomhet*: Utgifter til oppstart av ny virksomhet kan omfatte stiftelsesutgifter for nye juridiske enheter og utgifter til forretningsplaner, rekruttering, profileringsmateriale mv. Etablering av ny virksomhet innebærer normalt ikke anskaffelse av en identifiserbar eiendel.

18.16 Nr. 18.15N utelukker ikke innregning av en forskuddsbetaling som en eiendel når betaling for varer eller tjenester er gjort forut for varelevering eller tjenesteyting.

18.16N For å vurdere om nr. 18.4 (c)N kan komme til anvendelse legger foretaket følgende definisjoner til grunn:

- (a) **Forskning** er grunnleggende, planmessige undersøkelser som utføres med håp om å finne fram til tekniske eller vitenskapelige nyvinninger med mulig økonomisk anvendelse.
- (b) **Utvikling** er bearbeidelse og videreføring av teknisk, vitenskapelig eller annen kunnskap med mulig økonomisk anvendelse med sikte på å frembringe nye eller vesentlig forbedrede produkter, prosesser, metoder, systemer eller tjenester, frem til oppstart av kommersiell produksjon eller bruk.

I praksis kan det være vanskelig å bestemme hvilke aktiviteter som omfattes av definisjonene og å skille mellom aktiviteter som utgjør henholdsvis forskning og utvikling. Følgende aktiviteter vil normalt ligge innenfor definisjonene av:

- (a) Forskning

- (i) aktiviteter som har til hensikt å frembringe ny viten av teknisk eller vitenskapelig art,
 - (ii) søken etter anvendelsesmuligheter for forskningsresultater eller annen kunnskap, og
 - (iii) søken, herunder konseptuell utforming, etter mulige produkt-, produksjons- eller prosessalternativer.
- (b) Utvikling
- (i) evaluering av alternative produkter eller produksjonsprosesser,
 - (ii) arbeid knyttet til design, konstruksjon og testing av prototyper og modeller før disse blir satt i ordinær produksjon,
 - (iii) engineering aktivitet påkrevd for å utvikle utformingen av et produkt slik at det tilfredsstiller de spesifikke funksjonelle og økonomiske krav for kommersiell produksjon,
 - (iv) design av verktøy, sjabloner, former og lignende,
 - (v) design, konstruksjon og drift av en forsøksfabrikk (“pilot plant”) med en størrelse som gjør at den ikke er økonomisk drivverdig, og
 - (vi) forsøksproduksjon av nye eller vesentlig forbedrede produkter eller prosesser frem til beslutning om igangsettelse av kommersiell produksjon (prøvedrift).

Utviklingsaktiviteter knyttet til produksjonsprosesser, anlegg og utstyr eller produkter vil ofte avløses av eller skje parallelt med selve tilvirkningen av materielle eiendommer, anlegg og utstyr som tas i ordinær bruk av foretaket. Utvikling av en prototyp kan være eksempel på dette. Anskaffelseskost for fysiske eiendommer, anlegg og utstyr skal balanseføres som materiell eiendel.⁵⁸ I slike tilfeller må foretaket skille mellom utgifter til konstruksjon av eiendommen, anlegget og utstyret og utgifter til utvikling av en immateriell eiendel.

Tidligere kostnader skal ikke innregnes som eiendeler

- 18.17 Utgifter til en immateriell enhet som var førstegangsinnregnet som en kostnad, skal ikke innregnes som en del av anskaffelseskost for en eiendel på et senere tidspunkt.

Måling etter innregning

- 18.18 Et foretak skal måle immaterielle eiendeler til anskaffelseskost fratrukket eventuelle akkumulerte **avskrivninger** og eventuelle **tap ved verdifall**. Kravene for avskrivninger er beskrevet i dette kapitlet. Kravene for innregning av tap ved verdifall er beskrevet i kapittel 27 *Verdifall på eiendeler*.

⁵⁸ Se kapittel 17

Avskrivning over utnyttbar levetid

18.19N Foretaket skal avskrive immaterielle eiendeler etter en fornuftig avskrivningsplan over dens utnyttbare levetid, jf. rskl. § 5-3 andre ledd. Den utnyttbare levetiden til en immateriell eiendel som følger av kontraktsmessige eller andre juridiske rettigheter, skal ikke overstige perioden for de kontraktsmessige eller de andre juridiske rettighetene, men kan være kortere enn disse, avhengig av lengden på perioden da foretaket forventer å bruke eiendelen. Dersom de kontraktsmessige rettighetene eller andre juridiske rettigheter er overdratt for en avgrenset periode som kan fornyes, skal den immaterielle eiendelens utnyttbare levetid bare omfatte fornyelsesperioden(e) dersom det kan dokumenteres at fornyelse fra foretakets side kan skje uten betydelige utgifter.

18.20 [Utgår]

Avskrivningsperiode og avskrivningsmetode

18.21 Et foretak skal fordele det **avskrivbare beløpet** for en immateriell eiendel systematisk over dens utnyttbare levetid. Avskrivningsbeløpet for hver periode skal innregnes som en kostnad med mindre et annet kapittel i denne standarden krever at det innregnes i anskaffelseskost for en eiendel, for eksempel beholdninger eller eiendom, anlegg og utstyr.

18.22 Avskrivningen begynner når den immaterielle eiendelen er tilgjengelig for bruk, dvs. når den er på det sted og i den stand som er nødvendig for at den skal kunne brukes slik den var tiltenkt av ledelsen. Avskrivningen opphører når eiendelen blir fraregnet. Foretaket skal velge en avskrivningsmetode som gjenspeiler mønsteret for hvordan foretaket forventer å forbruke eiendelens framtidige økonomiske fordeler. Dersom foretaket ikke kan fastsette dette mønsteret på en pålitelig måte, skal den lineære metoden benyttes.

Restverdi

- 18.23 Et foretak skal anta at **restverdien** av en immateriell eiendel er null med mindre:
- (a) det foreligger en bindende avtale med en tredjepart om kjøp av eiendelen ved slutten av dens utnyttbare levetid, eller
 - (b) det finnes et aktivt marked for eiendelen og:
 - (i) restverdien kan fastsettes med henvisning til dette markedet, og
 - (ii) det er trolig at et slikt marked vil finnes ved slutten av eiendelens utnyttbare levetid.

Gjennomgang av avskrivningsperiode og avskrivningsmetode

18.24 Faktorer som en endring i bruken av en immateriell eiendel, teknologiske framskritt og endrede markedspriser kan være indikasjoner på at restverdien av eller den utnyttbare levetiden til en immateriell eiendel har endret seg siden foregående **balansedag**. Hvis det foreligger slike indikasjoner, skal foretaket gå gjennom sine tidligere estimater og endre restverdien, avskrivningsmetoden eller den utnyttbare levetiden. Foretaket skal regnskapsføre endringen i restverdi, avskrivningsmetode eller utnyttbar levetid som en **endring i et regnskapsestim** i samsvar med nr. 10.15–10.18.

Gjenvinning av balanseført verdi – tap ved verdifall

- 18.25 Et foretak skal anvende kapittel 27 for å avgjøre om en immateriell eiendel har falt i verdi. Det nevnte kapitlet forklarer når og hvordan et foretak gjennomgår den balanseførte verdien av sine eiendeler, hvordan foretaket beregner en eiendels **gjenvinnbare beløp**, og når foretaket innregner eller reverserer et tap ved verdifall.

Utrangering og avhending

- 18.26 Et foretak skal fraregne en immateriell eiendel, og skal innregne gevinst eller tap i resultatregnskapet:
- (a) ved avhending, eller
 - (b) når det ikke forventes flere framtidige økonomiske fordeler fra bruk eller avhending av eiendelen.

Opplysninger⁵⁹

- *Opplysninger i nr. 18.27 – 18.29N kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

- 18.27 Et foretak skal gi følgende opplysninger om hver klasse av immaterielle eiendeler:
- (a)N de utnyttbare levetidene eller avskrivningssatsene som er benyttet og eventuell endring av avskrivningsplan,
 - (b) hvilke avskrivningsmetoder som er benyttet,
 - (c)N brutto balanseført verdi (herunder spesifisering av balanseførte låneutgifter knyttet til egenutviklede immaterielle eiendeler) og eventuelle akkumulerte avskrivninger (herunder akkumulerte tap ved verdifall og akkumulerte reverseringer av tap ved verdifall) ved begynnelsen av rapporteringsperioden og på balansedagen, og
 - (d) [Utgår]
 - (e) en avstemming mellom den balanseførte verdien ved begynnelsen av rapporteringsperioden og på balansedagen som separat viser:
 - (i) tilganger,
 - (ii) avhendinger,
 - (iii) [Utgår],
 - (iv) avskrivning,
 - (v)N innregning eller reversering av tap ved verdifall i resultatet i samsvar med kapittel 27, og
 - (vi) andre endringer.

⁵⁹ Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

Denne standarden krever ikke at et foretak skal presentere denne informasjonen for tidligere perioder.

18.28

[Utgår]

18.29N

Et foretak skal opplyse om det samlede beløpet for utgifter til forskning og utvikling som er innregnet som en immateriell eiendel i løpet av perioden. Det skal videre opplyses om forventet samlet inntjening av pågående forskning og utvikling motsvarer medgåtte samlede utgifter. Arten av forskning og utvikling som drives skal angis.

Kapittel 19 – Virksomhetssammenslutninger og goodwill

Kapitlets virkeområde

- 19.1 Dette kapitlet omhandler regnskapsføring av **virksomhetssammenslutninger**. Det gir veiledning om identifisering av det overtakende foretaket, måling av anskaffelseskost for virksomhetssammenslutningen og fordeling av anskaffelseskost på eiendeler, forpliktelser og **betingede forpliktelser**. Det omtaler også regnskapsføring av **goodwill** både på tidspunktet for virksomhetssammenslutningen og senere.
- 19.2 Dette kapitlet beskriver regnskapsføring av alle virksomhetssammenslutninger unntatt:
- (a) Sammenslutninger av foretak eller **virksomheter** under samme **kontroll**⁶⁰. Samme kontroll betyr at alle de sammensluttende foretakene eller virksomhetene kontrolleres av samme øverste part både før og etter sammenslutningen, og at denne kontrollen ikke er midlertidig.
 - (b) opprettelse av en **felleskontrollert virksomhet**.
 - (c) overtakelse av en gruppe av eiendeler som ikke utgjør en virksomhet.
 - (d)N andre sammenslutninger, enn de som er nevnt i (a) – (c), som ikke er en regnskapsmessig transaksjon.
- 19.2N Dette kapitlet regulerer konserndannelser ved kjøp av datterforetak hvor datterforetaket ikke har virksomhet.

Definisjon av virksomhetssammenslutning

- 19.3 En virksomhetssammenslutning er en sammenslåing av separate foretak eller virksomheter til ett rapporterende foretak. Resultatet av nesten alle virksomhetssammenslutninger er at ett foretak, det overtakende foretaket, oppnår kontroll over én eller flere andre virksomheter, det overtatte foretaket. Overtakelsestidspunktet er det tidspunktet da det overtakende foretaket faktisk oppnår kontroll over det overtatte foretaket.
- 19.4 En virksomhetssammenslutning kan være strukturert på en rekke ulike måter av juridiske, skattemessige eller andre grunner. Det kan innebære at et foretak kjøper et annet foretaks egenkapital, kjøper alle nettoeiendelene i et annet foretak, overtar et annet foretaks forpliktelser eller kjøper noen av nettoeiendelene i et annet foretak som til sammen utgjør én eller flere virksomheter.
- 19.5 En virksomhetssammenslutning kan gjennomføres ved utstedelse av egenkapitalinstrumenter eller ved overføring av kontanter, **kontantekvivalenter** eller andre eiendeler, eller ved en kombinasjon av disse. Transaksjonen kan være mellom aksjeeierne i de sammensluttende foretakene eller mellom et foretak og aksjeeierne i et annet foretak. Den kan innebære opprettelse av et nytt foretak som skal kontrollere de sammensluttende foretakene eller nettoeiendelene som overføres, eller omstrukturering av ett eller flere av de sammensluttende foretakene.

Regnskapsføring

- 19.6 Alle virksomhetssammenslutninger skal regnskapsføres etter oppkjøpsmetoden.

⁶⁰ Fusjoner under samme kontroll reguleres i kapittel 100.

- 19.7 Anvendelse av oppkjøpsmetoden omfatter følgende trinn:
- (a) identifikasjon av et overtakende foretak,
 - (b) måling av anskaffelseskost for virksomhetssammenslutningen, og
 - (c) fordeling på overtakelsestidspunktet av anskaffelseskost for virksomhetssammenslutningen på anskaffede eiendeler og på forpliktelser og avsetninger for **betingede forpliktelser** som er overtatt.

Identifikasjon av det overtakende foretaket

- 19.8 Det skal identifiseres et overtakende foretak for alle virksomhetssammenslutninger. Det overtakende foretaket er det sammensluttende foretaket som oppnår kontroll over de andre sammensluttende foretakene eller virksomhetene.
- 19.9 Kontroll er makt til å styre de finansielle og driftsmessige prinsippene for et foretak eller en virksomhet i den hensikt å oppnå fordeler av foretakets eller virksomhetens aktiviteter. Kontroll et foretak har over et annet foretak er beskrevet i kapittel 9 *Konsernregnskap og morforetakets selskapsregnskap*.
- 19.10N Selv om det enkelte ganger kan være vanskelig å identifisere et overtakende foretak, foreligger det vanligvis indikasjoner på at det finnes et overtakende foretak. For eksempel:
- (a) Dersom den **virkelige verdien** av ett av de sammensluttende foretakene er vesentlig høyere enn den virkelige verdien av det andre sammensluttende foretaket, er det sannsynlig at foretaket med den høyeste virkelige verdien er det overtakende foretaket.
 - (b) Dersom virksomhetssammenslutningen gjennomføres ved et bytte av ordinære egenkapitalinstrumenter med stemmerett mot kontanter eller andre eiendeler, er det sannsynlig at foretaket som avgir kontanter eller andre eiendeler, er det overtakende foretaket.
 - (c) Dersom virksomhetssammenslutningen fører til at ledelsen i ett av de sammensluttende foretakene er i stand til å dominere valget av ledelsessammensetning i det sammenslåtte foretaket, er det sannsynlig at foretaket med den dominerende ledelsen er det overtakende foretaket.

Dersom en samlet vurdering ikke entydig kan identifisere en overtakende part, kan det legges til grunn at selskapsrettslig overtakende part også er den regnskapsmessige overtakende part.

Anskaffelseskost for en virksomhetssammenslutning

- 19.11 Det overtakende foretaket skal måle anskaffelseskost for en virksomhetssammenslutning som summen av:
- (a) de virkelige verdiene på overtakelsestidspunktet av eiendeler som avgis, forpliktelser som påløper eller overtas, og egenkapitalinstrumenter som utstedes av det overtakende foretaket, i bytte mot kontroll over det overtatte foretaket, pluss

(b) eventuelle utgifter som er direkte henførbare til virksomhetssammenslutningen.

19.11N I en virksomhetssammenslutning gjennomført trinnvis skal det overtakende foretaket måle på nytt sin tidligere eierinteresse i det overtatte foretaket til virkelig verdi på overtakelsestidspunktet. Dersom tidligere eierinteresse har økt i verdi, innregnes verdiendringen som andre inntekter og kostnader⁶¹ i konsernregnskapet. Er verdiendringen negativ innregnes tapet i resultatregnskapet.

Justering av anskaffelseskost for en virksomhetssammenslutning betinget av framtidige hendelser

19.12 Når en avtale om en virksomhetssammenslutning tillater en justering av anskaffelseskost for sammenslutningen betinget av framtidige hendelser, skal det overtakende foretaket inkludere denne justeringen i sammenslutningens anskaffelseskost på overtakelsestidspunktet dersom justeringen er **sannsynlig** og kan måles på en pålitelig måte.

19.13 Dersom den mulige justeringen ikke innregnes på overtakelsestidspunktet, men senere blir sannsynlig og kan måles på en pålitelig måte, skal tilleggsvederlaget behandles som en justering av sammenslutningens anskaffelseskost.

Fordeling av anskaffelseskost for en virksomhetssammenslutning på anskaffede eiendeler, og overtatte forpliktelser og betingede forpliktelser

19.14N Det overtakende foretaket skal på overtakelsestidspunktet fordele anskaffelseskost for en virksomhetssammenslutning ved å innregne det overtatte foretakets identifiserbare eiendeler og forpliktelser og en avsetning for betingede forpliktelser som oppfyller innregningskriteriene i nr. 19.20, til deres virkelige verdier på dette tidspunktet, med unntak av:

- (a) En eiendel eller forpliktelse ved utsatt skatt som oppstår av eiendeler som er anskaffet og forpliktelser som er overtatt i en virksomhetssammenslutning skal innregnes og måles i samsvar med kapittel 29 *Resultatskatt*.
- (b) En forpliktelse (eller en eventuell eiendel) knyttet til det overtatte foretakets ordninger for ytelser til ansatte skal innregnes og måles i samsvar med kapittel 28 *Ytelser til ansatte*.

En eventuell forskjell mellom anskaffelseskost for virksomhetssammenslutningen og det overtakende foretakets andel av netto virkelig verdi av de identifiserbare eiendelene, forpliktelsene og avsetningene for betingede forpliktelser som er innregnet på denne måten, skal regnskapsføres i samsvar med nr. 19.22–19.24 (som goodwill eller såkalt «negativ goodwill»).

19.15 Det overtakende foretaket skal bare foreta separat innregning av det overtatte foretakets identifiserbare eiendeler, forpliktelser og betingede forpliktelser på overtakelsestidspunktet dersom de oppfyller følgende kriterier på dette tidspunktet:

- (a) Når det gjelder en eiendel som ikke er en immateriell eiendel, at det er sannsynlig at eventuelle tilknyttede framtidige økonomiske fordeler vil tilflyte

⁶¹ Andre inntekter og kostnader skal presenteres i en separat oppstilling av totalresultatet, med mindre foretaket har valgt å presentere andre inntekter og kostnader i en egenkapitalnote. Hvilke poster som utgjør andre inntekter og kostnader fremkommer i nr. 5.5N (a).

det overtakende foretaket, og dens virkelige verdi kan måles på en pålitelig måte.

- (b) Når det gjelder en forpliktelse som ikke er en betinget forpliktelse, at det er sannsynlig at en strøm av ressurser ut fra foretaket vil være nødvendig for å gjøre opp forpliktelsen, og dens virkelige verdi kan måles på en pålitelig måte.
- (c) Når det gjelder en immateriell eiendel eller en betinget forpliktelse, at dens virkelige verdi kan måles på en pålitelig måte.

19.15N Et foretak kan unnlate å foreta separat innregning av en immateriell eiendel dersom verdsettelsen er vanskelig og identifiseringen derfor ikke kan forsvares ut fra en kost-nytte-betraktning.

19.16 Det overtakende foretakets totalresultat⁶² skal inkorporere det overtatte foretakets resultat etter overtakelsestidspunktet ved å inkludere det overtatte foretakets inntekter og kostnader basert på det overtakende foretakets anskaffelseskost for virksomhetssammenslutningen. Eksempelvis skal avskrivninger som er innregnet i det overtakende foretakets totalresultat etter overtakelsestidspunktet, og som er knyttet til det overtatte foretakets avskrivbare eiendeler, baseres på disse avskrivbare eiendelenes virkelige verdi på overtakelsestidspunktet, dvs. på deres anskaffelseskost for det overtakende foretaket.

19.17 Anvendelsen av oppkjøpsmetoden begynner fra overtakelsestidspunktet, som er tidspunktet da det overtakende foretaket oppnår kontroll over det overtatte foretaket. Ettersom kontroll er makt til å styre de finansielle og driftsmessige prinsippene for et foretak eller en virksomhet i den hensikt å oppnå fordeler av foretakets eller virksomhetens aktiviteter, er det ikke nødvendig at en transaksjon er rettslig avsluttet eller fullført før det overtakende foretaket oppnår kontroll. Alle relevante fakta og omstendigheter i forbindelse med en virksomhetssammenslutning skal tas i betraktning ved vurdering av når det overtakende foretaket har oppnådd kontroll.

19.18 I samsvar med nr. 19.14N skal det overtakende foretaket bare foreta separat innregning av de av det overtatte foretakets identifiserbare eiendeler, forpliktelser og betingede forpliktelser som eksisterte på overtakelsestidspunktet, og som oppfyller innregningskriteriene i nr. 19.15. Derfor:

- (a) skal det overtakende foretaket bare innregne forpliktelser for avslutning eller redusering av det overtatte foretakets aktiviteter som en del av fordelingen av anskaffelseskost for sammenslutningen dersom det overtatte foretaket på overtakelsestidspunktet har en eksisterende forpliktelse for omstrukturering som er innregnet i samsvar med kapittel 21 *Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler*, og
- (b) skal det overtakende foretaket ved fordeling av anskaffelseskost for sammenslutningen ikke innregne forpliktelser for framtidige tap eller andre utgifter som forventes å påløpe som følge av virksomhetssammenslutningen.

19.19 Dersom den første regnskapsføringen for en virksomhetssammenslutning er ufullstendig på balansedagen i den rapporteringsperioden der

⁶² Totalresultatet består av årsresultatet, slik det fremkommer i resultatregnskapet, og sum andre inntekter og kostnader. Andre inntekter og kostnader skal presenteres i den separate oppstillingen av totalresultatet, med mindre foretaket har valgt å presentere andre inntekter og kostnader som en del av egenkapitalnoten i henhold til nr. 3.17N. Hvilke poster som utgjør andre inntekter og kostnader fremkommer i nr. 5.5N (a).

virksomhetssammenslutningen skjer, skal det overtakende foretaket i sitt finansregnskap innregne foreløpige beløp for de postene der regnskapsføringen er ufullstendig. Innen tolv måneder etter overtakelsestidspunktet skal det overtakende foretaket med tilbakevirkende kraft justere de foreløpige beløpene som ble innregnet som eiendeler og forpliktelser på overtakelsestidspunktet (dvs. regnskapsføre dem som om de hadde funnet sted på overtakelsestidspunktet) for å gjenspeile nye opplysninger som har kommet til om fakta og omstendigheter som forelå på overtakelsestidspunktet. Senere enn tolv måneder etter overtakelsestidspunktet skal justeringer av den første regnskapsføringen for en virksomhetssammenslutning bare innregnes for å rette en feil i samsvar med kapittel 10 *Regnskapsprinsipper, estimater og feil*.

Betingede forpliktelser

- 19.20 Nr. 19.14N fastsetter at det overtakende foretaket bare skal foreta separat innregning av en avsetning for en betinget forpliktelse hos det overtatte foretaket dersom dens virkelige verdi kan måles på en pålitelig måte. Dersom den virkelige verdien ikke kan måles på en pålitelig måte:
- (a) påvirkes beløpet som innregnes som goodwill eller regnskapsføres i samsvar med nr. 19.24, og
 - (b) det overtakende foretaket skal gi de opplysningene om den betingede forpliktelsen som kreves i kapittel 21.
- 19.21 Etter førstegangsinnregning skal det overtakende foretaket måle betingede forpliktelser som innregnes separat i samsvar med nr. 19.14N, til det beløpet som er det høyeste av:
- (a) beløpet som ville blitt innregnet i samsvar med kapittel 21, og
 - (b) det førstegangsinnregnede beløpet fratrukket beløp som tidligere er innregnet som driftsinntekt i samsvar med kapittel 23 *Inntekter*.

Goodwill

- 19.22 På overtakelsestidspunktet skal det overtakende foretaket:
- (a) innregne goodwill anskaffet ved en virksomhetssammenslutning som en eiendel, og
 - (b) foreta førstegangsmåling av denne goodwillen til anskaffelseskost, hvilket er det overskytende av anskaffelseskost for virksomhetssammenslutningen i forhold til det overtakende foretakets andel av netto virkelig verdi av de identifiserbare eiendelene, forpliktelsene og betingede forpliktelsene som er innregnet i samsvar med nr. 19.14N.
- 19.22N Ved førstegangsinnregning av konserndannelse hvor datterforetaket ikke har virksomhet, er det er adgang til å innregne goodwill ved å benytte nr. 19.22 tilsvarende.
- 19.23 Etter førstegangsinnregning skal det overtakende foretaket måle goodwill som er anskaffet i en virksomhetssammenslutning, til anskaffelseskost fratrukket akkumulerte **avskrivninger** og akkumulerte **tap ved verdifall**:

- (a)N Foretaket skal avskrive goodwill etter en fornuftig avskrivningsplan over dens utnyttbare levetid, jf. rskl. § 5-3 andre ledd, ved å følge prinsippene i nr. 18.19N–18.24.
- (b) Foretaket skal følge kapittel 27 Verdifall på eiendeler ved innregning og måling av nedskrivninger på goodwill.

Overskytende av det overtakende foretakets andel av netto virkelig verdi av det overtatte foretakets identifiserbare eiendeler, forpliktelser og betingede forpliktelser i forhold til anskaffelseskost

19.24 Dersom det overtakende foretakets andel av netto virkelig verdi av de identifiserbare eiendelene, forpliktelsene og avsetningene for betingede forpliktelser som er innregnet i samsvar med nr. 19.14N, overstiger anskaffelseskost for virksomhetssammenslutningen (omtales også som «negativ goodwill»), skal det overtakende foretaket:

- (a) revurdere identifikasjonen og målingen av det overtatte foretakets identifiserbare eiendeler, forpliktelser og avsetninger for betingede forpliktelser og målingen av anskaffelseskost for sammenslutningen, og
- (b)N innregne negativ goodwill i balansen. Negativ goodwill innregnes i resultatregnskapet i samsvar med fremtidige utgifter eller tap som inngår i kjøpers plan for virksomheten, og som kan estimeres på overtakelsestidspunktet. Resterende negativ goodwill skal innregnes systematisk over en periode på fem år.

Opplysninger⁶³

-
- *Opplysninger i nr. 19.25 – 19.28N kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

For virksomhetssammenslutninger gjennomført i rapporteringsperioden

19.25 Det overtakende foretaket skal gi følgende opplysninger om virksomhetssammenslutninger som er gjennomført i rapporteringsperioden:

- (a)N navnene på eller beskrivelser av de sammensluttende foretakene eller virksomhetene,
- (b) overtakelsestidspunktet,
- (c) den prosentvise andelen av overtatte egenkapitalinstrumenter med stemmerett, og
- (d) anskaffelseskost for sammenslutningen og en beskrivelse av vederlaget (for eksempel kontanter, egenkapitalinstrumenter og gjeldsinstrumenter).
- (e) [Utgår]
- (f) [Utgår]

19.26 [Utgår]

⁶³ Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

Goodwill og negativ goodwill

19.27N Et foretak skal spesifiseres goodwill for hver enkelt virksomhetssammenslutning.

19.28N Et foretak skal gi følgende opplysninger om goodwill:

- (a) de utnyttbare levetidene eller avskrivningssatsene som er benyttet og eventuell endring av avskrivningsplan,
- (b) hvilke avskrivningsmetoder som er benyttet. En avskrivningsplan for goodwill som er lenger enn fem år skal begrunnes,
- (c) brutto balanseført verdi og eventuelle akkumulerte avskrivninger (herunder akkumulerte tap ved verdifall og akkumulerte reverseringer av tap ved verdifall) ved begynnelsen av rapporteringsperioden og på balansedagen, og
- (d) en avstemming mellom den balanseførte verdien ved begynnelsen av rapporteringsperioden og på balansedagen som separat viser:
 - (i) tilganger,
 - (ii) avhendinger,
 - (iii) avskrivninger,
 - (iv) innregning eller reversering av tap ved verdifall i resultatet i samsvar med kapittel 27, og
 - (vi) andre endringer.

Denne standarden krever ikke at et foretak skal presentere denne informasjonen for tidligere perioder.

Kapittel 20 - Leieavtaler

Kapitlets virkeområde

- 20.1 Dette kapitlet omhandler regnskapsføring av alle **leieavtaler** unntatt:
- (a) leieavtaler om utvinning eller bruk av mineraler, olje, naturgass og lignende ikke-fornybare ressurser (se kapittel 34 *Spesialiserte aktiviteter*).
 - (b) lisensavtaler for eksempelvis kinofilmer, videoopptak, skuespill, manuskripter, patenter og opphavsretter (se kapittel 18 *Andre immaterielle eiendeler enn goodwill*).
 - (c) [Utgår]
 - (d) måling av **biologiske eiendeler** som holdes av leietakere i henhold til finansielle leieavtaler, og biologiske eiendeler som leies ut av utleiery i henhold til operasjonelle leieavtaler (se kapittel 34).
 - (e) leieavtaler som kan føre til tap for utleieren eller leietakeren som følge av avtalevilkår som ikke er knyttet til endringer i prisen på den leide eiendelen, endringer i valutakurser eller motpartens mislighold (se nr. 12.3(f)).
 - (f) operasjonelle leieavtaler som er tapsbringende.
- 20.2 Dette kapitlet får anvendelse på avtaler som overfører bruksrett til eiendeler, selv om vesentlige tjenester utført av utleier kan være nødvendige i forbindelse med drift eller vedlikehold av slike eiendeler. Dette kapitlet får ikke anvendelse på avtaler som er kontrakter for tjenester som ikke overfører bruksrett til eiendeler fra én avtalepart til en annen.
- 20.3 Enkelte avtaler, for eksempel avtaler om utsetting, telekommunikasjonskontrakter som gir rettigheter til kapasitet, og take-or-pay-kontrakter, er ikke juridisk sett leieavtaler, men overdrar en rett til å bruke en eiendel mot betaling. Slike avtaler er reelt sett leieavtaler og skal regnskapsføres i samsvar med dette kapitlet.

Klassifisering av leieavtaler

- 20.4 En leieavtale klassifiseres som en **finansiell leieavtale** dersom den i det vesentlige overfører alle risikoer og fordeler forbundet med eierskap. En leieavtale klassifiseres som en **operasjonell leieavtale** dersom den ikke i det vesentlige overfører alle risikoer og fordeler forbundet med eierskap.
- 20.5 Om en leieavtale er en finansiell leieavtale eller en operasjonell leieavtale avhenger i større grad av innholdet i transaksjonen enn av kontraktens form. Eksempler på situasjoner som hver for seg eller i kombinasjon med andre vanligvis vil føre til at en leieavtale klassifiseres som en finansiell leieavtale, er når:
- (a) leieavtalen overfører eierskapet til eiendelen til leietakeren ved utløpet av leieperioden,
 - (b) leietakeren kan velge å kjøpe eiendelen til en pris som forventes å være så mye lavere enn **virkelig verdi** på tidspunktet da leietakeren kan velge å kjøpe eiendelen, at det ved leieavtalens begynnelse er rimelig sikkert at leietakeren vil benytte seg av dette,

- (c) leieperioden strekker seg over mesteparten av eiendelens økonomiske levetid selv om eiendomsretten ikke overføres,
- (d) **nåverdien** av minsteleien overstiger så godt som hele den virkelige verdien av den leide eiendelen ved leieavtalens begynnelse, og
- (e) de leide eiendelene er av en så spesialisert art at bare leietakeren kan benytte dem uten større endringer.

20.6 Indikasjoner på situasjoner som hver for seg eller i kombinasjon med andre også kan føre til at en leieavtale klassifiseres som en finansiell leieavtale, er når:

- (a) leietakeren kan si opp leieavtalen, og utleierens tap i tilknytning til oppsigelsen bæres av leietakeren,
- (b) gevinster eller tap fra svingninger i den leide eiendelens **restverdi** tilfaller leietakeren (for eksempel i form av en leierabatt som tilsvarer mesteparten av salgsvederlaget ved avslutningen av leieavtalen), og
- (c) leietakeren kan fornye leieavtalen i nok en periode til en leie som er vesentlig lavere enn markedsleien.

20.7 Eksemplene og indikasjonene i nr. 20.5 og 20.6 er ikke alltid avgjørende. Dersom det er klart ut fra andre omstendigheter at leieavtalen i det vesentlige ikke overfører alle risikoer og fordeler forbundet med eierskap, klassifiseres leieavtalen som en operasjonell leieavtale. Dette kan for eksempel være tilfellet dersom eierskapet til eiendelen overføres til leietakeren når leieavtalen utløper mot en variabel betaling som er lik eiendelens virkelige verdi. Det samme kan være tilfelle dersom leietakeren som følge av at leien er variabel, ikke har alle vesentlige risikoer og fordeler forbundet med eierskap.

20.8 Klassifisering av en leieavtale foretas ved leieavtalens begynnelse og endres ikke i leieperioden med mindre leietakeren og utleieren avtaler å endre bestemmelsene i leieavtalen (annet enn en fornyelse av leieavtalen). Ved endring av leieavtalen skal klassifiseringen av leieavtalen revurderes.

Leietakers finansregnskap – finansielle leieavtaler

Førstegangsinnregning

20.9 Ved leieperiodens begynnelse skal leietakeren innregne sine bruksretter og plikter i henhold til finansielle leieavtaler som eiendeler og forpliktelser i balansen til beløp lik den leide formuesgjenstandens virkelige verdi eller, dersom denne er lavere, til nåverdien av minsteleien beregnet ved leieavtalens begynnelse. Eventuelle direkte utgifter til avtaleinngåelse som leietakeren pådrar seg (merutgifter som er direkte henførbare til framforhandling og utarbeiding av en leieavtale), legges til beløpet som innregnes som en eiendel.

20.10 Nåverdien av minsteleien skal beregnes ved hjelp av **renten som er implisitt i leieavtalen**. Hvis denne ikke kan beregnes, skal **leietakerens marginale lånerente** brukes.

Etterfølgende måling

- 20.11 Leietakeren skal fordele minsteleien mellom finansieringsutgiften og reduksjonen av den utestående forpliktelsen i henhold til **effektiv rente-metoden** (se nr. 11.15–11.20N-B). Leietakeren skal fordele finansieringsutgiften på enkeltperioder i løpet av leieperioden, slik at den gir en konstant periodisk rente for forpliktelsens gjenstående saldo. Leietakeren skal belaste variabel leie som en kostnad i den perioden den påløper.
- 20.12 Leietakeren skal avskrive en eiendel som leies i henhold til en finansiell leieavtale, i samsvar med det relevante kapitlet i denne standarden for denne typen eiendel, f.eks. kapittel 17 *Eiendom, anlegg og utstyr*, kapittel 18 *Andre immaterielle eiendeler enn goodwill* eller kapittel 19 *Virksomhetssammenslutninger og goodwill*. Dersom det ikke foreligger noen rimelig sikkerhet for at leietakeren vil overta eierskapet ved utløpet av leieperioden, skal eiendelen være fullt avskrevet over den perioden som er kortest av leieavtalens løpetid og eiendelens utnyttbare levetid. Leietakeren skal også på hver **balansedag** vurdere om en eiendel som leies i henhold til en finansiell leieavtale, har falt i verdi (se kapittel 27 *Verdifall på eiendeler*).

Opplysninger⁶⁴

- *Opplysninger i nr. 20.13 – 20.14 kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

- 20.13 Leietakeren skal gi følgende opplysninger om finansielle leieavtaler:
- (a)N netto **balanseført verdi** på balansedagen for hver post under eiendom, anlegg og utstyr (herunder investeringseiendom),
 - (b)N forpliktelsen knyttet til leieavtalen, jf. rskl. § 7-21 tredje ledd. Det skal opplyses om det samlede beløpet av framtidig minsteleie for hver av de følgende periodene:
 - (i) ikke mer enn ett år,
 - (ii) mer enn ett år og ikke mer enn fem år, og
 - (iii) mer enn fem år.For opplysninger som følger av (iii) skal foretaket opplyse om tilsvarende tall for foregående rapporteringsperiode.
 - (c) en generell beskrivelse av leietakerens vesentlige leieavtaler som gir informasjon om for eksempel variabel leie, fornyelses- eller kjøpsopsjoner, bestemmelser om leieregulering, framleie og restriksjoner pålagt gjennom leieavtaler.
- 20.14 I tillegg gjelder opplysningskravene for eiendeler i kapittel 17, 18, 27 og 34 for eiendeler som leies i henhold til finansielle leieavtaler.

⁶⁴ Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

Leietakers finansregnskap – operasjonelle leieavtaler

Innregning og måling

20.15 Leietakeren skal innregne leiebetalinger i henhold til operasjonelle leieavtaler (unntatt utgifter til tjenester som forsikring og vedlikehold) som en kostnad på lineært grunnlag med mindre:

- (a) et annet systematisk grunnlag er representativt for forløpet av brukerens fordeler selv om betalingene ikke skjer på dette grunnlaget, eller
- (b) betalingene til utleieren skal øke i takt med forventet generell inflasjon (basert på publiserte indekser eller statistikker) for å kompensere for utleierens forventede økte kostnader grunnet inflasjon. Dersom betalingene til utleieren varierer på grunn av andre faktorer enn generell inflasjon, er vilkår (b) ikke oppfylt.

Eksempel på anvendelse av nr. 20.15(b):

X driver virksomhet i en jurisdiksjon der de lokale bankene forventer at den generelle prisindeksen fra myndighetene i gjennomsnitt vil stige med 10 prosent per år i løpet av de neste fem årene. X leier kontorlokaler fra Y i henhold til en femårig operasjonell leieavtale. Leiebetalingene gjenspeiler den forventede generelle inflasjonen på 10 prosent per år i den femårige leieperioden som følger:

År 1	VE 100 000
År 2	VE 110 000
År 3	VE 121 000
År 4	VE 133 000
År 5	VE 146 000

X innregner årlige leiekostnader tilsvarende beløpene som skal betales til utleieren som vist ovenfor. Hvis økningen i leiebetalingene ikke har en klar struktur for kompensering av utleierens forventede økte kostnader grunnet inflasjon basert på publiserte indekser eller statistikker, innregner X årlige leiekostnader på lineært grunnlag: VE 122 000 per år (summen av betalingene i hele leieperioden delt på fem år).

Opplysninger⁶⁵

- *Opplysninger i nr. 20.16 kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

20.16 Leietakeren skal gi følgende opplysninger om operasjonelle leieavtaler:

- (a) det samlede beløpet 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, og

⁶⁵ Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

(iii) mer enn fem år.

(b)N leiebetalinger som innregnes som en kostnad, med tilsvarende spesifikasjon som oppstillingsplanen for balansen, og

(c)N leieavtalenes varighet på vesentlige leieavtaler.

Utleiers finansregnskap – finansielle leieavtaler

Førstegangsinngregning og -måling

20.17 Utleieren skal innregne eiendeler som holdes i henhold til en finansiell leieavtale i balansen, og presentere dem som en fordring til et beløp lik **nettoinvesteringen i leieavtalen**. Nettoinvesteringen i leieavtalen er utleierens **bruttoinvestering i leieavtalen**, neddiskontert med renten som er implisitt i leieavtalen. Bruttoinvesteringen i leieavtalen er summen av:

(a) utleierens krav på minsteleie i henhold til en finansiell leieavtale, og

(b) eventuell ikke-garantert restverdi som tilfaller utleieren.

20.18 For finansielle leieavtaler blir direkte utgifter til avtaleinngåelse inkludert i førstegangsmålingen av fordringen. Utgiftene reduserer dermed inntektsbeløpet som innregnes i løpet av leieperioden. Direkte utgifter til avtaleinngåelse er merutgifter som er direkte knyttet til framforhandling og utarbeiding av en leieavtale. Dette punktet gjelder ikke når utleiere er produsenter eller forhandlere.

Etterfølgende måling

20.19 Innregning av finansinntekter skal foretas på grunnlag av et mønster som gjenspeiler en konstant periodisk avkastning på utleierens nettoinvestering i den finansielle leieavtalen. Leiebetalinger som gjelder perioden, fratrukket utgifter til tjenester, føres mot bruttoinvesteringen i leieavtalen for å redusere både hovedstolen og den ikke-opptjente finansinntekten. Dersom det foreligger en indikasjon på at den estimerte, ikke-garanterte restverdien som er benyttet ved beregning av utleierens bruttoinvestering i leieavtalen, er vesentlig endret, revideres inntektsfordelingen over leieperioden og en eventuell reduksjon av innregnede beløp innregnes umiddelbart i resultatregnskapet.

Utleiere som er produsenter eller forhandlere

20.20 Produsenter eller forhandlere tilbyr ofte kunder valget mellom enten å kjøpe eller leie en eiendel. En finansiell leieavtale for en eiendel som tilbys av en utleier som er produsent eller forhandler, gir to typer inntekt:

(a) gevinst eller tap, som tilsvarende gevinst eller tap av et direkte salg av eiendelen som leies, til normale salgspriser med gjeldende volum- eller forhandlerrabatter, og

(b) finansinntekter i løpet av leieperioden.

20.21 Salgsinntekt som en utleier, som er produsent eller forhandler, innregner ved begynnelsen av leieperioden, skal være eiendelens virkelige verdi eller, dersom denne

er lavere, nåverdien av minsteleien som tilfaller utleieren, beregnet ved hjelp av en markedsrente.

Solgte eiendels kost som innregnes ved begynnelsen av leieperioden, er anskaffelseskost eller, dersom denne er forskjellig, den leide eiendelens balanseførte verdi, fratrukket nåverdien av den ikke-garanterte restverdien.

Differansen mellom salgsinntekt og solgte eiendels kost er fortjenesten ved salget, som innregnes i samsvar med foretakets regnskapsprinsipper for rent salg.

- 20.22 Dersom det benyttes kunstig lave renter, skal fortjenesten ved salget være begrenset til det som ville ha vært utfallet dersom en markedsrente hadde vært benyttet. Utgifter som en utleier som er produsent eller forhandler, pådrar seg i forbindelse med framforhandling og utarbeiding av en leieavtale, skal innregnes som en kostnad samtidig med fortjenesten ved salget innregnes.

Opplysninger⁶⁶

- *Opplysninger i nr. 20.23N kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

- 20.23N Utleieren skal gi følgende opplysninger om fordelingen av balanseført verdi for finansielle leieavtaler:

- (a)N nåverdien av utestående minsteleie på balansedagen.
- (b) [Utgår]
- (c) de ikke-garanterte restverdiene som tilfaller utleieren.
- (d) [Utgår]
- (e) [Utgår]
- (f) [Utgår]

Utleiers finansregnskap – operasjonelle leieavtaler

Innregning og måling

- 20.24 Utleieren skal presentere eiendeler som omfattes av operasjonelle leieavtaler i balansen i samsvar med eiendelens art.
- 20.25 Utleieren skal innregne leieinntekter fra operasjonelle leieavtaler (unntatt beløp for tjenester som forsikring og vedlikehold) i resultatregnskapet på lineært grunnlag i løpet av leieperioden med mindre
- (a) et annet systematisk grunnlag er representativt for forløpet av leietakerens fordeler av den utleide eiendelen selv om mottak av betalingene ikke skjer på dette grunnlaget, eller
 - (b) betalingene til utleieren skal øke i takt med forventet generell inflasjon (basert på publiserte indekser eller statistikker) for å kompensere for utleierens

⁶⁶ Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

forventede økte kostnader grunnet inflasjon. Dersom betalingene til utleieren varierer på grunn av andre faktorer enn generell inflasjon, er vilkår (b) ikke oppfylt.

- 20.26 Utleieren skal innregne utgifter, herunder avskrivninger, som er påløpt ved opptjening av leieinntekten som en kostnad. Avskrivningsprinsippene for avskrivbare leide eiendeler skal være i overensstemmelse med utleierens normale avskrivningsprinsipper for tilsvarende eiendeler.
- 20.27 Utleieren skal inkludere eventuelle direkte utgifter til avtaleinngåelse som utleieren pådrar seg ved framforhandling og utarbeiding av en operasjonell leieavtale i den balanseførte verdien av den utleide eiendelen. Disse utgiftene skal innregnes som en kostnad i løpet av leieperioden på samme grunnlag som leieinntekten.
- 20.27N Utleieren kan innregne eventuelle direkte utgifter til avtaleinngåelse som utleieren pådrar seg ved framforhandling og utarbeiding av en operasjonell leieavtale som en forskuddsbetalt kostnad.
- 20.28 Utleieren skal anvende kapittel 27 for å avgjøre om en utleid eiendel har falt i verdi.
- 20.29 En utleier som er produsent eller forhandler, skal ikke innregne noen fortjeneste fra salg ved inngåelse av en operasjonell leieavtale ettersom dette ikke er det samme som et salg.

Opplysninger⁶⁷

- *Opplysninger i nr. 20.30 - 20.31 kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

- 20.30 Utleieren skal gi følgende opplysninger om operasjonelle leieavtaler:
- (a) 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, og
 - (iii) mer enn fem år.
 - (b) samlet variabel leie innregnet som inntekt, og
 - (c) en generell beskrivelse av utleierens vesentlige leieavtaler som gir informasjon om for eksempel variabel leie, fornyelses- eller kjøpsopsjoner, bestemmelser om leieregulering, framleie og restriksjoner pålagt gjennom leieavtaler.
- 20.31 I tillegg gjelder opplysningskravene for eiendeler i kapittel 17, 18, 27 og 34 for eiendeler som leies ut i henhold til operasjonelle leieavtaler.

⁶⁷ Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

Salgs- og tilbakeleietransaksjoner

20.32 En salgs- og tilbakeleietransaksjon innebærer salg av en eiendel og 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.

Salgs- og tilbakeleietransaksjoner som fører til en finansiell leieavtale

20.33 Dersom en salgs- og tilbakeleietransaksjon fører til en finansiell leieavtale, skal den selgende leietakeren ikke innregne en gevinst (det vil si en eventuell overskytende del av salgsvederlaget i forhold til den balanseførte verdien). Den selgende leietakeren skal isteden periodisere denne overskytende delen og avskrive den over leieperioden.

Salgs- og tilbakeleietransaksjoner som fører til en operasjonell leieavtale

20.34 Dersom en salgs- og tilbakeleietransaksjon fører til en operasjonell leieavtale, og det er klart at transaksjonen er utført til virkelig verdi, skal selgende leietaker innregne ethvert resultat av transaksjonen umiddelbart.

Dersom salgsprisen er lavere enn virkelig verdi, skal selgende leietaker innregne ethvert resultat umiddelbart, med mindre et tap kompenseres ved framtidige leiebetalinger som ligger under markedsprisen. Selgende leietaker skal i så fall utsette og amortisere dette tapet i forhold til leiebetalingene i løpet av den perioden som eiendelen forventes å bli benyttet.

Dersom salgsprisen er høyere enn virkelig verdi, skal selgende leietaker utsette det overskytende beløpet i forhold til virkelig verdi og amortisere det i løpet av den perioden som eiendelen forventes å bli benyttet.

Opplysninger⁶⁸

- *Opplysninger i nr. 20.35 kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

20.35 Opplysningskravene for leietakere og utleiere gjelder også for salgs- og tilbakeleietransaksjoner. Den påkrevde beskrivelsen av vesentlige leieavtaler omfatter en beskrivelse av unike eller uvanlige bestemmelser i avtalen eller i vilkårene for salgs- og tilbakeleietransaksjonene.

⁶⁸ Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

Kapittel 21 – Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler

Kapitlets virkeområde

- 21.1 Dette kapitlet gjelder alle **avsetninger** (dvs. forpliktelser med usikkert oppgjørstidspunkt eller beløp), **betingede forpliktelser** og **betingede eiendeler** bortsett fra avsetninger som omhandles i andre kapitler i denne standarden. Dette omfatter avsetninger knyttet til:
- (a) leieavtaler (kapittel 20 *Leieavtaler*). Dette kapitlet omhandler imidlertid operasjonelle leieavtaler som er blitt tapsbringende.
 - (b) anleggskontrakter (kapittel 23 *Inntekter*),
 - (c) ytelser til ansatte (kapittel 28 *Ytelser til ansatte*), og
 - (d) inntektsskatt (kapittel 29 *Resultatskatt*).
- 21.2 Kravene i dette kapitlet får ikke anvendelse på gjensidig uoppfylte kontrakter med mindre de er **tapsbringende**. Gjensidig uoppfylte kontrakter er kontrakter der ingen av partene har utført noen av sine plikter eller der begge parter delvis og i like stor grad har utført sine plikter.
- 21.3 Begrepet «avsetning» benyttes også i sammenheng med poster som verdifall på eiendeler og fordringer som ikke kan inndrives. Disse anses å være justeringer av den **balansførte verdien** av eiendeler og ikke innregning av forpliktelser, og omhandles derfor ikke i dette kapitlet.

Førstegangsinnregning

- 21.4 Et foretak skal bare innregne en avsetning når:
- (a) foretaket har en plikt på **balansedagen** som følge av en tidligere hendelse,
 - (b) det er **sannsynlig** (dvs. sannsynlighetsovervekt) at foretaket vil være pliktig til å overføre økonomiske fordeler for å gjøre opp plikten, og
 - (c) forpliktelsesbeløpet kan estimeres på en pålitelig måte.
- 21.5 Foretaket skal innregne avsetningen som en forpliktelse i balansen og innregne avsetningsbeløpet som en kostnad, med mindre et annet kapittel i denne standarden krever at avsetningen innregnes i anskaffelseskost for en eiendel, for eksempel beholdninger eller eiendom, anlegg og utstyr.
- 21.6 Vilkåret i nr. 21.4(a) (plikt på balansedagen som følge av en tidligere hendelse) innebærer at foretaket ikke har noe annet realistisk alternativ enn å gjøre opp plikten. Dette kan være tilfellet når foretaket har en juridisk plikt der oppgjøret av plikten kan fullbyrdes ved dom, eller når foretaket har en **underforstått plikt** fordi den tidligere hendelsen (som kan være en handling utført av foretaket) har skapt berettigede forventninger hos andre parter om at foretaket vil innfri plikten. Plikter som vil oppstå som følge av foretakets framtidige handlinger (dvs. foretakets framtidige drift), oppfyller ikke vilkåret i nr. 21.4(a) uansett hvor sannsynlig det er at de vil oppstå og selv om de er kontraktsmessige. Et foretak kan for eksempel, på grunn av

forretningsmessig påtrykk eller krav i lovgivningen, ha til hensikt eller ha plikt til å påta seg utgifter for å drive på en spesiell måte i framtiden (for eksempel ved å montere røykfiltre i visse typer fabrikker). Fordi foretaket kan unngå framtidige utgifter gjennom sine framtidige handlinger, for eksempel ved å endre driftsmetoden eller selge fabrikken, har det ingen eksisterende plikt i forhold til disse framtidige utgiftene, og derfor innregnes det heller ikke noen avsetning.

Førstegangsmåling

- 21.7 Et foretak skal måle en avsetning til det beste estimatet på beløpet som vil være nødvendig for å gjøre opp plikten på balansedagen. Det beste estimatet er beløpet et foretak ut fra en rasjonell betraktning ville måtte betale for å gjøre opp plikten på balansedagen, eller for å overdra den til en tredjepart på samme tidspunkt.
- (a) Når avsetningen omfatter en stor mengde elementer, gjenspeiler estimatet på beløpet en vektning av alle mulige utfall med deres tilhørende sannsynlighet. Avsetningen vil derfor bli forskjellig, avhengig av om sannsynligheten for et tap av et gitt beløp er for eksempel 60 eller 90 prosent. Der det er en sammenhengende rekke av mulige utfall, og hvert punkt i denne rekken er like sannsynlig som noe annet, benyttes midtpunktet i rekken.
- (b) Når avsetningen følger av én enkelt plikt, kan det mest sannsynlige utfallet være det beste estimatet på beløpet som kreves for å gjøre opp plikten. Foretaket tar også i slike tilfeller hensyn til andre mulige utfall. Når andre mulige utfall hovedsakelig enten er høyere eller lavere enn det mest sannsynlige utfallet, vil det beste estimatet være henholdsvis et høyere eller lavere beløp.
- Når virkningen av tidsverdien av penger er **vesentlig**, skal avsetningsbeløpet være **nåverdien** av beløpet som forventes å være nødvendig for å gjøre opp plikten. Diskonteringsrenten(e) skal være renten(e) før skatt som gjenspeiler gjeldende markedsvurderinger av pengers tidsverdi. Forpliktelsens særlige risiko skal gjenspeiles enten i diskonteringsrenten eller i estimeringen av beløpene som vil være nødvendige for å gjøre opp plikten, men ikke i begge.
- 21.8 Et foretak skal utelate gevinster fra forventet avhending av eiendeler ved måling av en avsetning.
- 21.8N Et foretak kan ta hensyn til gevinster fra forventet avhending av eiendeler ved måling av avsetning for restruktureringsutgifter, dersom avhendingen utgjør en del av en restruktureringsplan som ikke kan ses atskilt fra det forholdet som er bakgrunnen for forpliktelsen.
- 21.9 Når noen eller alle beløp som vil være nødvendige for å gjøre opp en plikt, kan refunderes av en annen part (f.eks. gjennom et forsikringskrav), skal foretaket bare innregne refusjonen som en separat eiendel når det er så godt som sikkert at foretaket vil motta refusjonen når det gjør opp plikten. Beløpet som innregnes for refusjonen, skal ikke overstige avsetningsbeløpet. Refusjonsfordringen skal presenteres som en eiendel i balansen og skal ikke motregnes mot avsetningen. I totalresultat⁶⁹ kan

⁶⁹ Totalresultatet består av årsresultatet, slik det fremkommer i resultatregnskapet, og sum andre inntekter og kostnader. Andre inntekter og kostnader skal presenteres i den separate oppstillingen av totalresultatet, med mindre foretaket har valgt å presentere andre inntekter og kostnader som en del av egenkapitalnoten i henhold til nr. 3.17N. Hvilke poster som utgjør andre inntekter og kostnader fremkommer i nr. 5.5N(a)

foretaket motregne enhver refusjon fra en annen part mot kostnaden som er knyttet til avsetningen.

Etterfølgende måling

- 21.10 Et foretak skal bare føre utgifter mot en avsetning som opprinnelig ble innregnet for disse utgiftene.
- 21.11 Et foretak skal gjennomgå avsetningene på hver balansedag og justere dem for å gjenspeile det gjeldende beste estimatet på beløpet som vil være nødvendig for å gjøre opp plikten på balansedagen.

Alle justeringer av tidligere innregnede beløp skal innregnes i resultatregnskapet med mindre avsetningen opprinnelig ble innregnet som en del av anskaffelseskost for en eiendel (se nr. 21.5). Når en avsetning måles til nåverdien av beløpet som forventes å være nødvendig for å gjøre opp plikten, skal avviklingen av diskonteringen innregnes som en finansutgift i resultatregnskapet i den perioden den oppstår.

Betingede forpliktelser

- 21.12 En **betinget forpliktelse** er enten en mulig, men usikker plikt eller en eksisterende plikt som ikke er innregnet fordi den ikke oppfyller vilkår (b) og/eller (c) i nr. 21.4. Foretaket skal ikke innregne en betinget forpliktelse som en forpliktelse, med unntak av avsetninger for betingede forpliktelser for et overtatt foretak i en virksomhetssammenslutning (se nr. 19.20 og 19.21). Opplysninger om en betinget forpliktelse er påkrevet i henhold til nr. 21.15 med mindre en strøm av ressurser ut fra foretaket er svært usannsynlig. Når et foretak er solidarisk ansvarlig for en plikt, skal den delen av plikten som forventes oppfylt av andre parter, behandles som en betinget forpliktelse.

Betingede eiendeler

- 21.13 Et foretak skal ikke innregne en **betinget eiendel** som en eiendel. Opplysninger om en betinget eiendel er påkrevet i henhold til nr. 21.16 når en strøm av økonomiske fordeler til foretaket er sannsynlig. Når strømmen av framtidige økonomiske fordeler til foretaket er så godt som sikker, er den relaterte eiendelen ikke lenger en betinget eiendel og skal derfor innregnes.

Opplysninger⁷⁰

- *Opplysninger i nr. 21.14 – 21.17 kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

Opplysninger om avsetninger

- 21.14 Et foretak skal gi følgende opplysninger om hver klasse av avsetninger⁷¹:
- (a) en avstemming som viser:

⁷⁰ Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

⁷¹ Inndeling i klasser som beskrevet her, vil ivareta regnskapslovens krav om opplysninger om hvilke forpliktelser som er dekket av andre avsetninger, jf. § 7–21 tredje ledd.

- (i) balanseført verdi ved periodens begynnelse og slutt,
 - (ii) tilganger i perioden, inkludert justeringer som følge av endringer i målingen av det diskonterte beløpet,
 - (iii) beløp motregnet mot avsetningen i perioden, og
 - (iv) ubenyttede beløp som er tilbakeført i perioden.
- (b) en kort beskrivelse av forpliktelsens art og forventet beløp og oppgjørstidspunkt for eventuelle betalinger,
 - (c) en indikasjon på usikkerhet omkring beløpet eller oppgjørstidspunktet for strømmene ut fra foretaket,
 - (c)N forventet gevinst ved avhending av eiendel ved måling av avsetning for restruktureringsutgifter (se nr. 21.8N), og
 - (d) beløpet for en eventuell forventet refusjon, med angivelse av beløpet for alle eiendeler som er innregnet for den forventede refusjonen.

Denne standarden krever ikke at et foretak skal presentere denne informasjonen for tidligere perioder.

Opplysninger om betingede forpliktelser

21.15 Med mindre det er svært usannsynlig at oppgjør som omfatter en strøm av ressurser ut fra foretaket vil finne sted, skal et foretak for hver klasse av betingede forpliktelser på balansedagen, gi en kort beskrivelse av den betingede forpliktelsens art, og når det er praktisk mulig, angi:

- (a) et estimat på forpliktelsens økonomiske virkning, målt i samsvar med nr. 21.7–21.11,
- (b) en indikasjon på usikkerheten omkring beløp eller oppgjørstidspunkt for eventuelle strømmer ut fra foretaket, og
- (c) muligheten for eventuell refusjon.

Hvis det **ikke er praktisk mulig** å gi én eller flere av disse opplysningene, skal det opplyses om dette.

21.15N Det skal opplyses om summen av garantiforpliktelser og andre forpliktelser som ikke er regnskapsført. Det skal opplyses særskilt dersom slike garantiforpliktelser er sikret ved pant.

Opplysninger om betingede eiendeler

21.16 Dersom en strøm av økonomiske fordeler til foretaket er sannsynlig (sannsynlighetsovervekt), men ikke så godt som sikker, skal foretaket gi en beskrivelse av de betingede eiendelenes art på **balansedagen** og, når det er praktisk mulig uten urimelige kostnader eller anstrengelser, et estimat på deres økonomiske

virkning, målt i samsvar med prinsippene i nr. 21.7–21.11. Hvis det ikke er praktisk mulig å gi denne opplysningen, skal det opplyses om dette.

Opplysninger som kan påvirke foretakets stilling negativt

- 21.17 I svært sjeldne tilfeller kan opplysninger om en del av eller all den informasjon som kreves i henhold til nr. 21.14-21.16 i vesentlig grad forventes å skade foretakets stilling i en tvist med en annen part om grunnlaget for avsetningen, den betingede forpliktelsen eller den betingede eiendelen. I slike tilfeller trenger ikke foretaket å gi disse opplysningene, men foretaket skal gi generelle opplysninger om tvistens art og opplyse om at disse opplysningene ikke er gitt og grunnen til dette.

Vedlegg til kapittel 21

Veiledning om innregning og måling av avsetninger

Dette vedlegget er et tillegg til, men ikke en del av kapittel 21. Det gir veiledning om anvendelsen av kravene i kapittel 21 ved innregning og måling av avsetninger.

Balansedagen for alle foretakene i eksemplene i dette vedlegget er 31. desember. I alle tilfeller antas det at det kan foretas et pålitelig estimat på forventede strømmer ut fra foretaket. I noen eksempler kan omstendighetene som beskrives, ha ført til verdifall på eiendelene. Dette aspektet omhandles ikke i eksemplene. Henvisninger til «beste estimat» er til nåverdi når virkningen av tidsverdien av penger er vesentlig.

Eksempel 1: framtidige driftstap

21A.1 Et foretak fastslår at det er sannsynlig at et driftssegment vil medføre framtidige driftstap i flere år.

Eksisterende plikt som følge av en tidligere forpliktende hendelse – Det er ingen tidligere hendelse som forplikter foretaket til å utbetale ressurser.

Konklusjon – Foretaket innregner ingen avsetning for framtidige driftstap. Forventede framtidige driftstap oppfyller ikke definisjonen av en forpliktelse. Forventningen om framtidige driftstap kan være en indikator på at én eller flere eiendeler har falt i verdi – se kapittel 27 *Verdifall på eiendeler*.

Eksempel 2: tapsbringende kontrakter

21A.2 En tapsbringende kontrakt er en kontrakt der de uunngåelige utgiftene ved å oppfylle pliktene i henhold til kontrakten overstiger de økonomiske fordelene som forventes mottatt i henhold til samme kontrakt. De uunngåelige utgiftene i henhold til en kontrakt gjenspeiler minste netto utgift for å kunne tre ut av kontrakten, som er det laveste beløpet av enten utgiftene ved å oppfylle den, samt eventuelle kompensasjoner eller sanksjoner som oppstår dersom kontrakten ikke blir oppfylt. Et foretak kan for eksempel være forpliktet i henhold til en operasjonell leieavtale til å foreta utbetalinger for leie av en eiendel som det ikke lenger har bruk for.

Eksisterende plikt som følge av tidligere forpliktende hendelse – Foretaket er kontraktsmessig forpliktet til å utbetale ressurser som ikke vil gi foretaket tilsvarende fordeler.

Konklusjon – Hvis et foretak har en kontrakt som er tapsbringende, innregner og måler foretaket den eksisterende plikten som følger av kontrakten, som en avsetning.

Eksempel 3: restruktureringer

21A.3 En omstrukturering er et program som er planlagt og kontrollert av ledelsen, og som i vesentlig grad endrer enten omfanget av en virksomhet i foretaket eller måten denne virksomheten drives på.

Eksisterende plikt som følge av tidligere forpliktende hendelse – En underforstått plikt til å omstrukturere oppstår bare når et foretak:

- (a) har en detaljert formell plan for omstruktureringen som minst identifiserer:

- (i) hvilken virksomhet eller del av en virksomhet det gjelder,
- (ii) de viktigste driftssteder som berøres,
- (iii) plasseringen av, funksjonen til og det omtrentlige antallet ansatte som vil få kompensasjon for å avslutte sine tjenester,
- (iv) utgiftene som foretaket vil pådra seg, og
- (v) når planen skal gjennomføres.

- (b) har skapt en berettiget forventning hos dem som berøres av omstruktureringen om at omstruktureringen skal utføres, ved å begynne å gjennomføre planen eller ved å kunngjøre hovedtrekkene i omstruktureringen for dem som berøres av den.

Konklusjon – Et foretak innregner en avsetning for utgifter til omstrukturering bare når det har en juridisk eller underforstått plikt til å gjennomføre omstruktureringen på balansedagen.

Eksempel 4: garantier

21A.4

En produsent gir garantier på salgstidspunktet til sine kjøpere. Produsenten forplikter seg til å utbedre produksjonsfeil som viser seg innen tre år etter salgsdatoen, i form av reparasjon eller erstatning, i henhold til vilkårene i salgskontrakten. Tidligere erfaringer viser at det er sannsynlig (dvs. sannsynlighetsovervekt) at det vil bli fremsatt noen krav i henhold til garantiene.

Eksisterende plikt som følge av tidligere forpliktende hendelse – Den forpliktende hendelsen er salg av produkter med garantier som medfører en juridisk plikt.

En strøm av ressurser ut fra foretaket som omfatter økonomiske fordeler, når plikten gjøres opp – sannsynlig for garantiene sett under ett.

Konklusjon – Foretaket innregner en avsetning for det beste estimatet på utgiftene til garantiutbedringer av produkter solgt før balansedagen.

Eksempel på beregninger:

Det selges varer for VE 1 000 000 i 20X0. Tidligere erfaringer viser at 90 prosent av de solgte produktene ikke medfører noen garantireparasjoner, at 6 prosent av de solgte produktene krever mindre reparasjoner som koster 30 prosent av salgsprisen, og at 4 prosent av de solgte produktene krever store reparasjoner eller erstatning som koster 70 prosent av salgsprisen. De estimerte garantikostnadene er:

VE 1 000 000 × 90 % × 0	=	VE 0
VE 1 000 000 × 6 % × 30 %	=	VE 18 000
VE 1 000 000 × 4 % × 70 %	=	VE 28 000
Totalt	=	VE 46 000

Utgiftene til garantireparasjoner og -erstatninger for produkter solgt i 20X0, forventes å være 60 prosent i 20X1, 30 prosent i 20X2 og 10 prosent i 20X3, i hvert tilfelle ved slutten av perioden. Fordi de estimerte kontantstrømmene allerede gjenspeiler sannsynligheten for kontantutbetalingene, og forutsatt at det ikke foreligger noen andre risikoer eller usikkerhetsmomenter som må gjenspeiles, bruker foretaket en «risikofri» diskonteringsrente basert på statsobligasjoner med samme løpetid som de

forventede kontantutbetalingene (6 prosent for ettårige obligasjoner og 7 prosent for to- og treårige obligasjoner) for å fastsette nåverdien av disse kontantstrømmene. Beregningen av nåverdien, ved slutten av 20X0, av de estimerte kontantstrømmene knyttet til garantier for produkter solgt i 20X0, er som følger:

År		Forventede kontantutbetalinger (VE)	Diskonteringsrente	Diskonteringsfaktor	Nåverdi (VE)
1	60 % × VE 46 000	27 600	6 %	0,9434 (til 6 % for 1 år)	26 038
2	30 % × VE 46 000	13 800	7 %	0,8734 (til 7 % for 2 år)	12 053
3	10 % × VE 46 000	4 600	7 %	0,8163 (til 7 % for 3 år)	3 755
Totalt					41 846

Foretaket innregner en garantiforpliktelse på VE 41 846 ved slutten av 20X0 for produkter solgt i 20X0.

Eksempel 5: returrett

21A.5

En butikk tilbyr misfornøyde kunder full returrett selv om den ikke er juridisk forpliktet til å gjøre dette. Det er allment kjent at butikken tilbyr denne returretten.

Eksisterende plikt som følge av tidligere forpliktende hendelse – Den forpliktende hendelsen er salg av produkter som medfører en underforstått plikt fordi butikkens handlemåte har skapt en berettiget forventning hos kundene om at butikken tar produktene i retur.

En strøm av ressurser ut fra foretaket som omfatter økonomiske fordeler, nårplikten gjøres opp – Det er sannsynlig at en andel av varene vil bli returnert.

Konklusjon – Foretaket innregner en avsetning for det beste estimatet på beløpet som vil være nødvendig for å gjøre opp returene.

Eksempel 6: nedlegging av avdeling – ingen gjennomføring før balansedagen

21A.6

Den 12. desember 20X0 besluttet styret i et foretak å legge ned en avdeling. Før balansedagen (31. desember 20X0) var beslutningen ikke meddelt noen av de berørte partene og det var heller ikke tatt noen skritt for å gjennomføre beslutningen.

Eksisterende plikt som følge av tidligere forpliktende hendelse – Det foreligger ingen forpliktende hendelse og derfor ingen plikt.

Konklusjon – Foretaket innregner ingen avsetning.

Eksempel 7: nedlegging av avdeling – meddelelse og gjennomføring før balansedagen

21A.7 Den 12. desember 20X0 besluttet styret i et foretak å legge ned en avdeling som produserer et bestemt produkt. 20. desember 20X0 vedtok styret en detaljert plan for nedleggingen av avdelingen, det ble sendt brev til kundene om at de må finne en annen leverandør, og det ble sendt oppsigelsesvarsel til de ansatte i avdelingen.

Eksisterende plikt som følge av tidligere forpliktende hendelse – Den forpliktende hendelsen er meddelelsen av beslutningen til kunder og ansatte som medfører en underforstått plikt fra denne datoen fordi den skaper en berettiget forventning om at avdelingen vil bli lagt ned.

En strøm av ressurser ut fra foretaket som omfatter økonomiske fordeler, nårplikten gjøres opp – sannsynlig.

Konklusjon – Foretaket innregner en avsetning per 31. desember 20X0 for det beste estimatet på utgiftene som vil påløpe ved nedleggingen av avdelingen på balansedagen

Eksempel 8: opplæring av personale som følge av endringer i skattesystemet

21A.8 Myndighetene innfører endringer i skattesystemet. Som en følge av disse endringene må et foretak i finanstjenestesektoren gi en stor andel av administrasjons- og salgspersonalet opplæring for å sikre etterlevelse av skattereglene. På balansedagen er det ikke gjennomført noen opplæring av personalet.

Eksisterende plikt som følge av tidligere forpliktende hendelse – Endringene i skattesystemet medfører ingen plikt til å gi foretakets personale opplæring. Det foreligger ingen forpliktende hendelse for innregning av en avsetning (for opplæringen).

Konklusjon – Foretaket innregner ingen avsetning.

Eksempel 9: rettstvist

21A.9 En kunde har saksøkt foretaket X for å få erstatning for en skade som kunden hevder skyldes bruk av et produkt solgt av foretak X. Foretak X fraskriver seg erstatningsansvaret på grunn av at kunden ikke har fulgt anvisningene for bruk av produktet. Før datoen for styrets godkjenning av finansregnskapet for året som ble avsluttet 31. desember 20X1, mener foretakets juridiske rådgivere at det er sannsynlig at foretaket ikke vil bli funnet erstatningsansvarlig. Under utarbeidelsen av finansregnskapet for året som ble avsluttet 31. desember 20X2, mener imidlertid foretakets juridiske rådgivere at det på grunn av sakens utvikling nå er sannsynlig at foretaket vil bli funnet erstatningsansvarlig.

(a) Per 31. desember 20X1

Eksisterende plikt som følge av tidligere forpliktende hendelse – På grunnlag av tilgjengelige bevis på tidspunktet for godkjenningen av finansregnskapet foreligger det ingen plikt som følge av tidligere hendelser.

Konklusjon – Ingen avsetning innregnes. Forholdet presenteres som en betinget forpliktelse med mindre en strøm ut fra foretaket anses som svært usannsynlig.

(b) Per 31. desember 20X2

Eksisterende plikt som følge av tidligere forpliktende hendelse – På grunnlag av tilgjengelige bevis foreligger det en eksisterende plikt. Den forpliktende hendelsen er salget av produktet til kunden.

En strøm av ressurser ut fra foretaket som omfatter økonomiske fordeler, nårplikten gjøres opp – sannsynlig.

Konklusjon – Det innregnes en avsetning til det beste estimatet på beløpet som vil være nødvendig for å gjøre opp plikten per 31. desember 20X2, og kostnaden innregnes i resultatregnskapet. Dette er ikke en korrigering av en feil i 20X1 ettersom det ikke skulle vært innregnet en avsetning i finansregnskapet for 20X1 på grunnlag av de tilgjengelige bevisene da dette finansregnskapet ble godkjent.

Kapittel 22 – Forpliktelser og egenkapital

Kapitlets virkeområde

- 22.1 Dette kapitlet fastsetter prinsipper for klassifisering av finansielle instrumenter som enten forpliktelser eller egenkapital og omhandler regnskapsføring av egenkapitalinstrumenter utstedt til enkeltpersoner eller andre parter som opptrer i egenskap av at de er investorer i **egenkapital**instrumenter (dvs. i egenskap av at de er **eiere**). Kapittel 26 *Aksjebaserte betalingstransaksjoner* omhandler regnskapsføring av transaksjoner der foretaket mottar varer eller tjenester (herunder tjenester fra ansatte) som vederlag for sine egenkapitalinstrumenter (herunder aksjer og aksjeopsjoner) fra ansatte og andre leverandører som opptrer i egenskap av at de er leverandører av varer og tjenester.
- 22.2 Dette kapitlet får anvendelse ved klassifisering av alle typer finansielle instrumenter unntatt:
- (a) interesser i datterforetak, tilknyttede foretak og felleskontrollerte virksomheter som regnskapsføres i samsvar med kapittel 9 *Konsernregnskap og morforetakets selskapsregnskap*, kapittel 14 *Investeringer i tilknyttede foretak* eller kapittel 15 *Andeler i felleskontrollerte virksomheter*,
 - (b) arbeidsgiveres rettigheter og plikter i henhold til ordninger for ytelser til ansatte der kapittel 28 *Ytelser til ansatte* får anvendelse,
 - (c) kontrakter om betinget vederlag i en virksomhetssammenslutning (se kapittel 19 *Virksomhetssammenslutninger og goodwill*). Dette unntaket gjelder bare for det overtakende foretaket.
 - (d) finansielle instrumenter, kontrakter og plikter i henhold til aksjebaserte betalingstransaksjoner der kapittel 26 får anvendelse, med det unntak at nr. 22.3–22.6 får anvendelse på egne aksjer som er kjøpt, solgt, utstedt eller kansellert i forbindelse med aksjeopsjons- og aksjekjøpsordninger for ansatte og alle andre aksjebaserte betalingsordninger.

Klassifisering av et instrument som forpliktelse eller egenkapital

- 22.3 Egenkapital er residualinteressen i foretakets eiendeler fratrukket alle foretakets forpliktelser. En forpliktelse er en eksisterende plikt for foretaket som oppstår som følge av tidligere hendelser, og som forventes å føre til en strøm av ressurser ut fra foretaket som omfatter økonomiske fordeler, når den gjøres opp. Egenkapital omfatter kapitalinnskudd fra foretakets **eiere**, pluss opptjente resultater gjennom lønnsom drift og holdt tilbake for bruk i foretakets virksomhet, minus negative resultater som følge av ulønnsom drift, minus utdelinger til eiere.
- 22.4 Enkelte finansielle instrumenter som oppfyller definisjonen av en **forpliktelse**, klassifiseres som egenkapital fordi den representerer residualinteressen i foretakets nettoeiendeler:
- (a) Et instrument med innløsningsrett er et finansielt instrument som gir innehaveren rett til å selge instrumentet tilbake til utstederen mot kontanter eller mot en annen finansiell eiendel, eller som automatisk innløses eller gjenkjøpes av utstederen dersom en usikker framtidig hendelse skulle inntreffe, eller dersom instrumentets innehaver dør eller går av med pensjon. Et instrument

med innløsningsrett klassifiseres som egenkapitalinstrument dersom det har alle de følgende egenskapene:

- (i) Det gir innehaveren rett til en proratarisk andel av foretakets nettoeiendeler ved en eventuell avvikling av foretaket. Foretakets nettoeiendeler er de eiendelene som er igjen fratrukket alle andre krav på foretakets eiendeler.
 - (ii) Instrumentet tilhører en klasse av instrumenter som er underordnet alle andre klasser av instrumenter.
 - (iii) Alle finansielle instrumenter i den klassen av instrumenter som er underordnet alle andre klasser av instrumenter, har de samme egenskapene.
 - (iv) Bortsett fra den kontraktmessige plikten som utstederen har til å gjenkjøpe eller innløse instrumentet mot kontanter eller mot en annen finansiell eiendel, omfatter instrumentet ikke noen kontraktmessig plikt til å levere kontanter eller en annen finansiell eiendel til et annet foretak, eller til å utveksle finansielle eiendeler eller finansielle forpliktelser med et annet foretak til betingelser som kan være ugunstige for foretaket, og det ikke er en kontrakt som vil eller kan bli gjort opp i foretakets egne egenkapitalinstrumenter.
 - (v) De samlede forventede kontantstrømmene som kan henføres til instrumentet i instrumentets levetid, er i hovedsak basert på resultatet, på endringen i innregnede nettoeiendeler eller på endringen i den virkelige verdien av foretakets innregnede og uinnregnede nettoeiendeler i instrumentets levetid (instrumentets eventuelle virkninger medregnes ikke).
- (b) Instrumenter eller deler av instrumenter som er underordnet alle andre klasser av instrumenter, klassifiseres som egenkapital dersom de pålegger foretaket en plikt til å levere en proratarisk andel av foretakets nettoeiendeler til en annen part ved en eventuell avvikling.

22.5

Følgende er eksempler på instrumenter som heller klassifiseres som forpliktelser enn egenkapital:

- (a) Et instrument klassifiseres som en forpliktelse dersom utdelingen av nettoeiendeler ved avvikling er begrenset til et maksimalt beløp (et tak). Hvis innehaverne av instrumentet for eksempel mottar en proratarisk andel av nettoeiendelene ved avvikling, men dette beløpet er begrenset til et tak, og de overskytende nettoeiendelene utdeles til en veldedig organisasjon eller myndighetene, klassifiseres instrumentet ikke som egenkapital.
- (b) Et instrument med innløsningsrett klassifiseres som egenkapital dersom innehaveren mottar en proratarisk andel av foretakets nettoeiendeler, når innløsningsretten benyttes. Hvis innehaveren har rett til et beløp målt på et annet grunnlag, klassifiseres instrumentet imidlertid som en forpliktelse.
- (c) Et instrument klassifiseres som en forpliktelse dersom det pålegger foretaket å foreta utbetalinger til innehaveren før avvikling, for eksempel tvungen utdeling av utbytte.

- (d) Et instrument med innløsningsrett som er klassifisert som egenkapital i finansregnskapet til et datterforetak, klassifiseres som en forpliktelse i **konsernregnskapet**.
- (e) En preferanseaksje som fastsetter at utstederen må innløse instrumentet til et beløp som er fast eller som kan fastsettes, på et framtidig tidspunkt som er fast eller som kan fastsettes, eller som gir innehaveren rett til å kreve at utstederen løser inn instrumentet på eller etter et bestemt tidspunkt til et beløp som er fast eller som kan fastsettes, er en finansiell forpliktelse.

22.6 Medlemsandeler i foretak og tilsvarende instrumenter er egenkapital når:

- (a) foretaket har en ubetinget rett til å nekte innløsning av medlemsandelene, eller
- (b) lokale lover og forskrifter eller foretakets vedtekter ubetinget forbyr innløsning.

22.6N Andelsinnskudd og medlemskapitalkonti i foretak opprettet etter lov om samvirkeforetak klassifiseres som egenkapital.

Opprinnelig utstedelse av aksjer eller andre egenkapitalinstrumenter

22.7N Et foretak skal innregne utstedelse av aksjer eller andre egenkapitalinstrumenter som egenkapital når en annen part er forpliktet til å overføre kontanter eller andre ressurser til foretaket i bytte mot instrumentene⁷².

- (a) [Utgår]
- (b) Hvis foretaket mottar kontantene eller de andre ressursene før egenkapitalinstrumentene utstedes, og foretaket ikke kan pålegges å tilbakebetale kontantene eller de andre ressursene som er mottatt, skal foretaket innregne en økning i egenkapital som tilsvarer det mottatte vederlaget⁷³.
- (c)N Hvis egenkapitalinstrumentene er tegnet, men ikke utstedt, og foretaket ennå ikke har mottatt kontantene eller de andre ressursene, skal foretaket presentere den delen av kravet som ikke er innbetalt/overført på en egen linje under kortsiktig fordring som for eksempel «krav på innbetalt selskapskapital». Økningen i egenkapital presenteres på en egen linje under innskutt egenkapital som for eksempel «ikke registrert kapitalforhøyelse».
- (d)N Hvis en kapitalforhøyelse skal gjennomføres ved konvertering av gjeldsinstrument innregnes gjeldskonverteringen fra beslutningstidspunktet. Ikke registrert kapitalforhøyelse skal presenteres i samsvar med nr. 22.7(c)N, men beløpet føres mot gjelden som skal konverteres.

22.8N Et foretak skal måle egenkapitalinstrumentene til den virkelige verdien av kontantene eller de andre ressursene som er mottatt eller skal mottas, fratrukket direkte utgifter til

⁷² Det kreves at kapitalen er tegnet, eventuelt at gitt minstekapital er tegnet på balansedagen. Fulltegningsgaranti er også tilstrekkelig. Ved kapitalforhøyelser er det ikke krav om innbetaling av kapitalinnskuddet og registrering i Foretaksregisteret for å innregne tilskuddet som egenkapital. Dersom det på tidspunktet da finansregnskapet godkjennes for offentliggjøring foreligger usikkerhet om hele den nødvendige kapital vil bli innbetalt innen fristen, innregnes ikke kapitalforhøyelsen.

⁷³ Hvis foretaket mottar kontantene eller de andre ressursene før egenkapitalinstrumentene er tegnet, kan det ikke innregne dette som en økning i egenkapital.

utstedelsen av egenkapitalinstrumentene. Dersom det ikke er en regnskapsmessig transaksjon skjer målingen til regnskapsmessig kontinuitet.

- 22.9 Et foretak skal regnskapsføre transaksjonsutgifter⁷⁴ knyttet til en egenkapitaltransaksjon, som et fradrag i egenkapitalen, fratrukket eventuelle tilknyttede skattemessige fordeler.
- 22.10 Hvordan økningen i egenkapital som følger av utstedelsen av aksjer eller andre egenkapitalinstrumenter skal presenteres i balansen, følger av gjeldende lovgivning. Aksjenes pålydende verdi (eller annen nominell verdi) og den delen av det betalte beløpet som overstiger den pålydende verdien, kan for eksempel presenteres hver for seg⁷⁵.

Utøvelse av opsjoner, tegningsretter og tilsvarende retter

- 22.11 Et foretak skal anvende prinsippene i nr. 22.7N–22.10 for egenkapital utstedt som følge av innehavers utøvelse av opsjoner, tegningsretter, tilsvarende retter eller egenkapitalinstrumenter.

Fondsemisjoner og aksjesplitt

- 22.12 En fondsemisjon er utstedelse av nye aksjer til aksjonærer i forhold til deres eksisterende aksjebeholdning⁷⁶. Et foretak kan for eksempel gi sine aksjonærer én ny aksje for hver femte aksje de innehar. En aksjesplitt er en oppdeling av foretakets eksisterende aksjer i flere aksjer. Ved en aksjesplitt kan aksjonærene for eksempel få én ekstra aksje for hver aksje de innehar. I noen tilfeller annulleres tidligere utestående aksjer og erstattes med nye aksjer. Fondsemisjoner og aksjesplitt medfører ingen endring i den samlede egenkapitalen. Foretaket skal omklassifisere egenkapitalbeløp som påkrevet i gjeldende lovgivning.

Konvertibel gjeld og lignende sammensatte finansielle instrumenter

- 22.13 Ved utstedelse av konvertibel gjeld eller lignende **sammensatte finansielle instrumenter** som inneholder både en forpliktelsesdel og en egenkapitaldel, skal foretaket fordele vederlaget mellom forpliktelsesdelen og egenkapitaldelen. Når foretaket foretar denne fordelingen, skal det først fastsette verdien av forpliktelsesdelen ved å måle den virkelige verdien av en tilsvarende forpliktelse som ikke har noen konverteringsdel eller tilknyttet egenkapitaldel. Foretaket skal fordele restverdien som egenkapitaldelen. Transaksjonskostnader skal fordeles mellom gjeldsdelen og egenkapitaldelen ut fra deres relative virkelige verdi.
- 22.14 Et foretak skal ikke revidere fordelingen i en senere periode.
- 22.15 I perioder etter utstedelsen av instrumentene skal foretaket systematisk innregne eventuelle differanser mellom forpliktelsesdelen og beløpet til utbetaling ved forfall

⁷⁴ Hvis det i forbindelse med stiftelse av aksjeselskap er innbetalt tilstrekkelig overkurs til å dekke stiftelsesutgiftene skal stiftelsesutgiftene redusere overkurs. I de tilfeller det ikke er innbetalt tilstrekkelig overkurs til å dekke stiftelsesutgiftene skal det manglende beløpet presenteres som negativ annen innskutt egenkapital. Linjen kan eksempelvis benevnes "annen innskutt egenkapital - stiftelsesutgifter". Ved disponering av årsresultatet kan opptjente resultater overføres til dekning av den negative egenkapitalposten. Emisjonsutgifter behandles regnskapsmessig tilsvarende som stiftelsesutgifter.

⁷⁵ I Norge skal aksjens pålydende verdi og den delen av det betalte beløpets som overstiger den pålydende verdien, presenteres hver for seg.

⁷⁶ En fondsemisjon kan også foretas ved økning av pålydende på eksisterende aksjer.

som en ekstra rentekostnad i henhold til **effektiv rente-metoden** (se nr. 11.15–11.20N-B). Vedlegget til dette kapitlet inneholder et eksempel på hvordan en utsteder regnskapsfører konvertibel gjeld.

Egne aksjer

22.16 **Egne aksjer** er egenkapitalinstrumenter som et foretak har utstedt og senere kjøpt tilbake. Foretaket skal gjøre fradrag i egenkapitalen for den virkelige verdien av vederlaget som er gitt for egne aksjer⁷⁷. Foretaket skal ikke innregne gevinst eller tap i resultatregnskapet ved kjøp, salg, utstedelse eller annullering av egne aksjer.

Utdeling til eiere

22.17 Et foretak skal redusere egenkapitalen med utdelingsbeløpet til sine eiere (innehavere av foretakets egenkapitalinstrumenter), fratrukket eventuelle tilknyttede skattemessige fordeler. Nr. 29.26 gir veiledning om regnskapsføring av kildeskatt på utbytte.

(a)N Hvis foretaket skal foreta en kapitalnedsettelse med utdeling av kontanter, innregnes denne på det tidspunkt beslutningen fattes⁷⁸. Dersom kapitalnedsettelsen ikke er registrert på balansedagen, skal den delen av nedsettelsesbeløpet som er pålydende føres på egen linje med negativ fortegn under innskutt egenkapital som for eksempel «Ikke registrert kapitalnedsettelse».

(b)N Dersom et foretak beslutter å utdele et utbytte til eiere av egenkapitalinstrumenter, skal foretaket innregne dette utbyttet som en forpliktelse på balansedagen i avsetningsåret (se nr. 32.8N). Avgitt konsernbidrag behandles tilsvarende.

22.18N Enkelte ganger deler et foretak ut andre eiendeler enn kontanter som utbytte til sine eiere⁷⁹. Slike utdelinger innregnes som en forpliktelse tilsvarende som ved utdeling av kontanter, det vil si i avsetningsåret.

Ved utdeling av andre eiendeler enn kontanter kan det foreligge merverdier. Disse merverdiene innregnes i resultatregnskapet med mindre utdelingen skal føres til regnskapsmessig kontinuitet. Eiendelen som er gjenstand for utdeling balanseføres hos giver frem til formelt vedtak om overføring foreligger, måling av forpliktelsen knyttet til utdelingen tilsvarer eiendelens balanseførte verdi og reduksjon av egenkapital innregnes i samsvar med 22.17 (a)N. Merverdien kan ikke innregnes i resultatregnskapet før giver har overført eiendelen til mottaker, vanligvis på vedtakstidspunkt for utdeling.

⁷⁷ Beholdning av egne aksjer skal føres opp til pålydende på en egen linje under posten selskapskapital eller spesifiseres i note eller i oppstillingen av endringer i egenkapitalen. Hvis vederlaget ved kjøp er høyere enn den pålydende verdien reduseres annen egenkapital med det overskytende beløpet. Hvis vederlaget ved kjøp er lavere enn den pålydende verdien føres differansen under innskutt egenkapital. Hvis vederlaget ved salg er høyere enn anskaffelseskost føres det overskytende beløpet på egen linje under innskutt egenkapital. Hvis vederlaget ved salg er lavere enn anskaffelseskost føres differansen mot annen egenkapital.

⁷⁸ Det er ikke krav om at kreditorfristen er utløpt, at beløpet er utbetalt, eller at nedsettelsen er registrert. Kapitalnedsettelsen skal ikke innregnes hvis kreditorinnsigelser eller andre forhold tilsier at nedsettelsen ikke vil bli gjennomført.

⁷⁹ Utstedelse av egenkapitalinstrumenter i forbindelse med en fisjon som ikke er en regnskapsmessig transaksjon, regnskapsføres i samsvar med kapittel 101.

Ikke-kontrollerende eierinteresse og transaksjoner med aksjer i et konsolidert datterforetak

- 22.19 I **konsernregnskapet** innregnes en ikke-kontrollerende eierinteresse i nettoeiendelene til et datterforetak i egenkapitalen. Et foretak skal behandle endringer i morforetakets eierinteresse i et datterforetak som ikke medfører tap av **kontroll**, som transaksjoner med eiere i deres egenskap av eiere. Følgelig skal den balanseførte verdien av den ikke-kontrollerende eierinteressen justeres slik at den gjenspeiler endringen i morforetakets eierinteresse i datterforetakets nettoeiendeler. Eventuelle forskjeller mellom beløpet som den ikke-kontrollerende eierinteressen justeres for, og den virkelige verdien av et eventuelt betalt eller mottatt vederlag, skal innregnes direkte i egenkapitalen og henføres til morforetakets eiere. Foretaket skal ikke innregne gevinst eller tap som følge av disse endringene. Foretaket skal heller ikke innregne eventuelle endringer i den **balanseførte verdien** av eiendeler (inkludert goodwill) eller forpliktelse som følge av transaksjonen.
- 22.19N Et morforetak som øker sin eierinteresse i et datterforetak kan innregne ny goodwill som kan henføres til den anskaffede eierandelen.

Opplysninger⁸⁰

- Opplysninger i nr. 22.20N-22.21N er obligatoriske og skal alltid gis.

- 22.20N Et foretak skal alltid opplyse om følgende om antall aksjer, aksjeeiere mv.;
- (a) Aksjeselskap og allmennaksjeselskap skal opplyse om
 - i) aksjekapitalen og aksjenes pålydende fordelt på hver aksjeklasse,
 - ii) vedtektsbestemmelser om stemmerett, og
 - iii) alle rettigheter som kan medføre at det blir utstedt nye aksjer med angivelse av hovedtrekkene i de vilkår som gjelder for retten.
 - (b) Aksjeselskap og allmennaksjeselskap skal opplyse om foretakets 20 største aksjeeiere og deres eierandeler. Opplysning om aksjeeiere som eier under 1 prosent av aksjene kan utelates.
 - (c) Det skal opplyses om aksjer eller andeler i foretaket samt rettigheter til slike, som eies av henholdsvis daglig leder og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen⁸¹.
- 22.21N Dersom egne aksjer ikke vises på egen linje under selskapskapital i balansen, må spesifisering gis i note eller i oppstillingen av endringer i egenkapitalen. Aksjeselskap og allmennaksjeselskap skal alltid opplyse om endringer i egen beholdning og datterforetakenes beholdning av aksjer som er utstedt av foretaket. Det skal minst opplyses om:

⁸⁰ Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

⁸¹ For store foretak gjelder rskl. § 7-26 fjerde ledd.

- (i) bakgrunnen for erverv som har funnet sted,
- (ii) antall aksjer som er ervervet og vederlag for aksjene, og
- (iii) antall aksjer som er avhendet og vederlag for aksjene.

Vedlegg til kapittel 22

Eksempel på utstederens regnskapsføring av konvertibel gjeld

Dette vedlegget er et tillegg til, men ikke en del av kapittel 22. Det gir veiledning om anvendelsen av kravene i nr. 22.13–22.15.

1. januar 20X5 utsteder et foretak 500 konvertible obligasjoner. Obligasjonene utstedes til pari med en nominell verdi på VE 100 per obligasjon, en løpetid på fem år og ingen transaksjonskostnader. Det totale vederlaget fra utstedelsen er VE 50 000. Rente utbetales årlig på etterskudd til en årlig rentesats på 4 prosent. Innehaveren har mulighet til å konvertere hver obligasjon til 25 ordinære aksjer på ethvert tidspunkt fram til den forfaller. På tidspunktet for utstedelsen av obligasjonene er markedsrenten for lignende gjeld som ikke har noen konverteringsopsjon, 6 prosent.

Når instrumentet utstedes, må verdien av forpliktelsesdelen fastsettes først, og differansen mellom det totale vederlaget fra utstedelsen (som er den virkelige verdien av instrumentet totalt sett) og den virkelige verdien av forpliktelsesdelen henføres til egenkapitaldelen. Den virkelige verdien av forpliktelsesdelen beregnes ved å beregne dens nåverdi ved hjelp av diskonteringsrenten på 6 prosent. Beregningene og posteringene er illustrert nedenfor.

	VE
Vederlag fra utstedelsen av obligasjonene (A)	50 000
Nåverdien av hovedstolen etter fem år (se beregninger nedenfor)	37 363
Nåverdien av årlig rente på etterskudd for fem år	8 425
Nåverdien av forpliktelsen, som er den virkelige verdien av forpliktelsesdelen (B)	45 788
Restverdien, som er den virkelige verdien av egenkapitaldelen (A) – (B)	4 212

Utstederen av obligasjonene foretar følgende postering 1. januar 20X5:

Debet kontanter	VE 50 000	
Kredit finansiell forpliktelse – konvertibel obligasjon		VE 45 788
Kredit egenkapital		VE 4 212

VE 4 212 representerer en diskontering ved utstedelsen av obligasjonene. Posteringen kunne derfor også vært «brutto»:

Debet kontanter	VE 50 000	
Debet obligasjonsdiskontering	VE 4 212	
Kredit finansiell forpliktelse – konvertibel obligasjon		VE 50 000
Kredit egenkapital		VE 4 212

Etter utstedelsen avskriver utstederen obligasjonsdiskonteringen i henhold til følgende tabell:

	(a) Rente- betaling (VE)	(b) Total rente- kostnad (VE) = 6 % x (e)	(c) Avskrivning av obligasjons- diskontering (VE) = (b) – (a)	(d) Obligasjonsdiskontering (VE) = (d) – (c)	(e) Nettoforpliktelse (VE) = 50 000 – (d)
1.1.20X5				4 212	45 788
31.12.20X5	2 000	2 747	747	3 465	46 535
31.12.20X6	2 000	2 792	792	2 673	47 327
31.12.20X7	2 000	2 840	840	1 833	48 167
31.12.20X8	2 000	2 890	890	943	49 057
31.12.20X9	2 000	2 943	943	0	50 000

Totalt 10 000 14 212 4 212

Ved slutten av 20X5 foretar utstederen følgende postering:

Debet rentekostnad	VE 2 747	
Kredit obligasjonsdiskontering		VE 747
Kredit kontanter		VE 2 000

Beregninger

Nåverdien av hovedstolen på VE 50 000 til 6 prosent

$$VE\ 50\ 000 / (1,06)^5 = VE\ 37\ 363$$

Nåverdien av den årlige renten på VE 2 000 (= VE 50 000 × 4 prosent) som forfaller til betaling ved slutten av hvert år i fem år

De årlige rentebetalingene på VE 2 000 er en annuitet – en kontantstrøm med et begrenset antall (n) periodiske betalinger (C), som forfaller til betaling på datoen 1 til n. For å beregne nåverdien av denne årlige ytelsen diskonteres framtidige betalinger med den periodiske rentesatsen (i) i henhold til følgende formel:

$$PV = \frac{C}{i} \times \left[1 - \frac{1}{(1+i)^n} \right]$$

Nåverdien av rentebetalingene på VE 2 000 er derfor:
 $(VE\ 2\ 000 / 1,06) \times [1 - (1/1,06)^5] = VE\ 8\ 425$

Dette tilsvarer summen av nåverdiene av de fem enkeltstående betalingene på VE 2 000, som følger:

	VE
Nåverdien av rentebetalingen per 31. desember 20X5 = 2 000/1,06	1 887
Nåverdien av rentebetalingen per 31. desember 20X6 = 2 000/1,06 ²	1 780
Nåverdien av rentebetalingen per 31. desember 20X7 = 2 000/1,06 ³	1 679
Nåverdien av rentebetalingen per 31. desember 20X8 = 2 000/1,06 ⁴	1 584
Nåverdien av rentebetalingen per 31. desember 20X9 = 2 000/1,06 ⁵	1 495
Totalt	8 425

En annen mulig beregningsmåte er å bruke en tabell over nåverdien av en ordinær annuitet på etterskudd, fem perioder, rentesats på 6 prosent per periode. (Det er enkelt å finne slike tabeller på nettet). Nåverdifaktoren er 4,2124. Ved å multiplisere denne med den årlige rentebetalingen på VE 2 000 blir nåverdien VE 8 425.

Kapittel 23 - Inntekter

Kapitlets virkeområde

- 23.1 Dette kapitlet gjelder regnskapsføring av inntekter fra følgende transaksjoner og hendelser:
- (a) salg av varer (produsert av foretaket med henblikk på salg eller innkjøpt for videresalg),
 - (b) tjenesteyting,
 - (c) anleggskontrakter der foretaket er entreprenør, og
 - (d) andres bruk av foretakets eiendeler som gir renteinntekt, royalties eller utbytte.
- 23.2 Inntekter fra enkelte transaksjoner og hendelser omhandles i andre kapitler i denne standarden:
- (a) leieavtaler (se kapittel 20 *Leieavtaler*),
 - (b)N utbytte og gevinster fra investeringer som regnskapsføres i henhold til egenkapitalmetoden eller bruttometoden (se kapittel 9 *Konsernregnskap og morforetakets selskapsregnskap*, kapittel 14 *Investeringer i tilknyttede foretak* og kapittel 15 *Investeringer i felleskontrollerte virksomheter*), og
 - (c) endringer i den **virkelige verdien** av finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser eller avhendingen av disse (se kapittel 11 *Alminnelige finansielle instrumenter* og kapittel 12 *Andre finansielle instrumenter*),
 - (d) [Utgår]
 - (e) [Utgår]
 - (f) [Utgår]

Måling av driftsinntekter

- 23.3 Et foretak skal måle **driftsinntekter** til den virkelige verdien av vederlaget som foretaket har mottatt eller har krav på. Den virkelige verdien av vederlaget som foretaket har mottatt eller har krav på, skal inkludere eventuelle forhandlerrabatter, kontantrabatter og volumrabatter som foretaket gir.
- 23.4 Et foretak skal bare inkludere bruttotilgang av økonomiske fordeler som foretaket selv mottar eller har krav på i driftsinntektene. Foretaket skal ikke ta med i driftsinntektene beløp som innkreves på vegne av tredjeparter, for eksempel omsetningsavgift, skatter og avgifter på varer og tjenester og merverdiavgift.
- Når det foreligger et agentforhold, skal foretaket bare ta med sin provisjon i driftsinntektene. Beløp som innkreves på vegne av oppdragsgiver, er ikke å anse som driftsinntekter.

Utsatt betaling

23.5 Når strømmer av kontanter eller kontantekvivalenter til foretaket som vederlag for varesalget utsettes, og avtalen i realiteten er en finanstransaksjon, er den virkelige verdien av vederlaget **nåverdien** av alle framtidige betalinger til foretaket beregnet ved hjelp av en **implisitt rentesats**. En finanstransaksjon oppstår for eksempel når et foretak gir en kjøper rentefri kreditt eller aksepterer et gjeldsbrev fra kjøperen med en rentesats som er lavere enn markedsnivå. Den implisitte rentesatsen er den rentesatsen som lar seg mest tydelig fastsette av enten:

- (a) den gjeldende rentesatsen for et lignende instrument fra en utsteder med lignende kredittverdighet, eller
- (b) en rentesats som diskonterer instrumentets nominelle verdi til gjeldende pris på varen eller tjenesten ved kontant salg.

Foretaket skal innregne differansen mellom nåverdien av alle framtidige betalinger til foretaket og den nominelle verdien av vederlaget som renteinntekt i samsvar med nr. 23.28, 23.29 og kapittel 11 *Alminnelige finansielle instrumenter*.

Bytte av varer eller tjenester

23.6 Et foretak skal ikke innregne driftsinntekter:

- (a) når varer eller tjenester byttes mot varer eller tjenester av lignende art og verdi, eller
- (b) når varer eller tjenester byttes mot varer eller tjenester av en annen art, men transaksjonen ikke har noe forretningsmessig innhold.

23.7 Et foretak skal innregne driftsinntekter når varer eller tjenester selges eller byttes mot varer eller tjenester av en annen art i en transaksjon som har et forretningsmessig innhold. Foretaket skal da:

- (a) måle transaksjonen til den virkelige verdien av varene eller tjenestene som mottas, justert for verdien av eventuelle kontanter eller kontantekvivalenter som overføres,
- (b) dersom verdien i (a) ikke kan måles på en pålitelig måte, måle transaksjonen til den virkelige verdien av varene eller tjenestene som er avgitt, justert for verdien av eventuelle kontanter eller kontantekvivalenter som overføres, eller
- (c) dersom verdien i verken (a) eller (b) kan måles på en pålitelig måte, måle transaksjonen til den **balanseførte verdien** av eiendelen som avgis, justert for verdien av eventuelle kontanter eller kontantekvivalenter som overføres.

Identifisering av transaksjonen

23.8 Et foretak anvender vanligvis innregningskriteriene i dette kapitlet separat på hver enkelt transaksjon.

Foretaket anvender imidlertid innregningskriteriene på de enkelte identifiserbare bestanddelene i hver transaksjon der det er nødvendig for å gjenspeile innholdet i transaksjonen. For eksempel anvender et foretak innregningskriteriene på de enkelte

identifiserbare bestanddelene i en transaksjon når salgsprisen til et produkt omfatter et identifiserbart beløp for etterfølgende tjenester.

Motsatt anvender et foretak innregningskriteriene på to eller flere transaksjoner samlet når transaksjonene er forbundet på en slik måte at den økonomiske virkningen ikke kan forstås uten å se serien av transaksjoner i sammenheng. For eksempel anvender et foretak innregningskriteriene på to eller flere transaksjoner samlet når det selger varer og samtidig inngår en separat avtale om gjenkjøp av varene på et senere tidspunkt og på denne måten opphever den faktiske virkningen av transaksjonen.

- 23.9 Enkelte ganger gir et foretak lojalitetsbonus som del av en salgstransaksjon, og kunden kan innløse lojalitetsbonusen i framtiden mot gratis eller rabatterte varer eller tjenester. Når dette er tilfellet, skal foretaket i samsvar med nr. 23.8 regnskapsføre bonusen som en separat, identifiserbar bestanddel i den opprinnelige salgstransaksjonen. Foretaket skal fordele den virkelige verdien av mottatt eller utestående vederlag for det opprinnelige salget, mellom bonusen og de andre bestanddelene i salget. Vederlaget som allokteres til bonusen, skal måles ut fra bonusens virkelige verdi, dvs. det beløpet som bonusen ville kunne selges for separat.

Varesalg

- 23.10 Et foretak skal innregne driftsinntekter fra varesalg når alle vilkårene nedenfor er oppfylt:
- (a) foretaket har overført de betydelige risikoene og fordelene ved eierskapet til kjøperen,
 - (b) foretaket står ikke lenger for den løpende forvaltningen som vanligvis forbindes med eierskapet, og har heller ikke faktisk kontroll over de solgte varene,
 - (c) inntektsbeløpet kan måles på en pålitelig måte,
 - (d) det er **sannsynlig** at de økonomiske fordelene som er forbundet med transaksjonen, vil tilflyte foretaket, og
 - (e) utgiftene som er påløpt eller vil påløpe i forbindelse med transaksjonen, kan måles på en pålitelig måte.
- 23.11 Vurderingen av når et foretak har overført de betydelige risikoene og fordelene ved eierskapet til kjøperen, krever at omstendighetene omkring transaksjonen undersøkes. I de fleste tilfeller vil overføringen av risikoene og fordelene ved eierskapet være sammenfallende med overføringen av eiendomsretten til varene eller den fysiske overleveringen av varene til kjøperen. Dette er tilfellet ved de fleste former for detaljsalg. I andre tilfeller skjer overføringen av risikoene og fordelene ved eierskapet på et annet tidspunkt enn tidspunktet for overføringen av eiendomsretten til varene eller den fysiske overleveringen av varene.
- 23.12 Et foretak innregner ikke driftsinntekter når det beholder betydelige risikoer ved eierskapet. Nedenfor følger noen eksempler der foretaket kan være i en situasjon der betydelige risikoer og fordeler ved eierskapet beholdes:
- (a) foretaket er fortsatt ansvarlig for mangler som ikke dekkes av normale garantier,
 - (b) mottak av inntekter fra et bestemt salg er betinget av at kjøperen selger varene,

- (c) varene leveres under forutsetning om installasjon, og installasjonen er en betydelig del av kontrakten som ennå ikke er fullført, og
- (d) kjøperen har rett til å heve kjøpet av grunner angitt i salgskontrakten eller etter eget valg uten grunn, og foretaket er usikker på sannsynligheten for at varene vil bli returnert.

23.13 Dersom et foretak bare beholder en ubetydelig risiko ved eierskapet, anses transaksjonen som et salg, og foretaket innregner driftsinntektene. For eksempel innregner en selger driftsinntekter når selgeren beholder eiendomsretten til varene utelukkende for å sikre muligheten for inndrivelse av utestående beløp. På samme måte innregner et foretak driftsinntekter når det tilbyr en kunde full returrett dersom det er en feil på produktene eller kunden er misfornøyd med produktene av andre grunner, og foretaket kan estimere returene på en pålitelig måte. Foretaket innregner da en avsetning for returer i samsvar med kapittel 21 *Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler*.

Tjenesteyting

23.14 Når utfallet av en transaksjon som omfatter tjenesteyting, kan estimeres på en pålitelig måte, skal et foretak innregne driftsinntekter fra transaksjonen ut fra transaksjonens fullføringsgrad på **balansedagen** (omtales også som metoden for løpende avregning). Utfallet av en transaksjon kan estimeres på en pålitelig måte når alle vilkårene nedenfor er oppfylt:

- (a) inntektsbeløpet kan måles på en pålitelig måte,
- (b) det er sannsynlig at de økonomiske fordelene som er forbundet med transaksjonen, vil tilflyte foretaket,
- (c) transaksjonens fullføringsgrad kan måles på en pålitelig måte på balansedagen, og
- (d) utgiftene som er påløpt i forbindelse med transaksjonen, og utgiftene som vil påløpe for å fullføre transaksjonen, kan måles på en pålitelig måte.

Nr. 23.21–23.27 gir veiledning om anvendelsen av metoden for løpende avregning.

23.15 Når tjenester utføres som et ikke nærmere fastsatt antall handlinger i løpet av en nærmere angitt periode, innregner et foretak driftsinntekter på lineært grunnlag i løpet av perioden med mindre det kan godtgjøres at en annen metode gir et bedre bilde av fullføringsgraden. Dersom en nærmere angitt handling er av vesentlig større betydning enn andre handlinger, utsetter foretaket innregningen av driftsinntekter til den nærmere angitte handlingen er utført.

23.16 Når utfallet av en transaksjon som omfatter tjenesteyting, ikke kan estimeres på en pålitelig måte, skal foretaket bare innregne driftsinntekter i den utstrekning innregnede kostnader kan inndeckes.

Anleggskontrakter⁸²

23.17 Når utfallet av en **anleggskontrakt** kan estimeres på en pålitelig måte, skal et foretak innregne kontraktsinntekter og kontraktsutgifter tilknyttet anleggskontrakten som

⁸² En anleggskontrakt er definert i ordlisten.

henholdsvis driftsinntekter og kostnader ut fra kontraktsvirksomhetens fullføringsgrad på balansedagen (omtales ofte som metoden for løpende avregning). Pålitelig estimering av utfallet forutsetter pålitelige estimater på fullføringsgraden, framtidige utgifter og sannsynligheten for at utestående beløp kan inndrives. Nr. 23.21–23.27 gir veiledning om anvendelsen av metoden for løpende avregning.

- 23.18 Kravene i dette kapitlet anvendes vanligvis separat på hver enkelt anleggskontrakt. Under visse omstendigheter er det imidlertid nødvendig å anvende dette kapitlet på de separat identifiserbare bestanddelene i én enkelt kontrakt eller på en gruppe kontrakter under ett for å gjenspeile innholdet i en kontrakt eller en gruppe kontrakter.
- 23.19 Når en kontrakt omfatter flere eiendeler, skal tilvirkningen av hver enkelt eiendel behandles som en separat anleggskontrakt når:
- (a) det er framlagt separate kontraktsforslag for hver enkelt eiendel,
 - (b) hver enkelt eiendel har vært gjenstand for separate forhandlinger, og entreprenøren og kunden har kunnet akseptere eller forkaste den delen av kontrakten som gjelder for hver enkelt eiendel, og
 - (c) utgiftene og driftsinntektene for hver enkelt eiendel kan identifiseres.
- 23.20 En gruppe kontrakter, enten med én enkelt kunde eller med flere kunder, skal behandles som én enkelt anleggskontrakt når:
- (a) kontraktene er framforhandlet som en samlet pakke,
 - (b) kontraktene er så tett innbyrdes forbundet at de rent faktisk er del av et enkeltstående prosjekt med en samlet fortjenestemargin, og
 - (c) kontraktene blir utført samtidig eller i en sammenhengende sekvens.

Metoden for løpende avregning

- 23.21 Denne metoden brukes til å innregne driftsinntekter fra tjenesteyting (se nr. 23.14–23.16) og fra anleggskontrakter (se nr. 23.17–23.20). Et foretak skal gå gjennom og om nødvendig revurdere estimerte driftsinntekter og utgifter etter hvert som tjenestetransaksjonen eller anleggskontrakten utføres.
- 23.22 Et foretak skal beregne fullføringsgraden for en transaksjon eller en kontrakt i henhold til den metoden som gir den mest pålitelige målingen av det utførte arbeidet. Mulige metoder er blant annet:
- (a) forholdet mellom hittil påløpte utgifter for utført arbeid og de estimerte totale utgiftene. Hittil påløpte utgifter for utført arbeid omfatter ikke utgifter som gjelder framtidig virksomhet, for eksempel utgifter til materialer eller forskuddsbetalinger,
 - (b) kartlegging av utført arbeid, og
 - (c) fullføring av en fysisk del av tjenestetransaksjonen eller kontraktsarbeidet.
- Delbetalinger og forskudd som mottas fra kunder, gjenspeiler ikke alltid det arbeidet som er utført.

- 23.23 Et foretak skal innregne utgifter som gjelder framtidig aktivitet i forbindelse med transaksjonen eller kontrakten, for eksempel utgifter til materialer eller forskuddsbetalinger, som en eiendel dersom det er sannsynlig at utgiftene vil bli inndekket.
- 23.24 Et foretak skal umiddelbart innregne utgifter som en kostnad dersom det ikke er sannsynlig at utgiftene vil bli inndekket.
- 23.25 Når utfallet av en anleggskontrakt ikke kan estimeres på en pålitelig måte:
- (a) skal foretaket bare innregne driftsinntekter i det omfang påløpte kontraktsutgifter med sannsynlighet vil bli inndekket, og
 - (b) skal foretaket innregne kontraktsutgifter som en kostnad i den perioden de påløper.
- 23.26 Når det er sannsynlig at de totale kontraktsutgiftene vil overstige de totale kontraktsinntektene, skal det forventede tapet innregnes som en kostnad umiddelbart med en tilsvarende avsetning for en tapsbringende kontrakt (se kapittel 21).
- 23.27 Hvis det ikke lenger er sannsynlig at et beløp som allerede er innregnet som kontraktsinntekt kan inndrives, skal foretaket innregne beløpet som ikke kan inndrives, som en kostnad og ikke som en justering av kontraktsinntekten.

Rente, royalties og utbytte⁸³

- 23.28 Et foretak skal innregne inntekter fra andres bruk av foretakets eiendeler som gir rente, royalties eller utbytte, på grunnlagene som er angitt i nr. 23.29 når:
- (a) det er sannsynlig at de økonomiske fordelene som er knyttet til transaksjonen, vil tilflyte foretaket, og
 - (b) inntektsbeløpet kan måles på en pålitelig måte
- 23.29 Et foretak skal innregne inntekter på følgende grunnlag:
- (a) rente skal innregnes i henhold til **effektiv rente-metoden**, som beskrevet i nr. 11.15–11.20N-B,
 - (a)N rente kan innregnes ved å anvende lineær periodisering, i stedet for innregning i samsvar med nr. 23.29 (a) (se nr. 11.14 (a) (ii)N),
 - (b) royalties skal innregnes når de påløper i samsvar med innholdet i den relevante avtalen, og
 - (c)N utbytte⁸⁴ skal innregnes når inntekten er opptjent, jf. rskl. § 4-1 første ledd nr. 4.

Et sentralt spørsmål ved innregning av utbytte er om utbytte kan anses opptjent for mottaker allerede i avsetningsåret, eller først når vedtak om utbytte er fattet.

⁸³ Konsernbidrag behandles tilsvarende som utbytte.

⁸⁴ Konsernbidrag behandles tilsvarende som utbytte.

Ved konsernforhold vil det på grunn av mottakers bestemmende innflytelse sjeldent foreligge usikkerhet av betydning med hensyn til endelig vedtak av utbytte. Morforetakets mulighet til å utøve kontroll med den selskapsrettslige beslutningsprosessen knyttet til utbytte, tilsier normalt at morforetaket kan innregne utbytte i avsetningsåret. Dette gjelder uavhengig av om datterforetaket har vedtatt utbyttet innen morforetaket godkjenner sitt finansregnskap for offentliggjøring. At datterforetaket benytter et regnskapsspråk hvor foreslått utbytte ikke balanseføres som gjeld (for eksempel IFRS), er uten betydning for morforetakets innregning.

Utbytte fra tilknyttede foretak og felleskontrollert virksomhet som regnskapsføres etter kostmetoden, kan innregnes som inntekt i det året det avsettes, forutsatt at det på balansedagen er betydelig sannsynlighetsovervekt for slik utdeling.

Innregning av utbytte baseres både på en sannsynlighetsvurdering av utfallet på selve utbyttebeslutningen, herunder aksjelovgivningens prosesser knyttet til utbyttebeslutningen, og en sannsynlighetsvurdering knyttet til utbyttets størrelse.

Betydelig sannsynlighetsovervekt for utdeling av utbytte på balansedagen kan unntaksvis foreligge for investeringer med lavere grad av innflytelse enn tilknyttet foretak og felleskontrollert virksomhet.

Investoren kan innregne utbytte fra investeringen som inntekt uavhengig av om utdelingene er fra akkumulerte overskudd som har oppstått før eller etter overtakelsestidspunktet. Innregning av utbytte som inntekt kan være en indikasjon på at investeringen har falt i verdi i henhold til nr. 27.9 (h)N.

Opplysninger⁸⁵

- *Opplysninger i nr. 23.30 – 23.32 kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

Generelle opplysninger om inntekter

- 23.30 Et foretak skal opplyse om følgende:
- (a) hvilke **regnskapsprinsipper**⁸⁶ som er anvendt ved innregning av inntekter, herunder hvilke metoder som anvendes for å beregne fullføringsgraden av transaksjoner som omfatter tjenesteyting.
 - (b) [Utgår]
- 23.30N Et foretak skal spesifisere sine salgsinntekter på virksomhetsområde og geografisk marked.

Opplysninger om driftsinntekter fra anleggskontrakter

- 23.31 Et foretak skal opplyse om følgende:
- (a) kontraktsinntektsbeløpet som er innregnet som driftsinntekt i perioden,

⁸⁵ Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

⁸⁶ Det skal kun gis opplysninger om anvendte regnskapsprinsipper som er viktig for å bedømme foretakets stilling og resultat. Opplysningene skal være spesifikt tilpasset foretaket, foretakets virksomhet og situasjon.

- (b) metodene som er benyttet til å beregne kontraktsinntektene som er innregnet i perioden,
- (c) metodene som er benyttet til å beregne fullføringsgraden for løpende kontrakter, og
- (d) N igangværende anleggskontrakter.

23.32

Et foretak skal presentere:

- (a) utestående bruttobeløp fra kunder for kontraktsarbeid som en eiendel, og
- (b) utestående bruttobeløp til kunder for kontraktsarbeid som en forpliktelse.

Vedlegg til kapittel 23

Eksempler på innregning av inntekter i samsvar med prinsippene i kapittel 23

Dette vedlegget er et tillegg til, men ikke en del av kapittel 23. Det gir veiledning om anvendelsen av kravene i kapittel 23 ved innregning av inntekter.

23A.1 Eksemplene nedenfor fokuserer på bestemte aspekter ved en transaksjon og utgjør ikke en uttømmende drøftelse av alle relevante faktorer som kan være av betydning for innregning av inntekter. I eksemplene antas det generelt at verdien av inntektene kan måles på en pålitelig måte, at det er sannsynlig at de økonomiske fordelene vil tilflyte foretaket, og at utgiftene som er påløpt eller vil påløpe, kan måles på en pålitelig måte.

Varesalg

23A.2 Lovgivningen i ulike land kan medføre at innregningskriteriene i kapittel 23 oppfylles på ulike tidspunkter. Fremfor alt kan lovgivningen fastsette tidspunktet for når foretaket overfører de betydelige risikoene og fordelene ved eierskapet. Eksemplene i dette vedlegget må derfor leses i sammenheng med lovgivningen som gjelder for varesalg i landet der transaksjonen finner sted.

Eksempel 1: fakturering før levering der levering utsettes etter anmodning fra kjøperen, men kjøperen overtar eiendomsretten og aksepterer fakturering

23A.3 Selgeren innregner driftsinntekter når kjøperen overtar eiendomsretten, forutsatt at:

- (a) det er sannsynlig at leveringen vil finne sted,
- (b) varen er for hånden, identifisert og klar for levering til kjøperen når salget innregnes,
- (c) kjøperen spesifikt godkjenner den utsatte leveringen, og
- (d) de vanlige betalingsvilkårene gjelder.

Driftsinntekter innregnes ikke når det bare foreligger en intensjon om å anskaffe eller fremstille varene i rett tid for levering.

Eksempel 2: levering av varer til bestemte vilkår – installasjon og inspeksjon

23A.4 Selgeren innregner vanligvis driftsinntekter når kjøperen har akseptert levering og installasjon og inspeksjon er fullført. Driftsinntekter innregnes imidlertid umiddelbart etter at kjøperen har akseptert levering når:

- (a) installasjonsprosessen er enkel, for eksempel installasjon av et fabrikktestet fjernsynsapparat som bare krever utpakking og tilkobling av strøm og antenne, eller
- (b) inspeksjonen bare utføres med det formål å fastsette den endelige kontraktsprisen, for eksempel levering av jernmalm, sukker eller soyabønner.

Eksempel 3: levering av varer til bestemte vilkår – ved godkjenning når kjøperen har framforhandlet en begrenset returrett

23A.5 Hvis det er usikkerhet omkring sannsynligheten for retur, innregner selgeren driftsinntekter når kjøperen formelt har akseptert levering, eller når varene er levert og returfristen er utløpt.

Eksempel 4: levering av varer til bestemte vilkår – kommisjonssalg der mottakeren (kjøperen) forplikter seg til å selge varene på vegne av leverandøren (selgeren)

23A.6 Leverandøren innregner driftsinntekter når mottakeren har solgt varene til en tredjepart.

Eksempel 5: levering av varer til bestemte vilkår – kontant ved levering

23A.7 Selgeren innregner driftsinntekter når levering er foretatt og kontanter er mottatt av selgeren eller selgerens agent.

Eksempel 6: salg på avbetaling der varene leveres når kjøperen foretar den siste betalingen i en rekke av betalinger

23A.8 Selgeren innregner driftsinntekter fra denne typen salg når varene leveres. Når erfaringen tilsier at de fleste salgene av denne typen fullføres, kan imidlertid driftsinntekter innregnes når en betydelig delbetaling er mottatt, forutsatt at varene er for hånden, identifisert og klare for levering til kjøperen.

Eksempel 7: bestillinger der betaling (eller delbetaling) mottas før levering av varer som ikke er på lager, for eksempel når varene ennå ikke er fremstilt eller vil bli levert direkte til kjøperen fra en tredjepart

23A.9 Selgeren innregner driftsinntekter når varene leveres til kjøperen.

Eksempel 8: salgs- og gjenkjøpsavtaler (bortsett fra byttetransaksjoner) der selgeren samtykker i å gjenkjøpe de samme varene på et senere tidspunkt, eller når selgeren har en gjenkjøpsopsjon eller kjøperen har en rett til å kreve at selgeren gjenkjøper varene

23A.10 Ved en salgs- og gjenkjøpsavtale om eiendeler som ikke er finansielle eiendeler, må selgeren analysere vilkårene i avtalen for å fastslå om risikoene og fordelene ved eierskapet, i realiteten, er overført til kjøperen eller ikke. Hvis de er overført, innregner selgeren driftsinntekter. Når selgeren beholder risikoene og fordelene ved eierskapet selv om eiendomsretten juridisk sett er overført, er transaksjonen en finansieringsordning og gir derfor ikke driftsinntekter. For en salgs- og gjenkjøpsavtale om en finansiell eiendel gjelder fraregningsbestemmelsene i kapittel 11.

Eksempel 9: salg til mellomledd, for eksempel distributører, forhandlere eller andre, for videresalg

23A.11 Selgeren innregner generelt driftsinntekter fra denne typen salg når risikoene og fordelene ved eierskapet er overført. Når kjøperen i realiteten fungerer som en agent, behandles salget imidlertid som et kommisjonssalg.

Eksempel 10: abonnementer på publikasjoner og lignende

23A.12 Når publikasjoner er av lignende verdi i hver tidsperiode, innregner selgeren driftsinntekter på lineært grunnlag i løpet av den perioden publikasjonene leveres. Når

publikasjonenes verdi varierer fra periode til periode, innregner selgeren driftsinntekter på grunnlag av forholdet mellom salgsverdien av den leverte publikasjonen og den totale estimerte salgsverdien av alle publikasjonene som omfattes av abonnementet.

Eksempel 11: salg på avbetaling der vederlaget betales i avdrag

23A.13 Selgeren innregner driftsinntektene som kan henføres til salgsprisen, fratrukket rente, på salgstidspunktet. Salgsprisen er nåverdien av vederlaget, beregnet ved å diskontere avdragene til den implisitte rentesatsen. Selgeren innregner rentedelen som inntekt i henhold til effektiv rente-metoden.

Eksempel 12: avtaler om bygging av fast eiendom⁸⁷

23A.14 – 23.A.15 [Utgår]

Eksempel 13: salg med lojalitetsbonus

23A.16 Et foretak selger produkt A for VE 100. Kjøpere av produkt A får en bonus som gir dem mulighet til å kjøpe produkt B for VE 10. Den ordinære salgsprisen for produkt B er VE 18. Foretaket estimerer at 40 prosent av kjøperne av produkt A vil benytte seg av bonusen og kjøpe produkt B til VE 10. Den ordinære salgsprisen for produkt A, medregnet rabatter som vanligvis tilbys, men som ikke gis i forbindelse med denne kampanjen, er VE 95.

23A.17 Den virkelige verdien av bonusen er $40 \text{ prosent} \times [\text{VE } 18 - \text{VE } 10] = \text{VE } 3,20$. Foretaket fordeler den totale driftsinntekten på VE 100 mellom produkt A og bonusen ut fra deres relative virkelige verdier på henholdsvis VE 95 og VE 3,20. Følgelig er:

(a) driftsinntekten for produkt A $\text{VE } 100 \times [\text{VE } 95 / (\text{VE } 95 + \text{VE } 3,20)] = \text{VE } 96,74$,
og

(b) driftsinntekten for produkt B $\text{VE } 100 \times [\text{VE } 3,20 / (\text{VE } 95 + \text{VE } 3,20)] = \text{VE } 3,26$

Tjenesteyting

Eksempel 14: installasjonsgebyrer

23A.18 Selgeren innregner installasjonsgebyrer som driftsinntekter ut fra installasjonens fullføringsgrad, med mindre de er forbundet med salget av et produkt, i hvilket tilfelle de innregnes når varene selges.

Eksempel 15: betaling for tjenester som er inkludert i produktprisen

23A.19 Når salgsprisen for et produkt inkluderer et identifiserbart beløp for etterfølgende tjenester (f.eks. kundeservice og programvareoppdateringer), periodiserer selgeren dette beløpet og innregner det som driftsinntekt i løpet av perioden som tjenesten utføres. Det periodiserte beløpet er beløpet som dekker de forventede utgiftene til utføring av tjenestene i henhold til avtalen, pluss en rimelig fortjeneste på disse tjenestene.

⁸⁷ Eksempel 12 om avtaler om bygging av fast eiendom er ikke inkludert i Norsk Regnskapsstandard på grunn av at definisjonen av en anleggskontrakt er forskjellig fra definisjonen i IFRS for SMEs.

Eksempel 16: Inntekt fra annonsering

- 23A.20 Annonseinntekten innregnes når den tilknyttede annonsen eller reklamen offentliggjøres. Inntekt fra utarbeidelse av annonsen innregnes ut fra prosjektets fullføringsgrad.

Eksempel 17: forsikringsprovisjoner

- 23A.21 Forsikringsprovisjoner som er eller vil bli mottatt uten at agenten må yte ytterligere tjenester, innregnes som driftsinntekt av agenten på ikrafttredelsesdatoen eller fornyelsesdatoen til de tilknyttede forsikringspolicene. Dersom det er sannsynlig at agenten vil måtte yte ytterligere tjenester i forsikringspolicens løpetid, periodiserer imidlertid agenten provisjonen, eller en del av den, og innregner den som driftsinntekt i løpet av perioden som polisen er i kraft.

Eksempel 18: inngangspenger

- 23A.22 Selgeren innregner driftsinntekter fra artistopptredener, banketter og andre tilstelninger når tilstelningen finner sted. Dersom det selges et abonnement på flere tilstelninger, fordeler selgeren beløpet på alle tilstelningene på et grunnlag som gjenspeiler graden av tjenesteyting ved hver tilstelning.

Eksempel 19: studieavgift

- 23A.23 Selgeren innregner driftsinntekter i løpet av undervisningsperioden.

Eksempel 20: innmeldings-, inntredelses- og medlemskontingent

- 23A.24 Innregning av driftsinntekter avhenger av hvilken type tjeneste som ytes. Hvis kontingenten bare gir medlemskap, og det betales separat for alle andre tjenester eller produkter, eller hvis det pålegges en årlig abonnementsavgift, innregnes kontingenten som driftsinntekt når det ikke foreligger noen betydelig usikkerhet omkring muligheten for inndrivelse av kontingenten. Hvis kontingenten gir medlemmet rett til tjenester eller publikasjoner i medlemsperioden, eller rett til å kjøpe varer eller tjenester til priser som er lavere enn prisene som tilbys ikke-medlemmer, innregnes det på et grunnlag som gjenspeiler tidspunktet for, arten av og verdien av de gitte fordelene.

Franchiseavgifter

- 23A.25 Franchiseavgifter kan dekke levering av innledende og etterfølgende tjenester, utstyr og andre materielle eiendeler og knowhow. Følgelig innregnes franchiseavgifter som driftsinntekter på et grunnlag som gjenspeiler formålet som avgiftene pålegges for. Følgende metoder for innregning av franchiseavgifter er egnede.

Eksempel 21: franchiseavgifter – levering av utstyr og andre materielle eiendeler

- 23A.26 Franchisegiveren innregner den virkelige verdien av de solgte eiendelene som driftsinntekt når de leveres, eller når eiendomsretten overføres.

Eksempel 22: franchiseavgifter – levering av innledende og etterfølgende tjenester

- 23A.27 Franchisegiveren innregner honorarer for levering av løpende tjenester som driftsinntekt etter hvert som tjenestene leveres. Dette gjelder både når honoraret er en del av det innledende honoraret eller for et separat honorar. Dersom det separate honoraret ikke dekker utgiftene til løpende tjenester og en rimelig fortjeneste, periodiseres en del av det innledende honoraret som er tilstrekkelig til å dekke utgiftene til løpende tjenester og en rimelig fortjeneste på disse tjenestene, og innregnes som driftsinntekt etter hvert som tjenestene leveres.
- 23A.28 Franchiseavtalen kan fastsette at franchisegiveren skal levere utstyr, beholdninger eller andre materielle eiendeler til en pris som er lavere enn den prisen som tilbys andre, eller en pris som ikke gir en rimelig fortjeneste på salget. Når dette er tilfellet, periodiseres en del av den innledende avgiften som er tilstrekkelig til å dekke de estimerte utgiftene som overstiger prisen, og en rimelig fortjeneste på salget. Dette innregnes i løpet av den perioden da varene forventes solgt til franchisetakeren.
- Resten av den innledende avgiften innregnes som driftsinntekt når alle de innledende tjenestene og andre plikter som pålegges franchisegiveren (for eksempel hjelp til å velge lokaler, opplæring av medarbeidere, finansiering og annonsering) i det alt vesentlige er utført.
- 23A.29 De innledende tjenestene og andre plikter i henhold til en franchiseavtale for et bestemt område kan avhenge av antall individuelle utsalgssteder i området. Når dette er tilfellet, innregnes avgiftene som kan henføres til de innledende tjenestene, som driftsinntekter i forhold til antall utsalgssteder som de innledende tjenestene i det alt vesentlige er fullført for.
- 23A.30 Hvis den innledende avgiften innkreves over en lengre periode, og det er betydelig usikkerhet omkring hvorvidt den vil bli fullt innkrevd, innregnes avgiften etter hvert som delbeløpene betales.

Eksempel 23: franchiseavgifter – løpende franchiseavgifter

- 23A.31 Avgifter som pålegges for bruk av løpende rettigheter som gis gjennom avtalen, eller for andre tjenester som ytes i avtaleperioden, innregnes som driftsinntekt etter hvert som tjenestene ytes eller rettighetene brukes.

Eksempel 24: franchiseavgifter – agenttransaksjoner

- 23A.32 Det kan forekomme transaksjoner mellom franchisegiveren og franchisetakeren som i realiteten innebærer at franchisegiveren fungerer som en agent for franchisetakeren. Franchisegiveren kan for eksempel bestille utstyr og få dem levert til franchisetakeren uten egen fortjeneste. Slike transaksjoner gir ikke inntekter.

Eksempel 25: honorarer for utvikling av spesialtilpasset programvare

- 23A.33 Programvareutvikleren innregner honorarer for utvikling av spesialtilpasset programvare som driftsinntekt ut fra fullføringsgraden for utviklingen, herunder fullføring av tilhørende støttetjenester etter levering.

Rente, royalties og utbytte

Eksempel 26: lisensavgifter og royalties

- 23A.34 Lisensgiveren innregner avgifter og royalties betalt for bruk av foretakets eiendeler (for eksempel varemerker, patenter, programvare, opphavsrettslig beskyttet musikk,

originalopptak og kinofilmer) i henhold til innholdet i avtalen. Dette kan av praktiske grunner gjøres på et lineært grunnlag i løpet av avtaletiden, for eksempel når en lisenstaker har rett til å bruke en bestemt teknologi i en bestemt tidsperiode.

- 23A.35 Overdragelse av rettigheter mot en fast avgift eller et ikke-refunderbart depositum i henhold til en uoppsigelig kontrakt som gir lisenstakeren rett til å utnytte disse rettighetene fritt, og der lisensgiveren ikke har noen gjenværende plikter, er i realiteten et salg. Et eksempel på dette er en lisensavtale om bruk av programvare der lisensgiveren ikke har noen plikter etter levering. Et annet eksempel er tildeling av rettigheter til å vise en kinofilm i markeder der lisensgiveren ikke har noen kontroll over distributøren og ikke forventer å motta ytterligere inntekter fra billettsalget. I slike tilfeller innregnes inntektene på salgstidspunktet.
- 23A.36 I noen tilfeller er betaling av lisensavgifter eller royalties betinget av en framtidig hendelse inntreffer. I slike tilfeller innregnes inntekter bare når det er sannsynlig at avgifter eller royalties vil bli betalt, noe som vanligvis vil være når hendelsen har forekommet.

Kapittel 24 – Offentlige tilskudd

Kapitlets virkeområde

- 24.1 Dette kapitlet gjelder regnskapsføring av alle offentlige tilskudd. Et **offentlig tilskudd** er støtte fra offentlige myndigheter i form av overføring av ressurser til et foretak som motytelse for tidligere eller framtidig oppfyllelse av nærmere angitte vilkår som gjelder foretakets driftsaktiviteter.
- 24.2 Offentlige tilskudd omfatter ikke former for offentlig støtte som det ikke med rimelighet kan knyttes en verdi til, eller transaksjoner med offentlige myndigheter som ikke kan skilles fra foretakets normale handelstransaksjoner.
- 24.3 Dette kapitlet omhandler ikke offentlig støtte som ytes til et foretak i form av fordeler ved fastsettelse av skattepliktig resultat eller skattemessig underskudd, eller som fastsettes eller begrenses på grunnlag av forpliktelser ved periodeskatt⁸⁸. Eksempler på slike fordeler er tidsbegrenset skattefritak, skattefradrag knyttet til investeringer, framskutte avskrivninger og reduserte skattesatser. Kapittel 29 *Resultatskatt* omhandler regnskapsføring av skatt på inntekt.

Klassifisering av offentlig tilskudd

- 24.3N Offentlige tilskudd som omhandles i dette kapitlet er driftstilskudd eller investeringstilskudd. Tilskudd som er relatert til både drift og investering, skal fordeles forholdsmessig.

Innregning og måling

- 24.4 [Utgår]
- 24.4N-A Offentlige tilskudd skal ikke innregnes før det er sannsynlig at:
- (a) foretaket vil oppfylle vilkårene knyttet til tilskuddet, og
 - (b) tilskuddet vil bli mottatt.
- Tilskudd som mottas før tidspunkt for innregning etter nr. 24.4N-B eller nr. 24.4N-C, innregnes som en forpliktelse.
- 24.4N-B Et foretak skal innregne et offentlig driftstilskudd i resultatregnskapet, samtidig med den inntekten det skal øke eller kostnaden det skal redusere.
- 24.4N-C Et foretak skal innregne et offentlig investeringstilskudd som et fratrekk i eiendelens anskaffelseskost (nettoføring) og eiendelen føres opp med nettobeløpet i balansen. Det offentlige tilskuddet innregnes i resultatregnskapet over levetiden til en avskrivbar eiendel som en redusert avskrivningskostnad.
- 24.5 Et foretak skal måle tilskudd til den virkelige verdien av eiendelen som foretaket har mottatt eller har krav på.

⁸⁸SkatteFUNN er en skattefradragssordning, som i realiteten er en tilskuddsordning som administreres via skattesystemet og er derfor innenfor virkeområdet til kapittel 24 *Offentlige tilskudd*.

Opplysninger⁸⁹

- *Opplysninger i nr. 24.6 – 24.7 kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

- 24.6 Et foretak skal gi følgende opplysninger om offentlige tilskudd:
- (a)N arten av det offentlige tilskuddet, herunder tilskuddets størrelse og varighet, samt beløpet som er innregnet i finansregnskapet,
 - (b)N uoppfylte vilkår og andre betingelser knyttet til offentlige tilskudd som ennå ikke er innregnet etter nr. 24.4N-B eller nr. 24.4N-C, og
 - (c) en angivelse av andre former for offentlig støtte som foretaket direkte har nytt godt av.
 - (d)N betingede forpliktelser knyttet til tilskuddet, herunder tilbakebetalingsforpliktelser dersom visse forutsetninger ikke oppfylles.
- 24.7 I forbindelse med opplysningene som kreves i nr. 24.6(c) er offentlig støtte, handlinger utført av offentlige myndigheter for å yte en bestemt økonomisk fordel til ett eller flere foretak som kvalifiserer til dette i henhold til nærmere angitte kriterier. Eksempler på dette er gratis teknisk rådgivning eller markedsføringsrådgivning, garantier fra offentlige myndigheter og lån til ingen eller lav rente.

⁸⁹ Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

Kapittel 25 – Låneutgifter

Kapitlets virkeområde

- 25.1 Dette kapitlet gjelder regnskapsføring av **låneutgifter**. Låneutgifter er renteutgifter og andre utgifter som et foretak pådrar seg i forbindelse med lån av midler. Låneutgifter omfatter blant annet:
- (a)N rentekostnad beregnet i henhold til kapittel 11 *Alminnelige finansielle instrumenter*,
 - (b) finansutgifter knyttet til finansielle leieavtaler innregnet i samsvar med kapittel 20 *Leieavtaler*, og
 - (c) valutakursdifferanser knyttet til lån i utenlandsk valuta, i den grad de regnes som en justering av renteutgiftene.

Innregning

- 25.2N Anskaffelseskost ved tilvirkning omfatter både faste og variable tilvirkningsutgifter, herunder låneutgifter.

Ved tilvirkning av et anleggsmiddel kan låneutgifter likevel kostnadsføres når de påløper, jf. rskl. § 5-4 tredje ledd. Eventuell kostnadsføring er et valg av regnskapsprinsipp (se kapittel 10 *Regnskapsprinsipper, estimater og feil*). For omløpsmidler vil omløpshastigheten normalt være så høy at låneutgifter likevel ikke tillegges anskaffelseskost.

Låneutgifter som ikke inngår i anskaffelseskost skal innregnes som en kostnad i den perioden de påløper.

Opplysninger⁹⁰

- *Opplysninger i nr. 25.3N – 25.4N kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

- 25.3N Dersom et foretak ikke har balanseført låneutgifter krever ikke dette kapitlet at foretaket gir opplysninger ut over det som kreves i nr. 5.4N.

- 25.4N Nr. 17.31 og 18.27 krever at det gis opplysninger om balanseførte låneutgifter knyttet til egentilvirkede anleggsmidler. Dersom et foretak har balanseført låneutgifter knyttet til andre eiendeler krever dette kapitlet at det gis ytterligere opplysninger. Dette kan være beløpet for låneutgifter som er balanseført, samt benyttet kapitaliseringsatts.

⁹⁰ Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

Kapittel 26 – Aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner

Kapitlets virkeområde

- 26.1 Dette kapitlet gjelder regnskapsføring av alle **aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner**⁹¹, herunder:
- (a) **aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner som gjøres opp i egenkapital**, der foretaket anskaffer varer eller tjenester med vederlag i foretakets **egenkapitalinstrumenter** (herunder aksjer eller aksjeopsjoner),
 - (b) **aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner som gjøres opp i kontanter**, der foretaket anskaffer varer eller tjenester ved å pådra seg forpliktelser som er basert på kursen til (eller verdien av) foretakets aksjer eller andre av foretakets egenkapitalinstrumenter, og
 - (c) transaksjoner der foretaket mottar eller anskaffer varer eller tjenester, og vilkårene for transaksjonen gir enten foretaket eller leverandøren muligheten til å velge om foretaket skal gjøre opp transaksjonen i kontanter (eller andre eiendeler) eller ved at det utstedes egenkapitalinstrumenter.
- 26.2 Aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner som gjøres opp i kontanter, inkluderer også aksjeverdibaserte bonusretter (syntetiske aksjeopsjoner). Et foretak kan for eksempel tildele aksjeverdibaserte bonusretter til ansatte som en del av deres godtgjørelsespakke som gir dem rett til en framtidig kontantutbetaling (og ikke et egenkapitalinstrument), basert på økningen i foretakets aksjekurs fra et nærmere angitt nivå i en nærmere angitt periode. Et foretak kan også tildele sine ansatte en rett til å motta en framtidig kontantutbetaling ved å tildele dem en rett til aksjer (herunder aksjer som skal utstedes ved utøvelse av aksjeopsjoner) som er innløsbare, enten tvungent (for eksempel ved opphør av ansettelsesforholdet) eller når den ansatte måtte ønske det.

Innregning

- 26.3 Et foretak skal innregne varer eller tjenester når foretaket mottar disse. Foretaket skal innregne en tilsvarende økning i egenkapital dersom varene eller tjenestene ble mottatt i en aksjeverdibasert betalingstransaksjon som gjøres opp i egenkapital, eller en forpliktelse dersom varene eller tjenestene ble anskaffet i en aksjeverdibasert betalingstransaksjon som gjøres opp i kontanter.
- 26.4 Når varene eller tjenestene som er mottatt eller anskaffet i en aksjeverdibasert betalingstransaksjon ikke oppfyller kravene for innregning som eiendeler, skal foretaket innregne dem som kostnader.

Innregning når det foreligger innvinningsbetingelser

- 26.5 Dersom de aksjeverdibaserte betalingene til ansatte **innvinnes** umiddelbart, kreves det ikke at den ansatte fullfører en nærmere angitt tjenesteperiode før den ansatte får en ubetinget rett til disse aksjeverdibaserte betalingene. I mangel av dokumentasjon på det motsatte skal foretaket gå ut fra at tjenester som den ansatte har ytt som vederlag for de aksjeverdibaserte betalingene, er mottatt. I så fall skal foretaket på **tildelingstidspunktet** innregne de mottatte tjenestene fullt ut med en tilsvarende økning i egenkapital eller av forpliktelsen.

⁹¹ Dette kapitlet gjelder ikke for aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner som innregnes i samsvar med kapittel 100 *Fusjon*.

- 26.6 Dersom de aksjeverdibaserte betalingene ikke innvinnes før den ansatte fullfører en nærmere angitt tjenesteperiode, skal foretaket anta at tjenestene som skal ytes av den ansatte som vederlag for disse aksjeverdibaserte betalingene, vil bli mottatt i løpet av den framtidige innvinningsperioden. Foretaket skal regnskapsføre disse tjenestene som om de var ytt av den ansatte i løpet av innvinningsperioden, med en tilsvarende økning i egenkapital eller forpliktelser.

Måling av aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner som gjøres opp i egenkapital

Målingsprinsipp

- 26.7 For aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner som gjøres opp i egenkapital, skal et foretak måle de mottatte varene eller tjenestene, samt den tilsvarende økningen i egenkapital, til de mottatte varenes eller tjenestenes virkelige verdi, med mindre denne virkelige verdien ikke kan estimeres på en pålitelig måte.

Dersom foretaket ikke kan estimere den virkelige verdien av de mottatte varene eller tjenestene på en pålitelig måte, skal foretaket måle deres verdi, og den tilsvarende økningen i egenkapital, ut fra den virkelige verdien av de tildelte egenkapitalinstrumentene.

Ved anvendelse av dette kravet på transaksjoner med ansatte og andre som yter tilsvarende tjenester, skal foretaket måle den virkelige verdien av de mottatte tjenestene ut fra den virkelige verdien av de tildelte egenkapitalinstrumentene ettersom det vanligvis ikke er mulig å estimere den virkelige verdien av de mottatte tjenestene på en pålitelig måte.

- 26.8 For transaksjoner med ansatte (herunder andre som yter tilsvarende tjenester), skal den virkelige verdien av egenkapitalinstrumentene måles på tildelingstidspunktet. For transaksjoner med andre parter enn ansatte er måletidspunktet det tidspunktet da foretaket mottar varene eller motparten yter tjenestene.

- 26.8N Sosiale avgifter og andre utgifter knyttet til aksjeverdibasert avlønning, innregnes i samme periode som ytelsen til den ansatte blir innregnet. Forpliktelsen måles på nytt hver balansedag, se nr. 26.14.

- 26.9 En tildeling av egenkapitalinstrumenter kan være betinget av at ansatte oppfyller nærmere angitte innvinningsbetingelser knyttet til tjenesteyting eller inntjening. En tildeling av aksjer eller aksjeopsjoner til en ansatt er for eksempel gjerne betinget av at den ansatte blir værende i foretaket i en nærmere angitt periode. Det kan være inntjeningsbetingelser som må oppfylles, for eksempel at foretaket oppnår en nærmere angitt vekst i overskuddet (en innvinningsbetingelse som ikke er en markedsbetingelse) eller en nærmere angitt økning i foretakets aksjekurs (en innvinningsbetingelse som er en markedsbetingelse).

Alle innvinningsbetingelser som utelukkende er knyttet til ansattes utføring av tjenester eller en inntjeningsbetingelse som ikke er en markedsbetingelse, skal tas i betraktning ved estimering av antall egenkapitalinstrumenter som forventes innvunnet. Foretaket skal om nødvendig revidere dette estimatet dersom ny informasjon indikerer at antallet egenkapitalinstrumenter som forventes innvunnet, er forskjellig fra tidligere estimater. På innvinningsstidspunktet skal foretaket revidere estimatet slik at det blir lik antallet egenkapitalinstrumenter som til slutt innvinnes.

Alle innvinningsbetingelser som er markedsbetingelser, og betingelser som ikke er innvinningsbetingelser, skal tas i betraktning ved estimering av den virkelige verdien

av aksjene eller aksjeopsjonene på måletidspunktet, uten senere justering uansett utfall.

Aksjer

26.10 Et foretak skal måle den virkelige verdien av aksjer (og de tilknyttede mottatte varene eller tjenestene) i henhold til følgende tredelte målehierarki:

- (a) Dersom det finnes en observerbar markedskurs for det tildelte egenkapitalinstrumentet, skal foretaket bruke denne kursen.
- (b) Dersom det ikke finnes en observerbar markedskurs for det tildelte egenkapitalinstrumentet, skal foretaket måle den virkelige verdien av det tildelte egenkapitalinstrumentet ved hjelp av foretaksspesifikke observerbare markedtsdata, for eksempel:
 - (i) en nylig transaksjon med foretakets aksjer, eller
 - (ii) en nylig uavhengig vurdering av den virkelige verdien av foretaket eller foretakets viktigste eiendeler.
- (c) Dersom det ikke finnes en observerbar markedskurs og innhenting av et pålitelig mål på den virkelige verdien i (b) **ikke er praktisk mulig**, skal foretaket måle den virkelige verdien av aksjer indirekte ved hjelp av en verdsettingsmetode som i størst mulig grad er basert på bruk av markedtsdata for å estimere hva kursen til disse egenkapitalinstrumentene ville vært på tildelingstidspunktet i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte og frivillige parter. Foretakets styre skal bruke den verdsettingsmetoden som etter styrets skjønn er den mest hensiktsmessige metoden for å beregne den virkelige verdien. Den verdsettingsmetoden som brukes, skal være i samsvar med generelt aksepterte metoder for verdsetting av egenkapitalinstrumenter.

Aksjeopsjoner og andre egenkapitalinstrumenter som gjøres opp i egenkapital

26.11 Et foretak skal måle den virkelige verdien av aksjeopsjoner og andre egenkapitalinstrumenter (og de tilknyttede mottatte varene eller tjenestene), i henhold til følgende tredelte målehierarki:

- (a) Dersom det finnes en observerbar markedskurs for det tildelte egenkapitalinstrumentet, skal foretaket bruke denne kursen.
- (b) Dersom det ikke finnes en observerbar markedskurs, skal foretaket måle den virkelige verdien av tildelte aksjeopsjoner og andre egenkapitalinstrumenter ved hjelp av foretaksspesifikke observerbare markedtsdata, for eksempel for en nylig transaksjon med aksjeopsjonene.
- (c) Dersom det ikke finnes en observerbar markedskurs og innhenting av et pålitelig mål på den virkelige verdien i (b) ikke er praktisk mulig, skal foretaket måle den virkelige verdien av aksjeopsjoner eller andre egenkapitalinstrumenter indirekte ved hjelp av en opsjonsprissettingsmodell. Modellen skal i størst mulig grad være basert på bruk av markedtsdata (for eksempel vektet gjennomsnittlig aksjekurs, utøvelseskurs, forventet volatilitet, opsjonens levetid, forventet utbytte og risikofri rente). Nr. 26.10 gir veiledning om beregning av den virkelige verdien av aksjene som brukes ved beregning av vektet gjennomsnittlig aksjekurs. Foretaket skal

bruke et estimat på forventet volatilitet som er i samsvar med verdsettingsmetoden som er benyttet til å beregne den virkelige verdien av aksjene.

Endringer av vilkår og betingelser som egenkapitalinstrumenter er tildelt etter

26.12 Dersom et foretak endrer innvinningsbetingelsene på en måte som er til fordel for den ansatte, for eksempel ved å redusere utøvelseskursen for en opsjon, redusere innvinningsperioden eller endre eller fjerne en inntjeningsbetingelse, skal foretaket ta hensyn til de endrede innvinningsbetingelsene ved regnskapsføring av den aksjeverdibaserte betalingstransaksjonen som følger:

- (a) Dersom endringen øker den virkelige verdien av de tildelte egenkapitalinstrumentene (eller øker antall tildelte egenkapitalinstrumenter), målt umiddelbart før og etter endringen, skal foretaket inkludere det marginale tillegget av den virkelige verdien i målingen av beløpet som innregnes for mottatte tjenester, som vederlag for de tildelte egenkapitalinstrumentene. Det marginale tillegget i den virkelige verdien er differansen mellom den virkelige verdien av det endrede egenkapitalinstrumentet og den virkelige verdien av det opprinnelige egenkapitalinstrumentet, begge estimert på endringstidspunktet.

Dersom endringen skjer i løpet av innvinningsperioden, blir det marginale tillegget i den virkelige verdien inkludert i målingen av beløpet som innregnes for mottatte tjenester i perioden fra endringstidspunktet og fram til det tidspunktet da det endrede egenkapitalinstrumentet blir innvunnet, i tillegg til beløpet som er basert på den virkelige verdien på tildelingstidspunktet av de opprinnelige egenkapitalinstrumentene, som innregnes i den gjenværende delen av den opprinnelige innvinningsperioden.

- (b) Dersom endringen reduserer den samlede virkelige verdien av den aksjeverdibaserte betalingsordningen, eller åpenbart ikke er til fordel for den ansatte på annen måte, skal foretaket likevel fortsatt regnskapsføre tjenestene som er mottatt som vederlag for de tildelte egenkapitalinstrumentene, som om den nevnte endringen ikke var skjedd.

Oppsigelser og oppgjør

26.13 Et foretak skal regnskapsføre en oppsigelse eller et oppgjør av en tildelt aksjeverdibasert betalingstransaksjon som gjøres opp i egenkapital, som en fremskyndet innvinning, og skal derfor umiddelbart innregne det beløpet som ellers ville blitt innregnet for mottatte tjenester i resten av innvinningsperioden.

Aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner som gjøres opp i kontanter

26.14 For aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner som gjøres opp i kontanter, skal et foretak måle de anskaffede varene eller tjenestene og forpliktelsen det har pådratt seg, til forpliktelsens virkelige verdi. Fram til forpliktelsen gjøres opp, skal foretaket måle forpliktelsens virkelige verdi på nytt på hver **balansedag** og på oppgjørstidspunktet, med eventuelle endringer i virkelig verdi innregnet i periodens resultat.

Aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner med kontantalternativer

26.15 Noen aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner gir enten foretaket eller motparten muligheten til å velge om transaksjonen skal gjøres opp i kontanter (eller andre eiendeler) eller ved overføring av egenkapitalinstrumenter. Foretaket skal

regnskapsføre slike transaksjoner som en aksjeverdibasert betalingstransaksjon som gjøres opp i kontanter, med mindre:

- (a) foretakets tidligere praksis har vært oppgjør ved utstedelse av egenkapitalinstrumenter, eller
- (b) opsjonen ikke har noe forretningsmessig innhold fordi det kontante oppgjørsbeløpet ikke har noen sammenheng med, og sannsynligvis har en lavere verdi enn, den virkelige verdien av egenkapitalinstrumentet.

I tilfelle (a) og (b) skal foretaket regnskapsføre transaksjonen som en aksjeverdibasert betalingstransaksjon som gjøres opp i egenkapital, i samsvar med nr. 26.7–26.13.

Konsernordninger

- 26.16 Dersom et **morforetak** tildeler en aksjeverdibasert betalingstransaksjon til de ansatte i ett eller flere **datterforetak** i konsernet, og morforetaket presenterer et konsernregnskap i henhold til enten Norsk Regnskapsstandard eller **IFRS**, kan disse datterforetakene innregne og måle kostnaden for den aksjeverdibaserte betalingen (og det tilknyttede kapitalinnskuddet fra morforetaket) på grunnlag av en rimelig fordeling av kostnaden som er innregnet for konsernet.

Myndighetspålagte ordninger

- 26.17 I noen jurisdiksjoner finnes det lovfestede ordninger som gir egenkapitalinvestorer (for eksempel ansatte) muligheten til å erverve egenkapital uten å levere varer eller tjenester som spesifikt kan identifiseres (eller ved å levere varer eller tjenester som har en klart lavere verdi enn den virkelige verdien av det tildelte egenkapitalinstrumentet). Dette er en indikasjon på at et annet vederlag er eller vil bli mottatt (slik som tidligere eller framtidig utføring av tjenester). Disse anses å være aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner som gjøres opp i egenkapital, i henhold til dette kapitlet. Foretaket skal måle de uidentifiserbare varene eller tjenestene som er (eller vil bli) mottatt, som differansen mellom den virkelige verdien av den aksjeverdibaserte betalingen og den virkelige verdien av eventuelle identifiserbare varer eller tjenester som er (eller vil bli) mottatt, målt på tildelingstidspunktet.

Opplysninger⁹²

- 26.18 [Utgår]

Opplysningsplikt om aksjeverdibasert betaling

- *Opplysninger i nr. 26.18N-A – 26.18N-B kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

- 26.18N-A Dersom foretaket har aksjeverdibaserte betalinger skal det redegjøres for bruken av slike og opplyse om kostnadsførte aksjeverdibaserte betalinger minst spesifisert på de aktuelle postene i resultatregnskapet.
- 26.18N-B Et foretak skal opplyse om hvordan kostnadene er beregnet, herunder de forutsetningene som er lagt til grunn for beregningen. Tilsvarende skal foretaket forklare endringer på ordninger i løpet av perioden.

⁹² Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

Opplysningsplikt om aksjeverdibasert betaling som ytelses til ledende ansatte mv.⁹³

- *Opplysninger i nr. 26.19N-A – 26.19N-E er obligatoriske og skal alltid gis.*
 - *For store foretak jf. rskl. § 1-5 gjelder egne notekrav i rskl. § 7-31b. Ytelser til ledende personer mv. i store foretak, i tillegg til kravene som følger av nr. 26.19N-A – nr. 26.19N-E.*
-

26.19 [Utgår]

26.19N-A Det skal alltid opplyses om forpliktelser knyttet til aksjeverdibaserte betaling som ytes til ansatte og tillitsvalgte.

26.19N-B Det skal alltid opplyses om arten og omfanget av de enkelte avtaler om aksjeverdibaserte betaling til de enkelte ledende ansatte og de enkelte medlemmer av styre, kontrollkomité og andre valgte selskapsorganer med unntak av bedriftsforsamlingen.

Dette notekravet gjelder ikke heleide datterforetak i konsern.

26.19N-C Opplysningene om avtaler som nevnt i nr. 26.19N-B skal minst omfatte en beskrivelse av på hvilken måte utviklingen av verdien til aksjene eller egenkapitalbevisene i foretaket eller i andre foretak i samme konsern, har påvirket beregningen av den aksjeverdibaserte betalingen som er utbetalt i rapporteringsperioden.

26.19N-D For avtaler om aksjeverdibaserte betaling som nevnt i nr. 26.19N-B som ikke er avsluttet ved balansedagen skal det opplyses om avtalens løpetid og det skal gis en beskrivelse av på hvilken måte det er avtalt at utviklingen i aksjenes verdi vil påvirke beregningen av fremtidige utbetalinger.

26.19N-E For aksjeverdibaserte betalinger som utelukkende gjelder utdeling av aksjer, egenkapitalbevis eller opsjoner, vil det for kravene nevnt i nr. 26.19N-C og nr. 26.19N-D, være tilstrekkelig å gi følgende opplysninger:

- antall opsjoner som er tildelt samt aksjer eller egenkapitalbevis som er gitt av foretaket i løpet av rapporteringsperioden, og vilkårene for å benytte disse,
- antall opsjoner som er innløst i løpet av rapporteringsperioden. For hver av disse skal det opplyses om antall aksjer eller egenkapitalbevis som eventuelt er utdelt, innløsningskursen og eventuelle utbetalinger fra foretaket knyttet til innløsningen, antall opsjoner som ikke er innløst på balansedagen, innløsningskursen, forfallstidspunktet og hovedbetingelsene for å utøve rettighetene, og
- endringer i vilkår knyttet til eksisterende aksjeverdibaserte betalinger i løpet av rapporteringsperioden.

Opplysningsplikt om aksjeverdibasert betaling som ytelse til andre enn ledende ansatte mv.

- *Opplysninger i nr. 26.20N kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

26.20 [Utgår]

⁹³ For store foretak, jf. rskl. § 1-5 gjelder rskl. § 7-31b.

26.20N Et foretak som har andre aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner enn som en ytelse til ledende ansatte mv. skal, i tillegg til å gi opplysninger i samsvar med nr. 26.18N, anvende nr. 26.19N så langt de passer.

Et foretak skal også opplyse om bakgrunnen for at det er gitt slike aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner.

26.21 [Flyttet til 26.18N-B]

Opplysningsplikt om aksjeverdibasert betaling i konsernforhold

- *Opplysninger i nr. 26.22 kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

26.22 Hvis foretaket innregner og måler en aksjeverdibasert konsernordning i henhold til nr. 26.16 skal det opplyse om dette og grunnlaget for fordelingen av kostnaden.

26.23 [Utgår]

Kapittel 27 - Verdifall på eiendeler

Formål og virkeområde

- 27.1 Et **tap ved verdifall** foreligger når en eiendels **balanseførte verdi** overstiger dens **gjenvinnbare beløp**. Dette kapitlet gjelder regnskapsføring av tap ved verdifall for alle eiendeler unntatt følgende, som faller inn under krav knyttet til tap ved verdifall i andre kapitler i denne standarden:
- (a) **eiendeler ved utsatt skatt** (se kapittel 29 *Resultatskatt*),
 - (b) eiendeler som følger av **ytelser til ansatte** (se kapittel 28 *Ytelser til ansatte*),
 - (c) **finansielle eiendeler** som faller inn under kapittel 11 *Alminnelige finansielle instrumenter* eller kapittel 12 *Andre finansielle instrumenter*.
 - (d) [Utgår]
 - (e) [Utgår]

Verdifall på beholdninger

Salgspris fratrukket utgifter til fullføring og salg

- 27.2 Et foretak skal på hver **balansedag** vurdere om beholdninger har falt i verdi. Foretaket skal foreta vurderingen ved å sammenligne den **balanseførte verdien** av hver enhet i beholdningen (eller gruppe av lignende enheter – se nr. 27.3) med salgsprisen fratrukket utgifter til fullføring og salg. Hvis balanseført verdi for en enhet i beholdningen (eller gruppe av lignende enheter) overstiger enhetens (eller gruppens) salgspris fratrukket utgifter til fullføring og salg, skal foretaket redusere den balanseførte verdien til salgsprisen fratrukket utgifter til fullføring og salg. Denne reduksjonen er et tap ved verdifall og innregnes umiddelbart i resultatregnskapet.
- 27.3 Hvis det **ikke er praktisk mulig** å beregne salgsprisen fratrukket utgifter til fullføring og salg for beholdninger enhet for enhet, kan foretaket gruppere enheter i en beholdning som er fra samme produktlinje, har samme formål eller bruksområde og produseres og markedsføres i det samme geografiske området, for å vurdere om det foreligger et verdifall.

Reversering av verdifall

- 27.4 Et foretak skal foreta en ny vurdering av salgsprisen fratrukket utgifter til fullføring og salg på hver balansedag. Når forholdene som tidligere har forårsaket verdifall på beholdninger, ikke lenger foreligger, eller når det klart kan dokumenteres at det foreligger en økning i salgsprisen fratrukket utgifter til fullføring og salg som følge av endringer i økonomiske forhold, skal foretaket reversere verdifallet (dvs. reverseringen begrenses til det opprinnelige tapet ved verdifallet) slik at den nye balanseførte verdien utgjør den laveste verdien av anskaffelseskost og ajourført salgspris fratrukket utgifter til fullføring og salg.

Verdifall på andre eiendeler enn beholdninger

Generelle prinsipper

- 27.5 Foretaket skal redusere en eiendels balanseførte verdi til dens gjenvinnbare beløp når, og bare når, eiendelens gjenvinnbare beløp er lavere enn dens balanseførte verdi. Reduksjonen er et tap ved verdifall. Nr. 27.11–27.20N-B gir veiledning om måling av gjenvinnbart beløp.
- 27.6 Et foretak skal umiddelbart innregne et tap ved verdifall i resultatregnskapet.

Indikasjoner på verdifall

- 27.7 Et foretak skal på hver balansedag vurdere om det finnes indikasjoner på at en eiendel har falt i verdi. Dersom slike indikasjoner foreligger, skal foretaket estimere eiendelens gjenvinnbare beløp. Dersom det ikke foreligger noen indikasjoner på verdifall, er det ikke nødvendig å estimere det gjenvinnbare beløpet.
- 27.8 Dersom det ikke er mulig å estimere gjenvinnbart beløp for en enkelteiendel, skal et foretak estimere det gjenvinnbare beløpet for den **kontantgenererende enheten** som eiendelen tilhører. Dette kan være tilfellet siden måling av gjenvinnbart beløp krever at forventede kontantstrømmer estimeres, og ikke alle enkelteiendeler genererer egne kontantstrømmer. En eiendels kontantgenererende enhet er den minste identifiserbare gruppen av eiendeler som omfatter eiendelen og genererer inngående kontantstrømmer som i all vesentlighet er uavhengige av inngående kontantstrømmer fra andre eiendeler eller grupper av eiendeler.
- 27.9 Ved vurdering av om det foreligger indikasjoner på at en eiendel har falt i verdi, skal et foretak minst ta hensyn til følgende indikasjoner:

Eksterne informasjonskilder

- (a) Eiendelens markedsverdi har i løpet av perioden falt vesentlig mer enn det som kunne forventes som følge av alder eller normal bruk.
- (b) Betydelige endringer med negativ innvirkning på foretaket har skjedd i løpet av perioden, eller vil skje i nær framtid, i foretakets teknologiske, markedsmessige, økonomiske eller juridiske omgivelser, eller i det markedet som eiendelen er beregnet på.
- (c) Markedsrenter eller annen markedsmessig avkastning på investeringer har økt i løpet av perioden, og det er sannsynlig at disse økningene vesentlig vil påvirke diskonteringsrenten som er benyttet ved beregning av eiendelens bruksverdi, og redusere eiendelens virkelige verdi fratrukket salgsutgifter.
- (d) Den balanseførte verdien av foretakets nettoeiendeler er høyere enn den estimerte virkelige verdien av foretaket sett under ett (et slikt estimat kan for eksempel være foretatt i forbindelse med et mulig salg av hele eller deler av foretaket).

Interne informasjonskilder

- (e) Det foreligger dokumentasjon på at en eiendel er ukurant eller fysisk skadet.
- (f) Vesentlige endringer med negativ innvirkning på foretaket har skjedd i løpet av perioden, eller vil skje i nær framtid, med hensyn til omfanget eller arten av en

eiendels bruk eller forventet bruk. Slike endringer kan blant annet være at eiendelen blir uvirksom, planer om avvikling eller omstrukturering av virksomheten som eiendelen tilhører, planer om avhending av en eiendel på et tidligere tidspunkt enn forventet eller en revurdering av en eiendels utnyttbare levetid som bestemt i stedet for ubestemt.

(g) Det foreligger dokumentasjon fra intern rapportering på at en eiendels inntjening er eller vil bli lavere enn forventet. I denne sammenhengen omfatter inntjening driftsresultater og kontantstrømmer.

(h)N utbytte er innregnet som inntekt og det ikke er sannsynliggjort at utbyttet er fra akkumulerte overskudd som har oppstått etter overtakelsestidspunktet. (Se nr. 14.6N, 15.11N og 23.29 (c)N).

27.10 Dersom det finnes indikasjoner på at en eiendel har falt i verdi, kan dette innebære at foretaket må gjennomgå den gjenværende utnyttbare levetiden, **avskrivningsmetoden** eller eiendelens **restverdi** og justere den i samsvar med det kapitlet i denne standarden som gjelder for eiendelen (f.eks. kapittel 17 *Eiendom, anlegg og utstyr* og kapittel 18 *Andre immaterielle eiendeler enn goodwill*), selv om det ikke er innregnet noe tap ved verdifall for eiendelen.

Måling av gjenvinnbart beløp

27.11 En eiendels eller en kontantgenererende enhets gjenvinnbare beløp er den verdien som er høyest av dens **virkelige verdi fratrukket salgsutgifter** og dens **bruksverdi**. Dersom det ikke er mulig å estimere det gjenvinnbare beløpet for en enkelteiendel, skal henvisningene til en eiendel i nr. 27.12–27.20N-B også leses som å være henvisninger til en eiendels kontantgenererende enhet.

27.12 Det er ikke alltid nødvendig å beregne både eiendelens virkelige verdi fratrukket salgsutgifter og dens bruksverdi. Dersom ett av disse beløpene overstiger eiendelens balanseførte verdi, har eiendelen ikke falt i verdi, og det er ikke nødvendig å estimere det andre beløpet.

27.13 Dersom det ikke er grunn til å tro at en eiendels bruksverdi i vesentlig grad overstiger dens virkelige verdi fratrukket salgsutgifter, kan eiendelens virkelige verdi fratrukket salgsutgifter benyttes som dens gjenvinnbare beløp. Dette er ofte tilfellet for eiendeler som innehas med sikte på avhending.

Virkelig verdi fratrukket salgsutgifter

27.14 Virkelig verdi fratrukket salgsutgifter er det beløpet som kan oppnås ved salg av en eiendel i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte og frivillige parter, med fradrag for salgsutgifter. Den beste dokumentasjonen på en eiendels virkelige verdi fratrukket salgsutgifter er en pris i en bindende salgavtale i en transaksjon på armlengdes avstand eller en markedspris i et aktivt marked. Dersom det ikke foreligger en bindende salgavtale eller et aktivt marked for en eiendel, baseres virkelig verdi fratrukket salgsutgifter på beste tilgjengelige informasjon om beløpet foretaket kan oppnå, på balansedagen, for avhendingen av eiendelen i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte og frivillige parter, med fradrag for salgsutgiftene. Ved fastsettelsen av dette beløpet skal et foretak ta hensyn til utfallet av nylige transaksjoner med tilsvarende eiendeler i samme bransje.

Bruksverdi

27.15 Bruksverdien er **nåverdien** av framtidige kontantstrømmer som et foretak forventer å motta fra en eiendel. Beregning av nåverdien omfatter følgende trinn:

- (a) estimering av framtidige inngående og utgående kontantstrømmer ved fortsatt bruk av eiendelen og fra dens endelige avhending, og
- (b) anvendelse av en egnet diskonteringsrente på disse framtidige kontantstrømmene.

27.16 Følgende elementer skal gjenspeiles i beregningen av en eiendels bruksverdi:

- (a) et estimat på de framtidige kontantstrømmene som foretaket forventer å motta fra eiendelen,
- (b) forventninger om mulige variasjoner i beløpet eller tidsplanen for disse framtidige kontantstrømmene,
- (c) tidsverdien av penger, representert ved gjeldende markedssats for risikofrie renter,
- (d) prisen på å bære usikkerheten som ligger i eiendelen, og
- (e) andre faktorer, for eksempel illikviditet, som gjenspeiles i markedsdeltakernes prising av de framtidige kontantstrømmene som foretaket forventer å motta fra eiendelen.

27.17 Ved måling av bruksverdi skal estimater på framtidige kontantstrømmer omfatte:

- (a) inngående kontantstrømmer ved fortsatt bruk av eiendelen,
- (b) utgående kontantstrømmer som er nødvendige for å generere inngående kontantstrømmer ved fortsatt bruk av eiendelen (herunder utgående kontantstrømmer for å forberede eiendelen til bruk), og som kan knyttes direkte til eiendelen eller henføres til eiendelen på en rimelig og ensartet måte, og
- (c) eventuelle netto kontantstrømmer som forventes å mottas (eller betales) for avhending av eiendelen ved slutten av dens utnyttbare levetid i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte og frivillige parter.

Et foretak kan bruke de seneste finansielle budsjetter eller prognoser for å estimere kontantstrømmene. For å estimere kontantstrømmene utover den perioden som er dekket av de seneste budsjetter eller prognoser, kan et foretak utlede dette basert på de seneste budsjettene eller prognosene ved å bruke en stabil eller fallende vekstrate for etterfølgende år med mindre en stigende vekstrate kan forsvares.

27.18 Estimater på framtidige kontantstrømmer skal ikke omfatte:

- (a) inngående eller utgående kontantstrømmer knyttet til finansieringsaktiviteter, eller
- (b)N inn- eller utbetalinger av inntektsskatt, dersom det anvendes en diskonteringsrente før skatt i samsvar med nr. 27.20N-A.

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

- (a) en framtidig omstrukturering som foretaket ennå ikke har forpliktet seg til, eller
- (b) forbedring eller oppgradering av eiendelens inntjening.

27.20N-A Diskonteringsrenten(e) som benyttes ved beregning av nåverdien, skal være satsen(e) før eller etter skatt som gjenspeiler gjeldende markedsvurderinger av:

- (a) tidsverdien av penger, og
- (b) eiendelens særlige risiko som de framtidige kontantstrømestimatene ikke er justert for.

Diskonteringsrenten(e) som benyttes til å måle en eiendels bruksverdi, skal ikke gjenspeile risiko som de framtidige kontantstrømestimatene er justert for, for å unngå dobbeltregning.

27.20N-B Et veiet kapitalavkastningskrav (WACC) vil normalt være et godt uttrykk for investeringens avkastningskrav. I den grad foretaket har grunnlag for å estimere et slikt avkastningskrav som inneholder elementer av både egenkapital- og fremmedkapitalkostnaden, skal dette legges til grunn som diskonteringsrente. Ofte vil det være vanskelig å ha en formening om egenkapitalkostnaden. Av den grunn er det etter denne standarden anledning til å anvende en alternativ lånerente som diskonteringsrente, forutsatt at denne løsningen ikke åpenbart representerer et helt misvisende avkastningskrav. Den alternative lånerenten er den renten foretaket måtte ha betalt til en långiver for å fullfinansiere investeringen frem til slutten av investeringens økonomiske levetid.

Innregning og måling av et tap ved verdifall for en kontantgenererende enhet

27.21 Et tap ved verdifall skal innregnes for en kontantgenererende enhet når, og bare når, enhetens gjenvinnbare beløp er lavere enn enhetens balanseførte verdi. Tapet ved verdifall skal fordeles for å redusere den balanseførte verdien av eiendelene i enheten i denne rekkefølgen:

- (a) redusere den balanseførte verdien av eventuell goodwill som er knyttet til den kontantgenererende enheten, og
- (b) fordele resten proratarisk på de andre eiendelene i enheten på grunnlag av den balanseførte verdien av hver eiendel i den kontantgenererende enheten.

27.22 Et foretak skal imidlertid ikke redusere den balanseførte verdien av en eiendel i den kontantgenererende enheten under den verdien som er den høyeste av:

- (a) eiendelens virkelige verdi fratrukket salgsutgifter (dersom den kan beregnes),
- (b) eiendelens bruksverdi (dersom den kan beregnes), og
- (c) null.

27.23 Et eventuelt overskytende beløp av tapet ved verdifall som ikke kan henføres til en eiendel på grunn av begrensningen i nr. 27.22, skal fordeles proratarisk på de andre

eiendelene i enheten på grunnlag av den balanseførte verdien av disse andre eiendelene.

Ytterligere krav ved verdifall på goodwill

- 27.24 Goodwill kan ikke selges separat. Goodwill genererer heller ikke kontantstrømmer til et foretak som er uavhengige av kontantstrømmene til andre eiendeler. Følgelig kan den virkelige verdien av goodwill ikke måles direkte. Den virkelige verdien av goodwill må derfor utledes fra måling av den virkelige verdien av de(n) kontantgenererende enheten(e) som goodwillen er en del av.
- 27.25 I forbindelse med testing for tap ved verdifall skal goodwill som er anskaffet i en virksomhetssammenslutning, fra overtakelsestidspunktet fordeles på hver av det overtakende foretakets kontantgenererende enheter som forventes å nyte godt av synergieffektene av sammenslutningen, uavhengig av om andre av det overtatte foretakets eiendeler eller forpliktelser er henført til disse enhetene.
- 27.26 En del av det gjenvinnbare beløpet for en kontantgenererende enhet kan henføres til den ikke-kontrollerende eierinteressen i goodwill. For å teste en deleid kontantgenererende enhet med goodwill for tap ved verdifall justeres denne enhetens balanseførte verdi før den sammenlignes med dens gjenvinnbare beløp ved å bruttoføre den balanseførte verdien av goodwill som er tildelt enheten, slik at den omfatter goodwill som kan henføres til den ikke-kontrollerende eierinteressen. Denne justerte balanseførte verdien sammenlignes deretter med enhetens gjenvinnbare beløp for å avgjøre om den kontantgenererende enheten har falt i verdi.
- 27.27 Hvis goodwill ikke kan henføres til enkeltstående kontantgenererende enheter (eller grupper av kontantgenererende enheter) på et ikke-vilkårlig grunnlag, skal foretaket teste goodwill for tap ved verdifall ved å beregne det gjenvinnbare beløpet for enten (a) eller (b):
- (a) Det oppkjøpte foretaket sett under ett hvis goodwill er knyttet til et oppkjøpt foretak som ikke er integrert. Integrert betyr at det oppkjøpte foretaket er omstrukturert eller tatt opp i det rapporterende foretaket eller et datterforetak.
 - (b) Hele gruppen av foretak, bortsett fra eventuelle foretak som ikke er integrert, hvis goodwill er knyttet til et foretak som er integrert.

Ved anvendelse av denne bestemmelsen må foretaket skille goodwill som er knyttet til foretak som er integrert, og goodwill som er knyttet til foretak som ikke er integrert. Foretaket skal også følge kravene for kontantgenererende enheter i dette kapitlet ved beregning av det gjenvinnbare beløpet for, og ved fordeling av tap ved verdifall og reversering av tap ved verdifall på eiendeler som tilhører, det oppkjøpte foretaket eller gruppen av foretak.

Reversering av et tap ved verdifall

- 27.28 Et innregnet tap ved verdifall for goodwill skal ikke reverseres i en senere periode.
- 27.29 For alle andre eiendeler enn goodwill skal et foretak på hver balansedag vurdere om det finnes indikasjoner på at et tap ved verdifall som er innregnet i tidligere perioder, ikke lenger finnes eller er redusert. Indikasjoner på at et tap ved verdifall er redusert eller ikke lenger finnes er generelt de motsatte av indikasjonene som er beskrevet i nr. 27.9. Dersom det finnes indikasjoner på dette, skal foretaket vurdere om hele eller en del av det tidligere tapet ved verdifall skal reverseres. Fremgangsmåten for denne

vurderingen vil avhenge av om det tidligere tapet ved verdifall på eiendeler var basert på:

- (a) det gjenvinnbare beløpet for denne eiendelen (se nr. 27.30), eller
- (b) det gjenvinnbare beløpet for den kontantgenererende enheten som eiendelen tilhører (se nr. 27.31).

Reversering når det gjenvinnbare beløpet er estimert for en enkelteiendel som har falt i verdi

27.30 Når det tidligere tapet ved verdifall er basert på det gjenvinnbare beløpet for eiendelen som har falt i verdi, gjelder følgende krav:

- (a) Foretaket skal estimere det gjenvinnbare beløpet for eiendelen på den aktuelle balansedagen.
- (b) Hvis det estimerte gjenvinnbare beløpet for eiendelen overstiger dens balanseførte verdi, skal foretaket øke den balanseførte verdien av det gjenvinnbare beløpet under hensyntagen til begrensningen som er beskrevet i (c) nedenfor. Denne økningen er en reversering av et tap ved verdifall. Foretaket skal umiddelbart innregne reverseringen i resultatregnskapet.
- (c) Reverseringen av et tap ved verdifall skal ikke øke den balanseførte verdien av eiendelen over den balanseførte verdien som ville blitt beregnet (med fradrag for avskrivning) dersom det ikke hadde vært innregnet noe tap ved verdifall for eiendelen i tidligere år.
- (d) Etter innregning av en reversering av et tap ved verdifall skal foretaket justere avskrivningene av eiendelen i framtidige perioder, slik at eiendelens endrede balanseførte verdi, fratrukket en eventuell restverdi, fordeles systematisk over eiendelens gjenværende utnyttbare levetid.

Reversering når det gjenvinnbare beløpet er estimert for en kontantgenererende enhet

27.31 Når det opprinnelige tapet ved verdifall er basert på det gjenvinnbare beløpet for den kontantgenererende enheten som eiendelen tilhører, gjelder følgende krav:

- (a) Foretaket skal estimere det gjenvinnbare beløpet for denne kontantgenererende enheten på den aktuelle balansedagen.
- (b) Hvis det estimerte gjenvinnbare beløpet for den kontantgenererende enheten overstiger dens balanseførte verdi, er dette overskytende beløpet en reversering av et tap ved verdifall. Foretaket skal fordele dette reverseringsbeløpet på eiendelene i enheten, bortsett fra goodwill, proratarisk ut fra de balanseførte verdiene av disse eiendelene under hensyntagen til begrensningen som er beskrevet i (c) nedenfor. Disse økningene i balanseførte verdier skal behandles som reverseringer av tap ved verdifall for enkelteideler og innregnes umiddelbart i resultatet.
- (c) Ved reversering av et tap ved verdifall for en kontantgenererende enhet skal reverseringen ikke øke den balanseførte verdien av en eiendel til mer enn den laveste av følgende verdier:

- (i) dens gjenvinnbare beløp, og

- (ii) den balanseførte verdien som ville ha blitt beregnet (fratrasket avskrivning) dersom det ikke hadde vært innregnet noe tap ved verdifall for eiendelen i tidligere perioder.
- (d) Et eventuelt overskytende beløp av reverseringen av tapet ved verdifall som ikke kan henføres til en eiendel på grunn av begrensningen i (c) ovenfor, skal fordeles proratarisk på de andre eiendelene i den kontantgenererende enheten, bortsett fra goodwill.
- (e) Etter innregning av en reversering av et tap ved verdifall skal foretaket justere satsene for avskrivning av hver eiendel i den kontantgenererende enheten i framtidige perioder, slik at eiendelens endrede balanseførte verdi, fratrukket en eventuell restverdi, fordeles systematisk over eiendelens gjenværende utnyttbare levetid.

Opplysninger⁹⁴

- *Opplysninger i nr. 27.32 – 27.34N kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*

- 27.32 Et foretak skal gi følgende opplysninger om hver eiendelspost i balansen som er nevnt i nr. 27.33:
- (a) beløpet for tap ved verdifall som er innregnet i resultatregnskapet i løpet av perioden, og hvilke poster i totalresultat⁹⁵ som inneholder disse tapene ved verdifall, og
 - (b) reverseringer av tap ved verdifall som er innregnet i resultatregnskapet i løpet av perioden, og hvilke poster i totalresultat som inneholder disse reverseringene.
- 27.33 Et foretak skal gi opplysningene som kreves i nr. 27.32, for hver post i de følgende **eiendelsklassene**:
- (a) beholdninger,
 - (b) eiendom, anlegg og utstyr (herunder investeringseiendom)
 - (c) goodwill,
 - (d) andre immaterielle eiendeler enn goodwill,
 - (e) investeringer i tilknyttede foretak, og
 - (f) investeringer i felleskontrollerte virksomheter.
- 27.34N Et foretak skal opplyse om hvilke forutsetninger som er lagt til grunn for tap ved verdifall og reversering av tap ved verdifall på eiendom, anlegg og utstyr (herunder investeringseiendom).

⁹⁴ Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

⁹⁵ Totalresultatet består av årsresultatet, slik det fremkommer i resultatregnskapet, og sum andre inntekter og kostnader. Andre inntekter og kostnader skal presenteres i den separate oppstillingen av totalresultatet, med mindre foretaket har valgt å presentere andre inntekter og kostnader som en del av egenkapitalnoten i henhold til nr. 3.17N. Hvilke poster som utgjør andre inntekter og kostnader fremkommer i nr. 5.5N (a).

Kapittel 28 – Ytelser til ansatte

Kapitlets virkeområde

- 28.1 **Ytelser til ansatte**⁹⁶ er alle former for vederlag som utbetales av et foretak som motytelse for tjenester som utføres av ansatte, herunder styremedlemmer og ledelse. Dette kapitlet gjelder alle ytelser til ansatte unntatt **aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner**, som omtales i kapittel 26 *Aksjeverdibasert betaling*. Ytelser til ansatte som omtales i dette kapitlet, vil være en av følgende fire typer:
- (a) *Kortsiktige ytelser til ansatte*. Dette er ytelser til ansatte (bortsett fra **sluttvederlag**) som i sin helhet forfaller til utbetaling innen tolv måneder etter avslutning av rapporteringsperioden da de ansatte utførte de tilknyttede tjenestene.
 - (b) **Pensjonsytelser**. Dette er ytelser til ansatte (bortsett fra sluttvederlag) som skal utbetales etter at ansettelsesforholdet er avsluttet.
 - (c) *Andre langsiktige ytelser til ansatte*. Dette er ytelser til ansatte (bortsett fra pensjonsytelser og sluttvederlag) som ikke i sin helhet forfaller til utbetaling innen tolv måneder etter avslutning av rapporteringsperioden da de ansatte utførte de tilknyttede tjenestene.
 - (d) *Sluttvederlag*. Dette er ytelser til ansatte som skal utbetales som følge av enten:
 - (i) foretakets avgjørelse om å avslutte en ansatts ansettelsesforhold før normal fratredelsesdato, eller
 - (ii) en ansatts avgjørelse om å godta frivillig oppsigelse i bytte mot et slikt vederlag.
- 28.2 Ytelser til ansatte omfatter også aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner hvor ansatte mottar egenkapitalinstrumenter (for eksempel aksjer eller aksjeopsjoner), kontanter eller andre av foretakets eiendeler i beløp som er basert på prisen på foretakets aksjer eller andre egenkapitalinstrumenter foretaket måtte ha. Et foretak skal anvende kapittel 26 ved regnskapsføring av aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner.

Generelt innregningsprinsipp for alle ytelser til ansatte

- 28.3 Et foretak skal innregne utgifter til alle ytelser til ansatte som de ansatte har krav på som følge av utførte tjenester til foretaket i **rapporteringsperioden**. Foretaket skal innregne utgiftene som:
- (a) en forpliktelse fratrukket beløp som har blitt utbetalt enten direkte til de ansatte eller som bidrag til en fondert ordning⁹⁷. Dersom det betalte beløpet overstiger forpliktelsen for tjenester før **balansedagen**, skal et foretak innregne det overskytende som en eiendel i den grad den førtidige betalingen vil føre til en reduksjon i framtidige betalinger eller en kontantrefusjon.

⁹⁶ Arbeidsgiveravgift er et delement av foretakets ytelse (sammen med ytelsen som den ansatte mottar) og er derfor omfattet av begrepet ytelser til ansatte.

⁹⁷ Ytelser til ansatte (pensjonsforpliktelser og uføreytelser) kan dekkes ved øremerking i dag av eiendeler for finansiering av pensjons- og uføreutbetalinger i senere perioder, i praksis gjennom et livsforsikringsselskap eller gjennom egen pensjonskasse for norske ordninger.

- (b) en kostnad, med mindre et annet kapittel i denne standarden krever at kostnaden skal innregnes som en del av anskaffelseskost for en eiendel, for eksempel beholdninger eller eiendom, anlegg og utstyr.

Kortsiktige ytelser til ansatte

Eksempler

28.4 Kortsiktige ytelser til ansatte omfatter poster som:

- (a) lønn og arbeidsgiveravgift,
- (b) kortsiktig betalt fravær (for eksempel ferie og sykefravær med lønn) der fraværet forventes å finne sted innen tolv måneder etter balansedagen,
- (c) overskuddsdeling og bonuser som skal utbetales innen tolv måneder etter balansedagen, og
- (d) ikke monetære ytelser (for eksempel medisinske ytelser, bolig, bil og gratis eller subsidierte varer eller tjenester) for nåværende ansatte.

Generelt om måling av kortsiktige ytelser

28.5 Et foretak skal innregne kortsiktige ytelser til ansatte med det udiskonterte beløpet som forventes å bli utbetalt, i samsvar med nr. 28.3

Innregning og måling – kortsiktig betalt fravær

28.6 Et foretak kan gi ansatte betalt fravær av ulike grunner så som ferie og sykdom. Noe kortsiktig betalt fravær kan akkumuleres, og kan overføres og brukes i framtidige perioder hvis den ansatte ikke benytter inneværende periodes rettighet fullt ut. Eksempler på dette er ferie og sykefravær. Et foretak skal innregne den forventede utgiften knyttet til **overførbart betalt fravær** etter hvert som de ansatte utfører tjenester som øker deres rettighet til framtidig betalt fravær. Foretaket skal måle den forventede utgiften med å overføre betalt fravær til det udiskonterte tilleggsbeløpet som foretaket forventer å måtte utbetale som følge av den ubenyttede rettigheten som er akkumulert på balansedagen. Foretaket skal presentere dette beløpet som en kortsiktig forpliktelse på balansedagen.

28.7 Et foretak skal innregne utgiften knyttet til annet (ikke-overførbart) betalt fravær når fraværet skjer. Foretaket skal måle utgiften knyttet til ikke-overførbart betalt fravær til det udiskonterte beløpet av lønn som er utbetalt eller skal utbetales for fraværperioden.

Innregning – overskuddsdelings- og bonusordninger

28.8 Et foretak skal kun innregne den forventede utgiften ved overskuddsdeling og bonusutbetalinger når:

- (a) foretaket har en eksisterende juridisk eller **underforstått plikt** til å foreta slike utbetalinger som følge av tidligere hendelser (det betyr at foretaket ikke har noe annet realistisk alternativ enn å foreta utbetalingene), og
- (b) det kan foretas et pålitelig estimat av plikten.

Pensjonsytelser: skille mellom innskuddsbaserte og ytelsesbaserte pensjonsordninger

28.9 Pensjonsytelser omfatter for eksempel:

- (a) fratredelsesytelser, for eksempel pensjoner, og
- (b) andre pensjonsytelser, for eksempel livsforsikring og medisinske ytelser etter fratredelse.

Ordninger der et foretak sørger for pensjonsytelser, er **pensjonsordninger**. Et foretak skal anvende dette kapitlet på alle slike ordninger, enten de innebærer at det opprettes et separat foretak som skal motta bidrag og utbetale ytelser, eller ikke. I noen tilfeller er det lovgivningen i stedet for handlinger fra foretakets side som pålegger disse ordningene. I noen tilfeller oppstår slike ordninger som følge av foretakets handlinger uten at det er en formell, dokumentert ordning.

28.10 Pensjonsordninger klassifiseres som enten **innskuddsbaserte pensjonsordninger** eller **ytelsesbaserte pensjonsordninger** avhengig av deres hovedvilkår.

- (a) Innskuddsbaserte pensjonsordninger er pensjonsordninger der et foretak betaler inn faste bidrag til et atskilt foretak (et fond) og ikke har noen juridisk eller underforstått plikt til å utbetale ytterligere bidrag. Foretaket har heller inn plikt til å foreta direkte ytelsesutbetalinger til ansatte dersom fondet ikke har tilstrekkelige eiendeler til å betale alle ytelser til ansatte knyttet til tjenester som ansatte har utført i inneværende og tidligere rapporteringsperioder. Derfor er størrelsen på pensjonsytelsene som de ansatte får utbetalt etter ansettelsesperioden, lik størrelsen på bidragene som innbetales av foretaket (og eventuelt også av den ansatte) til en pensjonsordning eller til en forsikringsgiver, sammen med avkastningen som oppstår av disse.
- (b) Ytellesbaserte pensjonsordninger er pensjonsordninger som ikke er innskuddsbaserte pensjonsordninger. Ved ytelsesbaserte pensjonsordninger er foretakets plikt å sørge for avtalte ytelser til nåværende og tidligere ansatte. Aktuarmessig risiko (at ytelsene vil koste mer eller mindre enn forventet) og investeringsrisiko (at avkastning på eiendeler som settes av til å finansiere ytelsene, avviker fra forventningene) bæres i hovedsak av foretaket. Dersom den aktuarmessige eller investeringsmessige utviklingen blir dårligere enn forventet, kan foretakets plikt øke, og omvendt gå ned dersom den aktuarmessige eller investeringsmessige utviklingen blir bedre enn forventet.

Flerforetaksordninger og offentlige pensjonsordninger

28.11 **Flerforetaksordninger**⁹⁸ og **offentlige pensjonsordninger**⁹⁹ klassifiseres som innskuddsbaserte eller ytelsesbaserte pensjonsordninger på grunnlag av

⁹⁸ Flerforetaksordninger er innskuddsbaserte eller ytelsesbaserte pensjonsordninger (ikke-offentlige) som:

- (a) slår sammen eiendeler fra foretak som ikke er under samme kontroll, og
- (b) bruker disse eiendelene til ytelser til ansatte i flere enn ett foretak på en slik måte at innskudds- og ytelsesnivået fastsettes uten hensyn til hvilket foretak som sysselsetter de ansatte.

⁹⁹ Offentlige pensjonsordninger er opprettet ved lov for å omfatte alle foretak (eller alle foretak i en bestemt kategori, for eksempel i én næring), og drives av nasjonale eller lokale myndigheter eller av et annet organ (for eksempel et frittstående organ som er opprettet spesielt for dette formålet) som ikke er underlagt det rapporteringspliktige e foretakets kontroll eller innflytelse. Noen pensjonsordninger som er opprettet av et foretak, sørger for både lovfestede ytelser som erstatter ytelser

ordningens vilkår, herunder eventuelle underforståtte plikter som går utover de formelle vilkårene.

Når det ikke finnes tilstrekkelig informasjon til å regnskapsføre en flerforetaksordning som en ytelsesbasert pensjonsordning, skal et foretak regnskapsføre ordningen i samsvar med nr. 28.13 som om den var en innskuddsbasert pensjonsordning og gi opplysningene som er påkrevd i nr. 28.40.

Forsikrede ytelser

28.12 Et foretak kan betale forsikringspremier for å finansiere en pensjonsordning. Foretaket skal behandle en slik ordning som en innskuddsbasert pensjonsordning, med mindre foretaket har en juridisk eller underforstått plikt til enten å:

- (a) betale ytelsene til ansatte direkte når de forfaller, eller
- (b) betale ytterligere beløp dersom forsikringsgiver ikke betaler alle framtidige ytelser til ansatte relatert til ansattes tjenester i inneværende og tidligere perioder.

En underforstått plikt kan oppstå indirekte gjennom ordningen, ved mekanismer for å fastsette framtidige premier eller ved et **nærstående** forhold til forsikringsgiveren. Dersom foretaket beholder en slik juridisk eller underforstått plikt, skal foretaket behandle ordningen som en ytelsesbasert pensjonsordning¹⁰⁰.

Pensjonsytelser: innskuddsbaserte pensjonsordninger

Innregning og måling

28.13 Et foretak skal innregne bidraget som skal betales for en periode:

- (a) som en forpliktelse fratrukket eventuelle beløp som allerede er utbetalt. Dersom bidragsutbetalinger overstiger det skyldige bidraget for tjenesten før balansedagen, skal et foretak innregne det overskytende beløpet som en eiendel.
- (b) som en kostnad, med mindre et annet kapittel i denne standarden krever at kostnaden skal innregnes som en del av anskaffelseskost for en eiendel, for eksempel beholdninger eller eiendom, anlegg og utstyr.

som ellers ville være omfattet av en offentlig pensjonsordning, og for frivillige tilleggsytelser. Disse pensjonsordningene anses ikke som offentlige pensjonsordninger.

¹⁰⁰ NRS(V) *Regnskapsmessig behandling av pensjonsordninger etter lov om foretakspensjon* slår fast at pensjonsordninger etter lov om foretakspensjon samt pensjonsordninger med garantert avkastning etter lov om tjenstepensjoner er ytelsesbaserte ordninger.

Pensjonsytelser: ytelsesbaserte pensjonsordninger

Innregning

- 28.14 Når et foretak anvender det generelle innregningsprinsippet i nr. 28.3 på ytelsesbaserte pensjonsordninger, skal det innregne:
- (a) en forpliktelse for sine plikter under ytelsesbaserte pensjonsordninger netto etter pensjonsmidler – foretakets **ytelsesbaserte pensjonsforpliktelse**¹⁰¹ (se nr. 28.15–28.23).
 - (b) netto endring i forpliktelsen i løpet av perioden som kostnaden knyttet til foretakets ytelsesbaserte pensjonsordninger i rapporteringsperioden (se nr. 28.24–28.27).

Måling av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen

- 28.15 Et foretak skal måle en ytelsesbasert pensjonsforpliktelse for sine plikter i henhold til ytelsesbaserte pensjonsordninger til den samlede nettoverdien av følgende beløp:
- (a) **nåverdien** av foretakets plikter i henhold til ytelsesbaserte pensjonsordninger (dets **ytelsesbaserte pensjonsforpliktelse**) på balansedagen¹⁰² (nr. 28.16–28.22 gir retningslinjer for å måle denne plikten), minus
 - (b) den virkelige verdien på balansedagen av (eventuelle) **pensjonsmidler** som pliktene skal gjøres opp direkte i¹⁰³. Nr. 11.27N–11.32 fastsetter krav for å bestemme den virkelige verdien av pensjonsmidler som er **finansielle eiendeler**.

Medregning av både ytelser som er innvunnet og ytelser som ikke er innvunnet

- 28.16 Nåverdien av foretakets plikter i henhold til ytelsesbaserte pensjonsordninger på balansedagen skal gjenspeile det estimerte ytelsesbeløpet som ansatte har

¹⁰¹ Netto pensjonsforpliktelse vises som langsiktig gjeld. Netto pensjonseiendel vises som langsiktig fordring, dersom den kan innregnes, se. nr. 28.22.

Arbeidsgiveravgift er et delelement av foretakets ytelse. For ufonderte ordninger betales arbeidsgiveravgiften når pensjonsutbetalingen foretas. For fondsbaserte ordninger betales arbeidsgiveravgiften når premieinnbetalingen foretas. For fondsbaserte ordninger burde arbeidsgiveravgiften beregnes med utgangspunkt i premiebetalingene og periodiseres over opptjeningsperioden på samme måte som pensjonsytelsene. I praksis kan det være vanskelig å estimere størrelse og tidspunkt for premiebetalingene. Det tillates derfor at arbeidsgiveravgift beregnes av netto pensjonsforpliktelse. Har foretaket en netto pensjonseiendel, kan betalt arbeidsgiveravgift innregnes i balansen som forskuddsbetalt avgift dersom pensjonseiendelen balanseføres, se. nr. 28.22. Innregning i balansen begrenses til den andel av overfinansieringen som det ikke er planlagt tilbakeføring av pensjonsmidler til foretaket for.

¹⁰² Av praktiske hensyn er det tillatt å gjøre beregninger av pensjonsforpliktelsen basert på grunnlagsdata og forutsetninger på et tidligere tidspunkt enn balansedagen. Endringer i underliggende grunnlagsdata eller beregningsforutsetninger (for eksempel diskonteringsrenten) frem til balansedagen som påvirker den beregnede forpliktelsen betydelig, medfører behov for en oppdatert beregning.

¹⁰³ Alle midler som er avsatt til dekning av pensjonsforpliktelsene medtas ved måling av pensjonsmidler. For planer fondert i et livsforsikringselskap er det forsikringsavtalen som utgjør pensjonsmidlene og som skal måles. Se NRS(V) *IAS 19 Ytelser til ansatte* punkt 58 til 62 for veiledning for fastsettelse av virkelig verdi på forsikringsavtalen. For pensjonskasser er det de underliggende eiendelene i pensjonskassen som måles fratrukket pensjonskassens driftsrelaterte forpliktelser.

opptjent som motytelse for tjenester i inneværende og tidligere perioder. Inkludert i pliktene er **ytelser som ennå ikke er innvunnet** (se nr. 28.26), samt virkningen av ytelsesformler som gir ansatte større ytelser for senere tjenestear¹⁰⁴. Dette krever at foretaket fastsetter hvor stor del av ytelsene som kan henføres til inneværende og tidligere perioder på grunnlag av ordningens ytelsesformel. Foretaket må foreta estimater (aktuarmessige forutsetninger) om demografiske variabler (for eksempel personalutskiftninger og dødelighet) og økonomiske variabler (for eksempel framtidige økninger i lønn og utgifter til medisinsk bistand) som har betydning for utgiften ved ytelsene. De aktuarmessige forutsetningene¹⁰⁵ skal være objektive (verken uforsiktede eller overdrevent forsiktede), konsistente og utvalgt for å gi det beste estimatet over de framtidige kontantstrømmene som vil oppstå under ordningen.

Diskontering

28.17 Et foretak skal måle sin ytelsesbaserte pensjonsforpliktelse på grunnlag av en diskontert **nåverdi**. Foretaket skal fastsette renten som benyttes til å diskontere framtidige utbetalinger med henvisning til markedsrenten på balansedagen for foretaksobligasjoner av høy kvalitet¹⁰⁶.

I land der det ikke er noe likvid marked i slike obligasjoner, skal foretaket benytte markedsrenten (på balansedagen) på statsobligasjoner¹⁰⁷.

Valutaen og vilkårene til foretaksobligasjonene eller statsobligasjonene skal være i samsvar med valutaen og den estimerte perioden til de framtidige utbetalingene.

Aktuarmessig verdsettelsesmetode

28.18 Et foretak skal benytte **påløpte ytelsers metode** for å måle sin ytelsesbaserte pensjonsforpliktelse og tilknyttede kostnad dersom det kan gjøre dette uten urimelige utgifter eller anstrengelser.

Er den ytelsesbaserte pensjonen basert på framtidige lønninger, krever påløpte ytelsers metode at foretaket måler sine ytelsesbaserte pensjonsforpliktelser på et grunnlag som gjenspeiler estimerte framtidige lønnsøkninger¹⁰⁸. I tillegg krever påløpte ytelsers metode at foretaket bruker forskjellige aktuarmessige forutsetninger når det måler den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen, herunder diskonteringsrenter, forventet avkastning på pensjonsmidler, forventet lønnsvekst, personalutskiftninger, dødelighet og (for ytelsesbaserte ordninger for medisinske ytelser) utvikling i medisinske utgifter.

¹⁰⁴ Ved vesentlig opptjening mot slutten av opptjeningsperioden skal en lineær metode brukes som allokeringmetode i stedet for pensjonsplanens opptjeningsformel.

¹⁰⁵ Skal regnskapet gi et mest mulig korrekt uttrykk for kostnadene ved en pensjonsordning, må forutsetningene være realistiske. De enkelte forutsetningene må være innbyrdes konsistente i den forstand at de gir uttrykk for den samme antagelse om fremtidig økonomisk utvikling. Økonomiske forhold som det vil være naturlig å ta hensyn til ved valg av forutsetninger er rentenivå, langsiktig utvikling i priser, alminnelig økonomisk vekst m.v.

¹⁰⁶ NRS(V) *Pensjonsforutsetninger* kapittel 2 gir veiledning for fastsettelse av diskonteringsrenten.

¹⁰⁷ NRS(V) *IAS 19 Ytelser til ansatte* punkt 7a gir veiledning for vurdering av om det foreligger likvid marked for foretaksobligasjoner av høy kvalitet.

¹⁰⁸ NRS(V) *Pensjonsforutsetninger* kapittel 4 gir veiledning for fastsettelse av estimerte framtidige lønnsøkninger. Den gir også veiledning for fastsettingen av de øvrige pensjonsforutsetningene nevnt i nr. 28.18, og for fastsettingen av forutsetningene for regulering av løpende pensjon og regulering av Folketrygdens grunnbeløp.

- 28.18N Et foretak skal alltid benytte påløpte ytelsers metode for norske pensjonsordninger.
- 28.19 Dersom et foretak ikke uten urimelige utgifter eller anstrengelser kan benytte påløpte ytelsers metode for å måle sine plikter og utgifter, kan foretaket gjøre følgende forenklinger når det måler sin ytelsesbaserte pensjonsforpliktelse overfor nåværende ansatte:
- (a) ikke ta høyde for estimert framtidig lønnsvekst (dvs. anta at nåværende lønnsnivå fortsetter fram til de nåværende ansatte forventes å begynne å motta pensjonsytelser),
 - (b) ikke ta høyde for nåværende ansattes framtidige tjenester (dvs. anta at ordningen for eksisterende og eventuelle nye ansatte opphører), og
 - (c) ikke ta høyde for eventuell intern dødelighet blant nåværende ansatte mellom balansedagen og det tidspunktet da ansatte forventes å begynne å motta pensjonsytelser (dvs. anta at alle nåværende ansatte vil motta pensjonsytelser). Dødelighet etter utførte tjenester (dvs. forventet levealder) vil likevel fortsatt måtte tas med i betraktningen.

Et foretak som benytter seg av ovennevnte forenklete målinger, må likevel ta med både innvunne og ikke-innvunne ytelser når det skal måle sin ytelsesbaserte pensjonsforpliktelse.

- 28.20 Denne standarden krever ikke at foretaket engasjerer en uavhengig aktuar til å utføre den omfattende aktuarmessige verdsettingen som er nødvendig for å beregne foretakets ytelsesbaserte pensjonsforpliktelse.

Den krever heller ikke at en omfattende aktuarmessig verdsetting gjøres årlig. I periodene mellom omfattende aktuarmessige verdsettinger, dersom de viktigste aktuarmessige forutsetningene ikke har endret seg vesentlig, kan den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen måles ved å justere de tidligere periodemålingene for endringer i ansattstatistikk, for eksempel antall ansatte og lønnsnivåer.

Innføring av ordninger, endringer, avkortinger og oppgjør

- 28.21 Dersom en ytelsesbasert pensjonsordning har blitt innført eller endret i inneværende periode, skal foretaket øke eller redusere sin ytelsesbaserte pensjonsforpliktelse for å gjenspeile endringen, og skal innregne økningen (reduksjonen) som en kostnad (inntekt) når det måler resultatet i den inneværende perioden. Har en ordning i motsatt tilfelle blitt avkortet (dvs. at ytelsene eller gruppen av ansatte som ordningen omfatter, er redusert) eller gjort opp (arbeidsgiverens plikt er fullstendig oppfylt) i den inneværende perioden, skal den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen reduseres eller elimineres. Foretaket skal innregne resulterende gevinst eller tap¹⁰⁹ i resultatregnskapet for den inneværende perioden.

¹⁰⁹ NRS(V) XX nr. x til x gir veiledning for beregning av gevinst eller tap ved avkorting eller oppgjør.

Netto ytelsesbasert pensjonseiendel

- 28.22 Dersom nåverdien av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen på balansedagen er mindre enn den virkelige verdien av pensjonsmidler på det tidspunktet, har ordningen en overdekning. Et foretak skal innregne en overdekning i en ordning som en netto ytelsesbasert pensjonseiendel bare dersom det kan gjenvinne overdekningen gjennom enten reduserte bidrag i framtiden eller gjennom refusjoner fra ordningen.

Kostnaden ved en ytelsesbasert pensjonsordning

- 28.23 Et foretak skal innregne periodens netto endring i ytelsesbaserte pensjonsforpliktelser¹¹⁰ som kostnaden ved foretakets ytelsesbaserte pensjonsordning i rapporteringsperioden, bortsett fra endringer som kan henføres til ytelser utbetalt til ansatte i løpet av perioden eller bidrag fra arbeidsgiveren. Kostnaden innregnes enten fullt ut i resultatregnskapet eller delvis i resultatregnskapet og delvis som en post i andre inntekter og kostnader¹¹¹ (se nr. 28.24), med mindre et annet kapittel av denne standarden krever at kostnaden innregnes som en del av anskaffelseskost for en eiendel, for eksempel beholdninger eller eiendom, anlegg og utstyr.

Innregning – valg av regnskapsprinsipper

- 28.24 Et foretak skal innregne alle aktuariemessige gevinster og tap i den perioden de forekommer. Et foretak skal:
- (a) innregne alle aktuariemessige gevinster og tap i resultatregnskapet, eller
 - (b) innregne alle aktuariemessige gevinster og tap i andre inntekter og kostnader
- som et valg av regnskapsprinsipp. Foretaket skal anvende sitt valgte regnskapsprinsipp konsistent på samtlige av sine ytelsesbaserte pensjonsordninger og aktuariemessige gevinster og tap. Aktuariemessige gevinster og tap som er innregnet i andre inntekter og kostnader, skal presenteres i totalresultat¹¹².
- 28.25 Netto endring i den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen som innregnes som kostnaden for en ytelsesbasert pensjonsordning, omfatter:
- (a) endringen i den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen som følge av tjenester utført av ansatte i rapporteringsperioden,

¹¹⁰ Det følger av nr. 28.14 at den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen skal måles på balansedagen, se likevel nr. 28.20. Det er adgang til å videreføre følgende fremgangsmåte for beregning av pensjonskostnaden: Beløpene i resultatregnskapet kan i utgangspunktet baseres på grunnlagsdata og forutsetninger fastsatt ved periodens begynnelse, og vil da være kjent før balansedagen. Målingen av årets pensjonskostnad foretas samtidig med målingen av foregående rapporteringsperiodes pensjonsforpliktelse på den balansedagen. Hendelser i løpet av rapporteringsperioden som medfører betydelig effekt på pensjonskostnaden, skal hensyntas. Slike hendelser kan være betydelige markedsfluktuasjoner, betydelige opptak av nye medlemmer i planen som vil medføre at kostnadene for disse må tas med i årets pensjonskostnad, betydelige avkortinger eller oppgjør av ordning og andre betydelige engangshendelser.

¹¹¹ Andre inntekter og kostnader skal presenteres i en separat oppstillingen av totalresultatet, med mindre foretaket har valgt å presentere andre inntekter og kostnader i en egenkapitalnote. Hvilke poster som utgjør andre inntekter og kostnader fremkommer i nr. 5.5N (a).

¹¹² Totalresultatet består av årsresultatet, slik det fremkommer i resultatregnskapet, og sum andre inntekter og kostnader. Andre inntekter og kostnader skal presenteres i den separate oppstillingen av totalresultatet, med mindre foretaket har valgt å presentere andre inntekter og kostnader som en del av egenkapitalnoten i henhold til nr. 3.17N. Hvilke poster som utgjør andre inntekter og kostnader fremkommer i nr. 5.5N (a).

- (b) rente på den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen i rapporteringsperioden,
- (c) avkastning på eventuelle pensjonsmidler og netto endring av den virkelige verdien av innregnede retter til refusjon (se nr. 28.28) i rapporteringsperioden,
- (d) aktuarmessige gevinster og tap som oppstår i rapporteringsperioden,
- (e) økninger eller reduksjoner av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen som følge av innføringen av en ny ordning eller en endring av en eksisterende ordning i rapporteringsperioden (se nr. 28.21), og
- (f) reduksjoner av den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen som følge av avkorting eller oppgjør av en eksisterende ordning i rapporteringsperioden (se nr. 28.21).

28.26 Tjenester som ansatte utfører fører til en plikt under en ytelsesbasert pensjonsordning, selv om ytelsene er betinget av framtidig sysselsetting (med andre ord de er ennå ikke innvunnet). Tjenester som ansatte utfører før tidspunktet for innvinning, fører til en underforstått plikt fordi omfanget av framtidige tjenester som en ansatt skal avgi før hun/han får rett til pensjonsytelsen, reduseres på hver av de påfølgende balansedagene. Ved måling av foretakets ytelsesbaserte pensjonsforpliktelse vurderer foretaket sannsynligheten for at enkelte av de ansatte ikke vil oppfylle kravene til at ytelsene blir innvunnet. Selv om visse pensjonsytelser (for eksempel medisinske ytelser etter fratredelse) bare kommer til utbetaling dersom en nærmere angitt hendelse inntreffer når en arbeidstaker ikke lenger er ansatt (for eksempel en sykdom), vil det oppstå en plikt når den ansatte utfører tjenester som vil gi rettighet til ytelsen dersom den angitte hendelsen inntreffer. Sannsynligheten for at den angitte hendelsen vil forekomme, påvirker målingen av plikten, men avgjør ikke om plikten faktisk eksisterer.

28.27 Dersom pensjonsytelser reduseres med beløp som vil bli utbetalt til ansatte i henhold til offentlige pensjonsordninger, skal et foretak måle sine ytelsesbaserte pensjonsforpliktelser på et grunnlag som gjenspeiler ytelsene som skal betales i henhold til den offentlige ordningen¹¹³, men kun dersom:

- (a) ordningen ble vedtatt før balansedagen, eller
- (b) tidligere erfaringer eller et annet pålitelig grunnlag indikerer at disse offentlige ytelsene vil bli endret på en eller annen forutsigbar måte, for eksempel i takt med framtidige endringer i det generelle prisnivået eller det generelle lønnsnivået.

Refusjoner

28.28 Dersom et foretak praktisk talt med sikkerhet vet at en annen part vil refundere noen eller samtlige av de utgiftene som kreves for å gjøre opp en ytelsesbasert pensjonsforpliktelse, skal foretaket innregne sin rett til refusjon som en separat eiendel. Foretaket skal måle eiendelen til virkelig verdi. I totalresultatet¹¹⁴ kan kostnaden ved en ytelsesbasert pensjonsordning presenteres som nettobeløpet etter innregning av en refusjon.

¹¹³ NRS(V) *Pensjonsforutsetninger* punkt 4.2 gir veiledning for fastsettelse av forutsetningen for forventet regulering av pensjon fra folketrygden.

¹¹⁴ Refusjoner er ikke andre inntekter og kostnader, og skal følgelig innregnes i resultatregnskapet.

Andre langsiktige ytelser til ansatte

- 28.29 Andre langsiktige ytelser til ansatte omfatter for eksempel:
- (a) langsiktig betalt fravær som ansiennitetspermisjon eller tjenestefri (sabbatsår),
 - (b) ytelser knyttet til ansiennitet,
 - (c) ytelser ved langsiktig arbeidsuførhet¹¹⁵,
 - (d) overskuddsdeling og bonusutbetalinger som skal utbetales tolv måneder eller mer etter balansedagen da de ansatte utfører den tilknyttede tjenesten, eller
 - (e) utsatt kompensasjon utbetalt tolv måneder eller mer etter balansedagen da kompensasjonen er opptjent.
- 28.30 Et foretak skal innregne en forpliktelse for andre langsiktige ytelser til ansatte målt til den samlede nettoverdien av følgende beløp:
- (a) nåverdien av forpliktelsen på balansedagen, minus
 - (b) den virkelige verdien på balansedagen av (eventuelle) pensjonsmidler som forpliktelsene direkte skal gjøres opp i.
- Et foretak skal innregne endringen i forpliktelsen i samsvar med nr. 28.23.

Sluttvederlag

- 28.31 Et foretak kan gjennom lovgivning, ved kontraktmessig eller annen overenskomst med ansatte eller deres representanter, eller ved en underforstått plikt basert på forretningspraksis, skikk og bruk eller et ønske om å opptre rettferdig, ha forpliktet seg til å foreta utbetalinger (eller sørge for andre ytelser) til ansatte når foretaket avslutter deres arbeidsforhold. Slike utbetalinger kalles sluttvederlag.

Innregning

- 28.32 Ettersom sluttvederlag ikke gir et foretak framtidige økonomiske fordeler, skal foretaket umiddelbart innregne det som en kostnad i resultatregnskapet.
- 28.33 Når et foretak innregner sluttvederlag, kan foretaket også måtte regnskapsføre en avkorting i pensjonsytelser eller i andre ytelser til ansatte.
- 28.34 Et foretak skal innregne sluttvederlag som forpliktelse og kostnad bare når foretaket er påviselig forpliktet til enten å:
- (a) avslutte arbeidsforholdet til en ansatt eller en gruppe ansatte før normal fratredelsesdato, eller
 - (b) yte sluttvederlag som følge av et tilbud som er framsatt for å oppmuntre til frivillig oppsigelse.

¹¹⁵ Opptjeningsbaserte uføreytelser inkludert i en ytelsesbasert pensjonsordning skal presenteres sammen med pensjonsytelsene, i stedet for som annen langsiktig ytelse til ansatte.

- 28.35 Et foretak er påviselig forpliktet til å avslutte arbeidsforholdet bare når foretaket har en detaljert, formell ordning for avslutning av arbeidsforholdet og ikke har realistiske muligheter til å trekke ordningen tilbake.

Måling

- 28.36 Et foretak skal måle sluttvederlag til det beste estimatet av utgiftene som ville kreves for å gjøre opp plikten på balansedagen. I tilfelle av tilbud som er framsatt for å oppmuntre til frivillig oppsigelse, skal målingen av sluttvederlagene baseres på antall ansatte som forventes å godta tilbudet.
- 28.37 Når sluttvederlag forfaller til betaling mer enn tolv måneder etter balansedagen, skal de måles til sin diskonterte nåverdi.

Konsernordninger

- 28.38 Dersom et **morforetak** sørger for ytelser til de ansatte i ett eller flere av konsernets **datterforetak**, og morforetaket presenterer et konsernregnskap i henhold til enten Norsk Regnskapsstandard eller **IFRS**, kan disse datterforetakene innregne og måle kostnaden ved ytelser til ansatte på grunnlag av en rimelig fordeling av kostnaden som er innregnet for konsernet.

Opplysninger¹¹⁶

- *Opplysninger i nr. 28.39-28.45N kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
 - *Opplysninger i nr. 28.46N er obligatoriske og skal alltid gis.*
-

Opplysninger om kortsiktige ytelser til ansatte

- 28.39 Dette kapitlet krever ikke spesifikke opplysninger om kortsiktige ytelser til ansatte.

Opplysninger om innskuddsbaserte pensjonsordninger

- 28.40 Et foretak skal opplyse om hvilket beløp som er innregnet i resultatet som kostnad for innskuddsbaserte pensjonsordninger. Dersom et foretak behandler en ytelsesbasert flerforetaksordning som en innskuddsbasert pensjonsordning fordi det ikke finnes tilstrekkelig informasjon til å regnskapsføre en flerforetaksordning som en ytelsesbasert pensjonsordning (se nr. 28.11), skal foretaket opplyse om at det er en ytelsesbasert pensjonsordning og årsaken til at den blir regnskapsført som en innskuddsbasert pensjonsordning, samt gi eventuell tilgjengelig informasjon om ordningens overdekning eller underdekning og eventuelle konsekvenser for foretaket.

Opplysninger om ytelsesbaserte pensjonsordninger

- 28.41 Et foretak skal gi følgende informasjon om ytelsesbaserte pensjonsordninger (unntatt eventuelle ytelsesbaserte flerforetaksordninger som regnskapsføres som en innskuddsbasert pensjonsordning i henhold til nr. 28.11, der opplysningene i nr. 28.40 gjelder i stedet). Dersom et foretak har flere ytelsesbaserte pensjonsordninger, kan disse opplysningene gis samlet, separat for hver enkelt pensjonsordning eller gruppert på den måten som anses som mest hensiktsmessig:

- (a) en generell beskrivelse av typen ordning, herunder fonderingsprinsipper,

¹¹⁶ Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

- (b) foretakets regnskapsprinsipper for å innregne aktuarmessige gevinster og tap (enten i resultatet eller som en post i andre inntekter og kostnader), samt beløpet av aktuarmessige gevinster og tap som er innregnet i løpet av perioden,
- (c) en beskrivende forklaring dersom foretaket anvender noen av forenklingene i nr. 28.19 når det skal måle sin ytelsesbaserte pensjonsforpliktelse,
- (d) tidspunktet for den siste omfattende aktuarmessige verdsettingen og, hvis det ikke var identisk med rapporteringstidspunktet, en beskrivelse av justeringene som ble gjort for å måle den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsen på rapporteringstidspunktet,
- (e)N en avstemming av inngående og utgående balanse for netto balanseført pensjonsforpliktelser/-midler som viser separat foretakets betalinger, pensjonskostnad, aktuarmessige gevinster og tap og andre endringer,
- (f) [Utgår]
- (g) [Utgår]
- (h) [Utgår]
- (i) [Utgår]
- (j) den faktiske avkastningen på pensjonsmidler, og
- (k) de viktigste aktuarmessige forutsetningene som er anvendt, herunder (der det er relevant):
 - (i) diskonteringsrenter,
 - (ii) forventet avkastning på alle pensjonsmidler for de rapporteringsperiodene som presenteres i finansregnskapet,
 - (iii) forventet lønnsvekst,
 - (iv) utvikling av legehjelpsutgifter, og
 - (v) alle andre vesentlige aktuarmessige forutsetninger som det er tatt hensyn til.

Et datterforetak som innregner og måler kostnader ved ytelser til ansatte på grunnlag av en rimelig fordeling av kostnaden innregnet for konsernet (se nr. 28.38), skal i sitt finansregnskap beskrive sine retningslinjer for å foreta fordelingen, og skal gi opplysningene i (a)–(e) og (j) – (k) over for ordningen som helhet.

Opplysninger om andre langsiktige ytelser

28.42 For hver kategori av andre langsiktige ytelser som et foretak gir sine ansatte, skal foretaket gi opplysninger om ytelsens art, pliktens omfang og graden av **finansiering** på balansedagen.

Opplysninger om sluttvederlag

- 28.43 For hver kategori av sluttvederlag som et foretak gir sine ansatte, skal foretaket gi opplysninger om ytelsens art, sine regnskapsprinsipper, pliktens omfang og graden av finansiering på balansedagen.
- 28.44 Dersom det råder usikkerhet om antall ansatte som vil godta tilbudet om sluttvederlag, er det oppstått en betinget forpliktelse. Kapittel 21 *Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler* krever at et foretak opplyser om sin betingede forpliktelse, med mindre det er svært usannsynlig at oppgjør med en utgående strøm av ressurser vil finne sted.

Opplysninger om lønnskostnader

- 28.45N Et foretak skal spesifisere lønnskostnader på lønninger, arbeidsgiveravgift, pensjonskostnader og andre ytelser. Foretaket skal angi tilsvarende tall for foregående rapporteringsperiode.

Opplysninger om obligatorisk tjenstepensjon

- 28.46N Et foretak skal alltid opplyse om det er pliktig til å ha tjenstepensjonsordning etter lov om obligatorisk tjenstepensjon og om foretaket har en pensjonsordning som oppfyller kravene etter denne loven.

Kapittel 29 – Resultatskatt

Kapitlets virkeområde

- 29.1 I denne standarden omfatter **resultatskatt** alle innenlandske og utenlandske skatter som er basert på **skattepliktig resultat**. Resultatskatt omfatter også andre skatter, for eksempel kildeskatt, som skal betales av et datterforetak, tilknyttet foretak eller en felleskontrollert virksomhet ved utdeling til det rapporterende foretaket.
- 29.2 Dette kapitlet gjelder regnskapsføring av resultatskatt. Det krever at et foretak innregner nåværende og framtidige skattekonsekvenser av transaksjoner og andre hendelser som er innregnet i finansregnskapet. Disse innregnede skattebeløpene omfatter **periodeskatt** og **utsatt skatt**. *Periodeskatt* er skatt som skal betales (forventes tilbakebetalt) for skattepliktig resultat (skattemessig underskudd) for inneværende periode eller tidligere perioder. Utsatt skatt er skatt som skal betales eller gjenvinnes i framtidige perioder. Slik skatt følger vanligvis av at foretaket gjenvinner eller gjør opp sine **eiendeler** og **forpliktelses** til den balanseførte verdien, og skattemessig virkning av uutnyttede framførbare skattemessige underskudd og uutnyttede skattemessige fradrag.
- 29.3 Denne standard omhandler ikke metodene for regnskapsføring av **offentlige tilskudd** (se kapittel 24 *Offentlige tilskudd*). Denne standard omhandler imidlertid regnskapsføring av midlertidige forskjeller som kan oppstå av slike tilskudd.

Innregning og måling av periodeskatt

- 29.4 Et foretak skal innregne en *forpliktelse ved periodeskatt*¹¹⁷ for skatt som skal betales av skattepliktig resultat for inneværende og tidligere perioder. Dersom beløpet som er betalt for inneværende og tidligere perioder overstiger beløpet som skal betales for disse periodene, skal foretaket innregne det overskytende beløpet som en *eiendel ved periodeskatt*.
- 29.5 Et foretak skal innregne en *eiendel ved periodeskatt* for skatt som kan forventes tilbakebetalt på grunnlag av et skattemessig underskudd som kan tilbakeføres mot skatt som er betalt i en tidligere periode.
- 29.6 Et foretak skal måle en *forpliktelse (eiendel) ved periodeskatt* til de beløpene det forventer å betale (få tilbakebetalt) ved bruk av de skattesatsene og skattereglene som er vedtatt eller **i hovedsak vedtatt** på **balansedagen**. Nr. 29.23 og 29.25 gir ytterligere veiledning om måling.
- 29.7 [Slettet av IASB]
- 29.8 [Slettet av IASB]

Innregning av utsatt skatt

Generelt innregningsprinsipp

- 29.8A Det ligger iboende i innregningen av en eiendel eller en forpliktelse at det rapporterende foretaket forventer å gjenvinne eller gjøre opp den balanseførte verdien av eiendelen eller forpliktelsen. Dersom det er sannsynlig at gjenvinningen eller oppgjøret av den balanseførte verdien vil gjøre framtidige skattebetalinger større

¹¹⁷ I nr. 4.2N betegnet som *Betalbar skatt*

(mindre) enn de ville vært dersom slik gjenvinning eller slikt oppgjør ikke fikk skattemessige konsekvenser, krever dette kapittel at et foretak generelt innregner en **forpliktelse ved utsatt skatt (eiendel ved utsatt skatt)**, med visse begrensede unntak. Dersom foretaket forventer å gjenvinne den balanseførte verdien av en eiendel eller gjøre opp den balanseførte verdien av en forpliktelse uten at det vil påvirke skattepliktig resultat, oppstår ingen utsatt skatt knyttet til eiendelen eller forpliktelsen.

29.9 Som et resultat av tidligere transaksjoner eller hendelser skal et foretak innregne en *eiendel eller forpliktelse ved utsatt skatt* for skatt som skal gjenvinnes eller betales i framtidige perioder. Slik skatt oppstår som følge av forskjeller mellom verdiene foretakets eiendeler og forpliktelser har i balansen, og deres skattemessige verdier (slike forskjeller kalles **midlertidige forskjeller**), og utnyttede framførbare skattemessige underskudd og utnyttede skattemessige fradrag.

29.10 [Slettet av IASB]

Skattemessige verdier og midlertidige forskjeller

29.11 Den **skattemessige verdien** av en eiendel er det beløpet som vil være fradragberettiget i skattepliktige inntekter, når den balanseførte verdien av eiendelen gjenvinnes. Dersom disse økonomiske fordelene ikke vil bli skattepliktige, er den skattemessige verdien av eiendelen lik eiendelens balanseførte verdi.

29.12 Den skattemessige verdien av en forpliktelse er dens balanseførte verdi, minus eventuelle beløp som vil være skattemessig fradragberettiget for denne forpliktelsen i framtidige perioder. Når det gjelder inntekter som er mottatt på forskudd, er den skattemessige verdien av forpliktelsen som dette fører til, lik forpliktelsens balanseførte verdi, minus eventuelle beløp av inntekten som ikke vil bli skattepliktige i framtidige perioder.

29.13 Enkelte poster har en skattemessig verdi, men innregnes ikke som eiendeler og forpliktelser i balansen. Et eksempel kan være når forsknings- og utviklingsutgifter innregnes som kostnad ved beregning av **regnskapsmessig overskudd** i den perioden da de påløp, men føres som fradrag ved beregning av skattepliktig resultat (skattemessig underskudd) først i en senere periode. Forskjellen mellom den skattemessige verdien av forsknings- og utviklingsutgiftene, som er det beløpet skattemyndighetene vil tillate som fradrag i framtidige perioder, og den balanseførte verdien på null, er en **skattereduserende midlertidig forskjell** som resulterer i en *eiendel ved utsatt skatt*.

29.14 I konsernregnskapet fastsettes midlertidige forskjeller ved å sammenholde de balanseførte verdiene til eiendeler og forpliktelser i konsernregnskapet med den tilsvarende skattemessige verdien. Den skattemessige verdien fastsettes ved henvisning til konsernets¹¹⁸ selvangivelse i de jurisdiksjonene der denne leveres. I andre jurisdiksjoner fastsettes den skattemessige verdien med henvisning til selvangivelsen til hvert enkelt foretak i konsernet.

29.15 Eksempler på situasjoner hvor midlertidige forskjeller oppstår:

¹¹⁸ I Norge er det hver enkelt juridisk enhet (foretak) som er skattesubjektet, det vil si at konsernet ikke er et eget skattesubjekt.

- (a) Identifiserbare eiendeler som er anskaffet og forpliktelser som er overtatt ved en virksomhetssammenslutning, innregnes til virkelig verdi¹¹⁹ i samsvar med kapittel 19 *Virksomhetssammenslutninger og goodwill*, men det foretas ingen tilsvarende justering av skattemessige verdi (for eksempel kan eiendelens skattemessige verdi bli værende lik anskaffelseskost for den tidligere eieren). Denne eiendelen eller forpliktelsen ved utsatt skatt påvirker beløpet foretaket innregner som goodwill.
- (b) [Utgår]
- (c) Goodwill som oppstår i en virksomhetssammenslutning. For eksempel vil den skattemessige verdien av goodwill være null dersom skattemyndighetene ikke tillater at avskrivning eller nedskrivning av goodwill føres som en fradragsberettiget kostnad ved beregning av skattepliktig resultat og ikke tillater at anskaffelseskost for goodwill føres som en fradragsberettiget kostnad ved avhending av datterforetaket.
- (d) Den skattemessige verdien av en eiendel¹²⁰ eller en forpliktelse ved førstegangsinnregning er forskjellig fra dens balanseførte verdi.
- (e) Den balanseførte verdien av investeringer i datterforetak, filialer og tilknyttede foretak eller andeler i felleskontrollert virksomhet¹²¹ er forskjellig fra den skattemessige verdien av investeringen eller andelen.

Ikke alle de ovennevnte midlertidige forskjellene gir opphav til eiendeler og *forpliktelser ved utsatt skatt* (se punkt 29.16 og 29.17A).

Skatteøkende midlertidige forskjeller

29.16 En forpliktelse ved utsatt skatt skal innregnes for alle **skatteøkende midlertidige forskjeller**, unntatt i den utstrekning forpliktelsen ved utsatt skatt oppstår av:

- (a) førstegangsinnregning av goodwill, eller
- (b) førstegangsinnregning av en eiendel eller forpliktelse i en transaksjon som
 - (i) ikke er en virksomhetssammenslutning, og
 - (ii) som på transaksjonstidspunktet verken påvirker regnskapsmessig overskudd eller skattepliktig resultat (skattemessig underskudd).

For skatteøkende midlertidige forskjeller tilknyttet investeringer i datterforetak, filialer og tilknyttede foretak samt andeler i felleskontrollert virksomhet¹²², skal imidlertid en forpliktelse ved utsatt skatt innregnes i samsvar med nr. 29.17J.

29.16N Et foretak kan i stedet for å følge nr. 29.16 (b), velge å innregne en forpliktelse ved utsatt skatt for skatteøkende midlertidige forskjeller ved førstegangsinnregning av en

¹¹⁹ Det oppstår ingen midlertidige forskjeller når identifiserbare eiendeler og overtatte forpliktelser ved en virksomhetssammenslutning innregnes til kontinuitet.

¹²⁰ Dette vil som hovedregel ikke gjelde investeringer som omfattes av fritaksmetoden.

¹²¹ Dette vil som hovedregel ikke gjelde investeringer som omfattes av fritaksmetoden, Se nr. 29.17I – nr. 29.17K.

¹²² Dette vil som hovedregel ikke gjelde investeringer som omfattes av fritaksmetoden, Se nr. 29.17I – nr. 29.17K.

eiendel eller en forpliktelse som ikke er en virksomhetssammenslutning. Denne forpliktelsen ved utsatt skatt påvirker beløpet foretaket innregner som goodwill.

29.17 Noen midlertidige forskjeller oppstår når inntekt eller kostnad inngår i regnskapsmessig overskudd i én periode, men i skattepliktig resultat i en annen periode. Slike midlertidige forskjeller betegnes ofte som **tidsforskjeller**. Nedenfor følger eksempler på midlertidige forskjeller av denne typen som er skatteøkende midlertidige forskjeller, og som derfor fører til *forpliktelser ved utsatt skatt*:

- (a) Renteinntekt inngår i regnskapsmessig overskudd etter hvert som de opptjenes, men kan i enkelte jurisdiksjoner inngå i skattepliktig resultat når kontanter mottas. Den skattemessige verdien av alle fordringer innregnet i balansen med hensyn til slike inntekter er lik null, fordi inntektene ikke påvirker skattepliktig resultat før de mottas i kontanter¹²³.
- (b) Avskrivning som er benyttet for å beregne skattepliktig resultat (skattemessig underskudd), kan være forskjellig fra avskrivning som benyttes til å beregne regnskapsmessig overskudd. Den midlertidige forskjellen er forskjellen mellom eiendelens balanseførte verdi og dens skattemessige verdi, som er eiendelens opprinnelige anskaffelseskost, minus alle fradrag for eiendelen som tillates av skattemyndighetene ved beregning av skattepliktig resultat i inneværende og tidligere perioder.

En skatteøkende midlertidig forskjell oppstår og fører til en forpliktelse ved utsatt skatt når skattemessige avskrivninger er høyere enn regnskapsmessige avskrivninger. Dersom den skattemessige avskrivningen er lavere enn regnskapsmessig avskrivning, oppstår det en skattereduserende midlertidig forskjell som fører til en *eiendel ved utsatt skatt* (se nr. 29.17A).

Skattereduserende midlertidige forskjeller

29.17A En *eiendel ved utsatt skatt* skal innregnes for alle skattereduserende midlertidige forskjeller i den utstrekning det er sannsynlig at det vil foreligge en skattepliktig inntekt som den skattereduserende midlertidige forskjellen kan utnyttes mot, med mindre eiendelen ved utsatt skatt er oppstått ved førstegangsinngang av en eiendel eller forpliktelse i en transaksjon som

- (a) ikke er en virksomhetssammenslutning, og
- (b) som på transaksjonstidspunktet verken påvirker regnskapsmessig overskudd eller skattepliktig resultat (skattemessig underskudd).

For skattereduserende midlertidige forskjeller som er tilknyttet investeringer i datterforetak, filialer og tilknyttede foretak samt andeler i felleskontrollert virksomhet¹²⁴, skal imidlertid en *eiendel ved utsatt skatt* innregnes i samsvar med nr. 29.17K.

29.17AN I stedet for å innregning i samsvar med nr. 29.17A, kan et foretak anvende nr. 29.16N tilsvarende.

¹²³ I Norge skattlegges renteinntekter i henhold til realisasjonsprinsippet, som hovedregel vil dette være i det inntektsåret rentene opptjenes (påløper/ubetinget krav oppstår).

¹²⁴ Dette vil som hovedregel ikke gjelde investeringer som omfattes av fritaksmetoden, Se nr. 29.17I – nr. 29.17K.

29.17B Nedenfor følger eksempler på skattereduserende midlertidige forskjeller som fører til eiendeler ved utsatt skatt:

- (a) Pensjonskostnader kan komme til fradrag ved beregning av regnskapsmessig overskudd på det tidspunkt tjenesten ytes av arbeidstakeren, men kommer til fradrag ved beregning av skattepliktig resultat, enten når foretaket betaler inn premiene eller tilskuddene til et fond, eller når foretaket utbetaler pensjonsytelser. Det eksisterer en midlertidig forskjell mellom den balanseførte verdien av forpliktelsen og dens skattemessige verdi, for forpliktelsens skattemessige verdi er normalt lik null. En slik skattereduserende midlertidig forskjell medfører en eiendel ved utsatt skatt, ettersom økonomiske fordeler vil tilflyte foretaket i form av et fradrag i skattepliktige inntekter når premiene, tilskuddene eller pensjonsytelsene blir utbetalt.
- (b) Visse eiendeler kan regnskapsføres til virkelig verdi uten at det foretas en tilsvarende justering for skattemessige formål. Det oppstår en skattereduserende midlertidig forskjell dersom eiendelens skattemessige verdi overstiger dens balanseførte verdi.

29.17C Reverseringen av skattereduserende midlertidige forskjeller fører til fradrag ved beregning av skattepliktig resultat i framtidige perioder.

Det er sannsynlig at en skattepliktig inntekt som en skattereduserende midlertidig forskjell kan utnyttes mot, vil være tilgjengelig når det er tilstrekkelige skatteøkende midlertidige forskjeller tilknyttet samme skattemyndighet og samme skattepliktige foretak som forventes å reversere:

- (a) i samme periode som den forventede reverseringen av den skattereduserende midlertidige forskjellen eller
- (b) i perioder som et skattemessig underskudd som oppstår av eiendelen ved utsatt skatt, kan tilbake- eller framføres til.

Under slike omstendigheter innregnes eiendelen ved utsatt skatt i perioden da de skattereduserende midlertidige forskjellene oppstår.

29.17D Når det ikke er tilstrekkelige skatteøkende midlertidige forskjeller tilknyttet samme skattemyndighet og samme skattepliktige foretak, innregnes eiendelen ved utsatt skatt i den utstrekning:

- (a) det er sannsynlig at foretaket vil ha en tilstrekkelig skattepliktig inntekt som er tilknyttet samme skattemyndighet og samme skattepliktige foretak i samme periode som reverseringen av den skattereduserende midlertidige forskjellen (eller i de periodene som et skattemessig underskudd som oppstår av eiendelen ved utsatt skatt, kan tilbake- eller framføres til).

Ved vurderingen av om foretaket vil ha tilstrekkelig skattepliktig inntekt i framtidige perioder, ser foretaket bort fra skattepliktige beløp som oppstår av skattereduserende midlertidige forskjeller som forventes å oppstå i framtidige perioder, fordi eiendeler ved utsatt skatt som følger av disse skattereduserende midlertidige forskjellene, selv vil kreve en framtidig skattepliktig inntekt for å kunne benyttes. Eller,

- (b) foretaket har muligheter for skatteplanlegging som vil skape skattepliktige resultater i egnede perioder.

29.17E Når et foretak har hatt et forløp med underskudd i nær fortid, tar det i betraktning veiledningen i nr. 29.17F-29.17G.

Uutnyttede skattemessige underskudd og uutnyttede skattefradrag

29.17F En *eiendel ved utsatt skatt* skal innregnes for uutnyttede fremførbare skattemessige underskudd og uutnyttede skattemessige fradrag i den utstrekning det er sannsynlig at det vil bli tilgjengelig framtidig skattepliktig inntekt som uutnyttede skattemessige underskudd og uutnyttede skattemessige fradrag kan utnyttes mot.

Når et foretak vurderer sannsynligheten for at det vil bli tilgjengelig skattepliktig inntekt anvender det følgende kriterier:

- (a) om foretaket har tilstrekkelige skatteøkende midlertidige forskjeller tilknyttet samme skattemyndighet og samme skattepliktige foretak, noe som vil føre til skattepliktige inntekter som uutnyttede skattemessige underskudd eller uutnyttede skattemessige fradrag kan utnyttes mot før de forfaller,
- (b) om det er sannsynlig at foretaket vil få skattepliktige resultater før uutnyttede skattemessige underskudd eller uutnyttede skattemessige fradrag forfaller, og
- (c) foretaket har muligheter for skatteplanlegging, som vil skape en skattepliktig inntekt i perioden da uutnyttede skattemessige underskudd eller uutnyttede skattemessige fradrag kan utnyttes.

I den utstrekning det ikke er sannsynlig at skattepliktig inntekt som uutnyttede skattemessige underskudd eller uutnyttede skattemessige fradrag kan utnyttes mot, vil være tilgjengelig, skal det ikke innregnes noen *eiendel ved utsatt skatt*.

29.17G Det faktum at det forekommer uutnyttede skattemessige underskudd, er et tydelig tegn på at framtidig skattepliktig inntekt ikke nødvendigvis vil være tilgjengelig. Når et foretak derfor har hatt et forløp med underskudd i nær fortid, innregner foretaket en *eiendel ved utsatt skatt* som oppstår på grunn av uutnyttede skattemessige underskudd og skattefradrag bare i den utstrekning foretaket har tilstrekkelige skatteøkende midlertidige forskjeller, eller det foreligger en overbevisende annen begrunnelse for at det vil bli tilgjengelig tilstrekkelig skattepliktige inntekter som foretaket kan utnytte uutnyttede skattemessige underskudd og uutnyttede skattemessige fradrag mot.

Revurdering av uinnregnede eiendeler ved utsatt skatt

29.17H På hver balansedag skal et foretak revurdere uinnregnede eiendeler ved utsatt skatt. Foretaket innregner en tidligere uinnregnet *eiendel ved utsatt skatt* i den utstrekning det er sannsynlig at framtidig skattepliktig inntekt vil tillate at eiendelen ved utsatt skatt gjenvinnes.

Investeringer i datterforetak, filialer og tilknyttede foretak samt andeler i felleskontrollert virksomhet¹²⁵

29.17I Midlertidige forskjeller oppstår når balanseført verdi av investeringer i datterforetak, filialer og tilknyttede foretak samt andeler i felleskontrollert virksomhet (for eksempel for et datterforetak er dette morforetakets andel av nettoeiendeler i datterforetaket, herunder den balanseførte verdien av goodwill) blir forskjellig fra den skattemessige verdien (som ofte er lik anskaffelseskost) av investeringen eller andelen. Slike forskjeller kan oppstå under en rekke ulike forhold, for eksempel:

- (a) forekomst av tilbakeholdt overskudd i datterforetak, filialer, tilknyttede foretak og felleskontrollert virksomhet,
- (b) endringer i valutakurser når et morforetak og dets datterforetak er basert i forskjellige stater,
- (c) fall i den balanseførte verdien av en investering i et tilknyttet foretak til gjenvinnbart beløp.

Regnskapsføring av investeringer kan være forskjellig i morforetakets selskapsregnskap sammenlignet med konsernregnskapet. I slike tilfeller kan den midlertidige forskjellen tilknyttet den aktuelle investeringen også være forskjellig.

29.17J Et foretak skal innregne en forpliktelse ved utsatt skatt for alle skatteøkende midlertidige forskjeller tilknyttet investeringer i datterforetak, filialer og tilknyttede foretak samt andeler i felleskontrollert virksomhet, bortsett fra i den utstrekning begge vilkårene nedenfor er oppfylt:

- (a) morforetaket, investoren eller deltakeren kan kontrollere tidspunktet for reversering av den midlertidige forskjellen, og
- (b) det er sannsynlig at den midlertidige forskjellen ikke vil reversere i overskuelig framtid.

29.17K Et foretak skal innregne en eiendel ved utsatt skatt for alle skattereduserende midlertidige forskjeller som oppstår av investeringer i datterforetak, filialer og tilknyttede foretak samt andeler i felleskontrollert virksomhet, utelukkende i den utstrekning det er sannsynlig at:

- (a) den midlertidige forskjellen vil reversere i overskuelig framtid, og
- (b) det vil være tilgjengelig skattepliktig inntekt som den midlertidige forskjellen vil kunne utnyttes mot.

Måling av utsatt skatt

29.18 Et foretak skal måle en forpliktelse (eiendel) ved utsatt skatt ved hjelp av de skattesatsene og skattereglene som er vedtatt eller i hovedsak vedtatt på balansedagen.

29.19 Når forskjellige skattesatser gjelder for forskjellige nivåer av skattepliktig resultat, skal et foretak måle forpliktelser (eiendeler) ved utsatt skatt ved å benytte de

¹²⁵ For investeringer i foretak som ikke omfattes av fritaksmetoden oppstår midlertidige forskjeller, og utsatt skatt skal følgelig innregnes. For investeringer som omfattes av fritaksmetoden skal det normalt ikke innregnes noen eiendel eller forpliktelse ved utsatt skatt, hvis foretaket har til hensikt å selge investeringen.

gjennomsnittlige vedtatte eller i hovedsak vedtatte satsene som det forventer vil gjelde for det skattepliktige resultatet (skattemessige underskuddet) for periodene som det forventer at forpliktelsen ved utsatt skatt vil bli gjort opp i (*eiendel ved utsatt skatt* kan realiseres).

- 29.20 Målingen av forpliktelser og eiendeler ved utsatt skatt skal gjenspeile de skattemessige konsekvensene som er følgene av hvordan foretaket på balansedagen forventer å gjenvinne eller gjøre opp den balanseførte verdien av de tilknyttede eiendelene og forpliktelsene. Følgelig måler foretaket en *forpliktelse og eiendel ved utsatt skatt* ved å benytte skattesatsen og den skattemessige verdien som er i samsvar med den forventede måten disse gjenvinnes eller gjøres opp på. Dersom den midlertidige forskjellen for eksempel oppstår fra en inntektspost som forventes å bli skattbar som kapitalgevinst i en framtidig periode, måles kostnaden ved utsatt skatt ved hjelp av skattesatsen for kapitalgevinst og den skattemessige verdien som er i samsvar med å gjenvinne den balanseførte verdien ved salg.
- 29.21 [Utgår]
- 29.22 Den balanseførte verdien av en *eiendel ved utsatt skatt* skal gjennomgås på hver balansedag. Et foretak skal redusere den balanseførte verdien av en *eiendel ved utsatt skatt* i den grad det ikke lenger er sannsynlig at det vil være en tilstrekkelig skattepliktig inntekt tilgjengelig til at fordelene ved eiendelen ved utsatt skatt helt eller delvis kan utnyttes. Enhver slik reduksjon skal reverseres i det omfang det blir sannsynlig at en tilstrekkelig skattepliktig inntekt vil være tilgjengelig.

Måling av både periodeskatt og utsatt skatt

- 29.23 Et foretak skal ikke diskontere eiendeler og forpliktelser ved periodeskatt eller utsatt skatt.
- 29.24 [Slettet av IASB]
- 29.25 I enkelte jurisdiksjoner skal det betales en høyere eller lavere sats for resultatskatt dersom en del av eller hele overskuddet eller den opptjente egenkapitalen blir utbetalt som utbytte til aksjeeierne i foretaket. I andre jurisdiksjoner kan resultatskatt bli refundert eller måtte betales dersom en del av eller hele overskuddet eller den opptjente egenkapitalen blir utbetalt som utbytte til aksjeeierne i foretaket. I begge tilfeller skal et foretak måle periodeskatt og utsatt skatt til den skattesatsen som gjelder for tilbakeholdt overskudd fram til foretaket innregner en forpliktelse til å betale utbytte. Når foretaket innregner en forpliktelse til å betale utbytte, skal det innregne den derav følgende justeringen av forpliktelsen (eiendelen) ved periodeskatt eller utsatt skatt, samt den tilknyttede **kostnaden ved skatt** (inntekten ved skatt).

Kildeskatt av utbytte

- 29.26 Når et foretak utbetaler utbytte til sine aksjeeiere, kan det være pålagt å betale en del av utbyttet til skattemyndighetene på vegne av aksjeeierne. Et slikt beløp som er betalt eller skal betales til skattemyndighetene, belaster egenkapitalen som en del av utbyttet.

Presentasjon¹²⁶

Fordeling av inntekter og kostnader og egenkapital

29.27 Et foretak skal innregne skatt i samme del av totalresultatet¹²⁷ (dvs. videreført virksomhet, avviklet virksomhet eller andre inntekter og kostnader¹²⁸) eller egenkapitalen som transaksjonen eller andre hendelser som førte til skatten.

Skille mellom kortsiktig og langsiktig

29.28 Når et foretak presenterer omløpsmidler og anleggsmidler og kortsiktige og langsiktige forpliktelse som separate klassifiseringer i sin balanse¹²⁹, skal det ikke klassifisere eventuelle eiendeler (forpliktelser) ved utsatt skatt som omløpsmidler (kortsiktige forpliktelser).

Motregning

29.29N Et foretak skal kun motregne eiendeler og forpliktelser ved periodeskatt eller eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt dersom det har en juridisk håndhevbar rett til å motregne beløpene, og det har til hensikt enten å gjøre dem opp på nettogrunnlag eller å realisere eiendelen og gjøre opp forpliktelsen under ett. Motregning kan foretas dersom eiendeler og forpliktelser ved periodeskatt eller eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt er tilknyttet samme skattemyndighet og samme skattepliktige foretak (skattesubjekt). Det samme gjelder dersom det skattepliktige foretaket har mulighet for skatteutligning ved konsernbidrag.

Opplysninger¹³⁰

- *Opplysninger i nr. 29.30 – 29.32 kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

¹²⁶ Generelt så følger tidspunkt for innregning (periodisering) av skatt den underliggende transaksjonen.

Regnskapsføring av konsernbidrag ved kostmetoden:

Når et morforetak mottar konsernbidrag som kan innregnes som inntekt i samsvar med kapittel 23, innregnes brutto konsernbidrag (før skatt) i resultatregnskapet og inntekten inngår i linjen for inntekt på investering i datterforetak. I datterforetaket innregnes netto konsernbidrag (etter skatt) direkte mot annen egenkapital.

Når et datterforetak mottar konsernbidrag fra et morforetak er dette regnskapsmessig å anse som et innskudd fra eier. I datterforetaket innregnes netto konsernbidrag (etter skatt) som "Annen innskutt egenkapital". I morforetaket øker i utgangspunktet netto konsernbidrag (etter skatt) balanseført verdi av investeringen.

¹²⁷ Totalresultatet består av årsresultatet, slik det fremkommer i resultatregnskapet, og sum andre inntekter og kostnader. Andre inntekter og kostnader skal presenteres i den separate oppstillingen av totalresultatet, med mindre foretaket har valgt å presentere andre inntekter og kostnader som en del av egenkapitalnoten i henhold til nr. 3.17N. Hvilke poster som utgjør andre inntekter og kostnader fremkommer i nr. 5.5N (a).

¹²⁸ Andre inntekter og kostnader skal presenteres i en separat oppstilling av totalresultatet, med mindre foretaket har valgt å presentere andre inntekter og kostnader i en egenkapitalnote. Hvilke poster som utgjør andre inntekter og kostnader fremkommer i nr. 5.5N (a).

¹²⁹ I Norge er det et krav om å presentere dette som separate klassifiseringer, jf. rskl. § 6-2.

¹³⁰ Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

- 29.30 Et foretak skal gi informasjon som setter brukere av finansregnskapet i stand til å vurdere skattekonsekvensene for innregnede transaksjoner og andre hendelser, både på periodeskatt og utsatt skatt.¹³¹
- 29.31 Et foretak skal gi separate opplysninger om hovedbestanddelene i kostnad (inntekt) ved skatt. Slike bestanddeler av kostnad (inntekt) ved skatt kan omfatte:
- (a) kostnad (inntekt) ved periodeskatt,
 - (b) eventuelle justeringer innregnet i perioden for periodeskatt for tidligere perioder,
 - (c) omfanget av kostnad (inntekt) ved utsatt skatt som gjelder etablering og reversering av midlertidige forskjeller,
 - (d) omfanget av kostnad (inntekt) ved utsatt skatt som gjelder endring i skattesatser eller innføring av nye skatter,
 - (e) omfanget av fordelen som oppstår av et tidligere uinnregnet skattemessig underskudd, skattefradrag eller midlertidig forskjell fra en tidligere periode som benyttes til å redusere kostnaden ved periodeskatt,
 - (f) justeringer av kostnad (inntekt) ved utsatt skatt som oppstår som følge av en endring i foretakets eller aksjeeiernes skattemessige status,
 - (g) kostnad (inntekt) ved utsatt skatt som oppstår av nedskrivning, eller reversering av tidligere nedskrivning, av en *eiendel ved utsatt skatt* i samsvar med nr. 29.22,
 - (h) [Utgår]
- 29.32 Et foretak skal opplyse om følgende separat:
- (a) samlet periodeskatt og utsatt skatt som gjelder poster som er innregnet i andre inntekter og kostnader,
 - (aa) samlet periodeskatt og utsatt skatt som gjelder poster som er godskrevet eller belastet egenkapitalen direkte.
 - (b) en forklaring på de vesentlige forskjellene i beløp som presenteres i totalresultat, og beløp som er rapportert til skattemyndighetene¹³²,
 - (c) [Utgår]
 - (d) for hver type midlertidig forskjell og for hver type utnyttede skattemessige underskudd og utnyttede skattemessige fradrag:
 - (i) beløpet for *forpliktelser ved utsatt skatt* og eiendeler ved utsatt skatt på balansedagen, og

¹³¹ Nr. 29.30 krever at det gis opplysninger om anvendte regnskapsprinsipper, jf. rskl. § 7-2.

¹³² Et foretak skal forklare vesentlige forskjeller mellom resultat før skatt, andre inntekter og kostnader før skatt og skattepliktig inntekt. Eksempler hvor slike forskjeller oppstår er der det er påløpt kostnader som ikke kan fradragføres skattemessig.

(ii) [Utgår]

(e) eventuelt tidspunkt for reversering for skattereduserende midlertidige forskjeller, eventuell forfallsdato for uutnyttede skattemessige underskudd og uutnyttede skattemessige fradrag, som det ikke er innregnet noen *eiendel ved utsatt skatt* for i balansen

(f) [Utgår]

Kapittel 30 – Omregning av utenlandsk valuta

Kapitlets virkeområde

- 30.1 Et foretak kan drive virksomhet i utlandet på to måter. Det kan foreta transaksjoner i utenlandsk valuta, eller det kan ha utenlandske virksomheter¹³³. I tillegg kan et foretak presentere sitt finansregnskap i utenlandsk valuta. Dette kapitlet fastsetter hvordan transaksjoner i utenlandsk valuta og utenlandske virksomheter skal behandles i foretakets finansregnskap, og hvordan finansregnskapet skal omregnes til en **presentasjonsvaluta**. Regnskapsføring av **finansielle instrumenter** som er angitt i en utenlandsk valuta, og sikringsbokføring av poster i utenlandsk valuta er omtalt i kapittel 11 *Alminnelige finansielle instrumenter* og kapittel 12 *Andre finansielle instrumenter*.

Regnskapsvaluta

- 30.2N-A Regnskapsvaluta er den valuta som finansregnskapet måles i. Regnskapsvaluta skal etter rskl. § 3-4 være norske kroner eller funksjonell valuta.

Funksjonell valuta

- 30.2N-B Den **funksjonelle valuta** til et foretak er valutaen i det primære økonomiske miljøet der foretaket driver sin virksomhet.
- 30.3 Det primære økonomiske miljøet der et foretak driver sin virksomhet, er vanligvis det miljøet der foretaket primært genererer og forbruker kontanter. Derfor er de viktigste faktorene et foretak vurderer for å fastsette sin funksjonelle valuta, følgende:
- (a) den valutaen som:
 - (i) hovedsakelig påvirker salgsprisene på varer og tjenester (som ofte vil være den valutaen som salgsprisene på foretakets varer og tjenester angis og gjøres opp i), og
 - (ii) gjelder i landet hvis markedskrefter og lovgivning hovedsakelig fastsetter salgsprisene på foretakets varer og tjenester.
 - (b) den valutaen som hovedsakelig påvirker lønnsutgifter, råvareutgifter og andre utgifter forbundet med levering av varer og tjenester (som ofte vil være den valutaen som slike utgifter angis og gjøres opp i).
- 30.4 Følgende faktorer kan også være en indikasjon på foretakets funksjonelle valuta:
- (a) den valutaen som midler fra finansieringsaktiviteter (utstedelse av gjelds- og egenkapitalinstrumenter) genereres i, og
 - (b) den valutaen som innbetalinger fra driftsaktiviteter vanligvis foretas i.

¹³³ En «utenlandsk virksomhet» er et foretak som er et datterforetak, et tilknyttet foretak, en felleskontrollert virksomhet eller en filial, som har en annen regnskapsvaluta enn det rapporterende foretaks regnskapsvaluta. Dette innebærer at et norsk datterforetak, tilknyttet foretak, felleskontrollert virksomhet eller filial kan være utenlandsk virksomhet dersom det rapporterende foretaket anvender funksjonell valuta som regnskapsvaluta og denne er en annen valuta enn norske kroner.

- 30.5 I tillegg skal faktorene nedenfor tas i betraktning ved fastsettelse av en utenlandsk virksomhets funksjonelle valuta, og hvorvidt den utenlandske virksomhetens funksjonelle valuta er den samme som hos det rapporterende foretaket. (Det rapporterende foretaket er i denne sammenheng det foretaket 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 rapporterende 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 rapporterende foretaket, og overfører salgsvederlaget til det rapporterende foretaket. Et eksempel på betydelig grad av selvstendighet kan være når den utenlandske virksomheten akkumulerer kontanter og andre **monetære poster**, pådrar seg kostnader, genererer inntekter og opptar lån, alt hovedsakelig i lokal valuta.
 - (b) Hvorvidt transaksjonene med det rapporterende foretaket utgjør en stor eller liten del av den utenlandske virksomhetens aktiviteter.
 - (c) Hvorvidt kontantstrømmer fra den utenlandske virksomhetens aktiviteter direkte påvirker det rapporterende foretakets kontantstrømmer og er tilgjengelige for overføring til det rapporterende foretaket.
 - (d) Hvorvidt kontantstrømmene fra den utenlandske virksomhetens aktiviteter er tilstrekkelige til å betjene eksisterende og normalt forventede gjeldsforpliktelser uten at det rapporterende foretaket stiller midler til rådighet.

Regnskapsføring av transaksjoner i utenlandsk valuta

Førstegangsinnregning

- 30.6 En transaksjon i utenlandsk valuta er en transaksjon som er angitt i eller krever oppgjør i utenlandsk valuta, herunder transaksjoner som oppstår når et foretak:
- (a) kjøper eller selger varer eller tjenester der prisen er angitt i utenlandsk valuta,
 - (b) låner eller låner ut midler der beløp skyldig eller til gode er angitt i utenlandsk valuta, eller
 - (c) på annen måte anskaffer eller avhender eiendeler eller pådrar seg eller gjør opp forpliktelser som er angitt i utenlandsk valuta.
- 30.7N Et foretak skal registrere en transaksjon i utenlandsk valuta ved å omregne beløpet i utenlandsk valuta til spot-kursen som gjelder på transaksjonstidspunktet.
- 30.8 Transaksjonstidspunktet er tidspunktet da transaksjonen første gang kvalifiserer for innregning i samsvar med denne standarden. 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 korrekt dersom det er betydelige svingninger i valutakursene.

Presentasjon på de påfølgende balansedager

- 30.9 På hver **balansedag** skal et foretak:
- (a) omregne monetære poster i utenlandsk valuta til sluttkurs,
 - (b) omregne ikke-monetære poster som måles til historisk kost angitt i utenlandsk valuta, til valutakursen på transaksjonstidspunktet¹³⁴, og
 - (c) omregne ikke-monetære poster som måles til virkelig verdi angitt i utenlandsk valuta, til valutakursene som gjaldt da den virkelige verdien ble fastsatt.
- 30.10 Et foretak skal innregne valutakursdifferanser i resultatregnskapet i den perioden hvor de oppstår. Dette gjelder valutakursdifferanser som oppstår ved oppgjør av monetære poster eller ved omregning av monetære poster til andre kurser enn de som ble benyttet ved førstegangsinnregning i løpet av perioden eller i tidligere perioder, med unntak av det som er beskrevet i nr. 30.13N.
- 30.11 Dersom et annet kapittel i denne standarden krever at en gevinst eller et tap på en ikke-monetær post skal innregnes i **andre inntekter og kostnader**¹³⁵, skal et foretak innregne alle valutakurselement av gevinsten eller tapet i andre inntekter og kostnader. Når en gevinst eller et tap på en ikke-monetær post i motsatt fall innregnes i resultatregnskapet, skal et foretak innregne alle valutakurselement av gevinsten eller tapet i resultatregnskapet.

Nettoinvestering i en utenlandsk virksomhet

- 30.12 Et foretak kan ha monetære poster som er fordringer på eller gjeld til en utenlandsk virksomhet. Dersom oppgjør for en post verken er planlagt eller sannsynlig i overskuelig framtid, er den i realiteten en del av foretakets nettoinvestering i den utenlandske virksomheten og skal regnskapsføres i samsvar med nr. 30.13N. Slike monetære poster kan omfatte langsiktige fordringer eller lån. Dette omfatter ikke kundefordringer eller leverandørgjeld.
- 30.13N Valutakursdifferanser som stammer fra en monetær post som utgjør en del av et rapporterende foretaks nettoinvestering i en utenlandsk virksomhet, skal innregnes i resultatregnskapet i det rapporterende foretakets selskapsregnskap eller i de enkelte utenlandske virksomhetenes finansregnskap, alt etter hvilken valuta posten er angitt i.
- I finansregnskapet som omfatter den utenlandske virksomheten og det rapporterende foretaket (f.eks. konsernregnskap når den utenlandske virksomheten er et datterforetak), skal slike valutakursdifferanser innregnes i andre inntekter og kostnader.
- Dette gjelder også i det rapporterende foretaks selskapsregnskap for valutakursdifferanser som ligger i samme foretak (for eksempel en filial) og investeringer som føres etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden,
- Valutakursdifferanser som er innregnet i andre inntekter og kostnader skal ikke innregnes på nytt i resultatregnskapet ved avhending av nettoinvesteringen.

¹³⁴ Ikke-monetære poster skal ikke omregnes på nytt på etterfølgende balansedager, hvilket vil si at omregningen som ble foretatt på transaksjonstidspunktet skal forbli uendret.

¹³⁵ Andre inntekter og kostnader skal presenteres i en separat oppstilling av totalresultatet, med mindre foretaket har valgt å presentere andre inntekter og kostnader i en egenkapitalnote. Hvilke poster som utgjør andre inntekter og kostnader fremkommer i nr. 5.5N (a)

Endring i regnskapsvaluta

- 30.14N Ved endring av regnskapsvaluta kan omregningen skje til kurs på gjennomføringstidspunktet uten omarbeiding av sammenligningstall.
- Når foretaket anvender funksjonell valuta som regnskapsvaluta, og det skjer endring i funksjonell valuta, følges reglene i nr. 30.14 – 30.16
- Dersom endringen av regnskapsvaluta ikke skyldes endring i funksjonell valuta, kan endringen gjennomføres ved omarbeiding av inngående balanse i tidligste presenterte sammenligningstall. Ved omarbeiding etter forrige punktum, skal omregning skje til valutakurs på tidspunkt for inngående balanse i tidligste presenterte sammenligningstall eller til de valutakurser som er relevant ved full retrospektiv anvendelse av den nye regnskapsvalutaen.
- 30.14 Når foretakets funksjonelle valuta endres, skal omregningsprinsippene som gjelder for den nye funksjonelle valutaen, anvendes fremadrettet av foretaket fra tidspunktet for endringen.
- 30.15 Som nevnt i nr. 30.2N-B - 30.5 gjenspeiler foretakets funksjonelle valuta de underliggende transaksjonene, hendelsene og forholdene som er relevante for foretaket. Når den funksjonelle valutaen er fastsatt, kan den derfor bare endres dersom det skjer en endring i disse underliggende transaksjonene, hendelsene eller forholdene. Eksempelvis kan en endring i hvilken valuta som hovedsakelig påvirker salgsprisene på varer og tjenester, føre til en endring i foretakets funksjonelle valuta.
- 30.16 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 valutakursen på tidspunktet for endringen. De omregnede beløpene som framkommer for ikke-monetære poster, behandles som deres historiske kost.

Bruk av en presentasjonsvaluta som er en annen enn regnskapsvalutaen

Omregning til presentasjonsvalutaen

- 30.17N Et foretak kan etter rskl. § 3-4 presentere sitt finansregnskap i norske kroner, i euro eller i regnskapsvalutaen. Dersom presentasjonsvalutaen er en annen enn foretakets regnskapsvaluta, skal foretaket omregne sine inntekts- og kostnadsposter og sin **finansielle stilling** til presentasjonsvalutaen. Når for eksempel et **konsern** omfatter individuelle foretak med forskjellige regnskapsvalutaer, skal hvert enkelt foretaks inntekts- og kostnadsposter og finansielle stilling uttrykkes i en felles valuta, slik at det kan presenteres et konsernregnskap.
- 30.18N Et foretak med regnskapsvaluta som ikke er valutaen til en økonomi med høyinflasjon, skal omregne sine resultater og sin finansielle stilling til en annen presentasjonsvaluta etter følgende framgangsmåte:
- (a) Eiendeler og forpliktelser for hver balanse som presenteres (herunder sammenligningstall), skal omregnes til sluttkursen på balansedagen.

- (b) Inntekter og kostnader i totalresultat¹³⁶ (herunder sammenligningstall) skal omregnes til valutakursene på transaksjonstidspunktene.
- (c) Alle valutakursdifferanser som framkommer, skal innregnes i **andre inntekter og kostnader**.

30.19 Av praktiske årsaker kan et foretak anvende en kurs som er tilnærmet lik valutakursen på transaksjonstidspunktene, for eksempel en gjennomsnittlig kurs for perioden, ved omregning av inntekts- og kostnadsposter. Anvendelse av en gjennomsnittlig kurs for en periode er imidlertid ikke korrekt dersom det er betydelige svingninger i valutakursene.

30.20 Valutakursdifferansene nevnt i nr. 30.18N (c) oppstår som følge av at:

- (a) inntekter og kostnader omregnes til valutakursene på transaksjonstidspunktene, mens eiendeler og forpliktelser omregnes til sluttkursen, og
- (b) nettoeiendelene ved periodens begynnelse omregnes til en sluttkurs som er forskjellig fra den foregående sluttkursen.

Når valutakursdifferansene gjelder en utenlandsk virksomhet som er konsolidert, men ikke heleid, skal akkumulerte valutakursdifferanser som skyldes omregning og er knyttet til den **ikke-kontrollerende eierinteressen**, henføres til og innregnes som en del av den ikke-kontrollerende eierinteressen i konsernbalansen.

30.21 [Utgår]

Omregning av en utenlandsk virksomhet til investorens presentasjonsvaluta

30.22 Når det rapporterende foretaket skal innarbeide en utenlandsk virksomhets eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader i sitt regnskap, skal foretaket følge vanlige konsolideringsprinsipper, for eksempel eliminering av konserninterne saldoer og konserninterne transaksjoner i et datterforetak (se kapittel 9 *Konsernregnskap og morforetakets selskapsregnskap*). 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 resultatene av valutasvingninger framkommer i konsernregnskapet. Dette skyldes at den monetære posten utgjør en plikt til å veksle én valuta til en annen og utsetter det rapporterende foretaket for mulige gevinster eller tap som følge av valutasvingninger. I konsernregnskapet skal et rapporterende foretak derfor fortsette å innregne en slik valutakursdifferanse i resultatet eller, hvis den skyldes forhold som beskrevet i nr. 30.13N, klassifisere den som egenkapital.

30.23N Eventuell goodwill som følge av overtakelse av en utenlandsk virksomhet og eventuelle reguleringer av eiendelers og forpliktelsers **balansførte 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 regnskapsvaluta og omregnes til sluttkursen i henhold til nr. 30.18N.

¹³⁶ Totalresultatet består av årsresultatet, slik det fremkommer i resultatregnskapet, og sum andre inntekter og kostnader. Andre inntekter og kostnader skal presenteres i den separate oppstillingen av totalresultatet, med mindre foretaket har valgt å presentere andre inntekter og kostnader som en del av egenkapitalnoten i henhold til nr. 3.17N. Hvilke poster som utgjør andre inntekter og kostnader fremkommer i nr. 5.5N (a).

Opplysninger¹³⁷

- *Opplysninger i nr. 30.24N – 30.27N kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

- 30.24N Henvisninger til «regnskapsvaluta» i nr. 30.26N og 30.27N vil i forbindelse med et konsern gjelde morforetakets regnskapsvaluta, jf. rskl. § 3-4 første ledd.
- 30.25N Et foretak skal opplyse om følgende:
- (a) beløpet for valutakursdifferanser som er innregnet i resultatregnskapet i løpet av perioden, og
 - (b) beløpet for valutakursdifferanser som er innregnet i andre inntekter og kostnader i løpet av perioden.
- 30.26N Et foretak skal gi opplysninger om anvendte regnskapsprinsipper for omregning av utenlandsk valuta. Det skal også opplyse om hvilken valuta finansregnskapet presenteres i. Når presentasjonsvalutaen er forskjellig fra regnskapsvalutaen, skal et foretak opplyse om dette og om hvilken regnskapsvaluta og hvilke omregningskurser som er benyttet, samt om årsaken til at foretaket benytter en annen presentasjonsvaluta. I selskapsregnskapet skal det opplyses om tilsvarende omregningskurser til norske kroner.
- 30.27N Når det foretas en endring av enten det rapporterende foretakets eller en betydelig utenlandsk virksomhets regnskapsvaluta, skal foretaket opplyse om dette, samt om årsaken til endringen av regnskapsvaluta.

¹³⁷ Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

Kapittel 31 – Høyinflasjon

Kapittel 31 i IFRS for SMEs omhandler høyinflasjon. Dette kapitlet er ikke en del av Norsk Regnskapsstandard.

Kapittel 32 – Hendelser etter balansedagen

Kapitlets virkeområde

- 32.1 Dette kapitlet definerer hendelser etter **balansedagen** og fastsetter prinsipper for å innregne, måle og gi opplysninger om disse hendelsene.

Definisjon av hendelser etter balansedagen

- 32.2 Hendelser etter balansedagen er hendelser, gunstige eller ugunstige, som oppstår mellom balansedagen og det tidspunktet da finansregnskapet godkjennes for offentliggjøring¹³⁸. Det er to typer hendelser:
- (a) hendelser som gir kunnskap om forhold som eksisterte på balansedagen (hendelser etter balansedagen som det skal tas hensyn til), og
 - (b) hendelser som vedrører forhold som oppsto etter balansedagen (hendelser etter balansedagen som det ikke skal tas hensyn til).
- 32.3 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 regnskapsinformasjon.

Innregning og måling

Hendelser etter balansedagen som det skal tas hensyn til

- 32.4 Et foretak skal justere beløpene som innregnes i finansregnskapet, med tilhørende tilleggsopplysninger, slik at hendelsene etter balansedagen som det skal tas hensyn til blir innarbeidet i finansregnskapet¹³⁹.
- 32.5 Følgende er eksempler på hendelser etter balansedagen som det skal tas hensyn til. Disse krever at et foretak justerer de beløpene som er innregnet i foretakets finansregnskap eller at foretaket innregner poster som tidligere ikke var innregnet:
- (a) En kjennelse i en rettssak gitt etter balansedagen som bekrefter at foretaket hadde en eksisterende plikt på balansedagen. Foretaket justerer en eventuell tidligere innregnet **avsetning** knyttet til denne rettssaken i samsvar med kapittel 21 *Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler* eller innregner en ny avsetning. Foretaket kan ikke begrense regnskapsmessig behandling av en slik betinget forpliktelse til bare å gi opplysninger. En avgjørelse gir ytterligere bevis som foretaket må tas hensyn til for å fastsette avsetningen som skal innregnes som en forpliktelse på balansedagen, i samsvar med kapittel 21.

¹³⁸ Tidspunkt for godkjennelse for offentliggjøring er dato for styrebehandlingen av finansregnskapet, og ikke på dato for generalforsamling.

¹³⁹ En avtale før finansregnskapet godkjennes for offentliggjøring, som innebærer at en långiver godkjenner en betalingsutsettelse på minimum tolv måneder regnet fra balansedagen, medfører ikke krav om omklassifisering av forpliktelsen. Dette på tross av at foretaket er i brudd med betingelsene i en langsiktig låneavtale og at lånebetingelsene kunne medført at forpliktelsen forfaller til betaling tidligere enn ett år etter balansedagen. (Se nr. 4.7 (d)N).

- (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. Eksempler:
 - (i) når en kunde går konkurs og dette skjer etter balansedagen, bekrefter det vanligvis at det allerede forelå et tap på kundefordringer på balansedagen og at foretaket må justere den **balanseførte verdien** av kundefordringer, og
 - (ii) salg av beholdninger etter balansedagen kan gi ny kunnskap om varenes salgspris på balansedagen.
- (c) En fastsettelse etter balansedagen av anskaffelseskost for eiendeler som er kjøpt, eller vederlag for eiendeler som er solgt, før balansedagen.
- (d) En beregning etter balansedagen av størrelsen på overskuddsdeling eller bonusutbetaling, dersom foretaket hadde en juridisk eller **underforstått plikt** på balansedagen til å foreta slike utbetalinger som et resultat av hendelser før dette tidspunktet (se kapittel 28 *Ytelser til ansatte*).
- (e) Avdekking av misligheter eller **feil** som viser at finansregnskapet ikke er riktig.

Hendelser etter balansedagen som det ikke skal tas hensyn til

- 32.6 Et foretak skal ikke justere beløp innregnet i foretakets finansregnskap som følge av hendelser etter balansedagen som det ikke skal tas hensyn til.
- 32.7 Eksempler på hendelser etter balansedagen som det ikke skal tas hensyn til, omfatter:
- (a) 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 som en følge av omstendigheter som har inntruffet senere. Et foretak skal derfor ikke justere beløpene som er innregnet i finansregnskapet for disse investeringene. Tilsvarende skal foretaket heller ikke justere beløpene for investeringene i notene. Det kan derimot være nødvendig å gi tilleggsopplysninger i samsvar med nr. 32.10.
 - (b) Et beløp som mottas som følge av en fordelaktig kjennelse eller forlik i en rettssak etter **balansedagen**, men før finansregnskapet offentliggjøres. Dette vil være en betinget eiendel på balansedagen (se nr. 21.13), og i henhold til nr. 21.16 vil foretaket eventuelt måtte gi opplysninger om dette. Enighet om erstatningsbeløpet knyttet til en avgjørelse som ble fattet før balansedagen, men som ikke tidligere er innregnet fordi beløpet ikke kunne måles på en pålitelig måte, kan utgjøre en hendelse som det skal tas hensyn til.

Utbytte

- 32.8N Dersom et foretak foreslår eller vedtar utbytte til eiere av egenkapitalinstrumenter etter balansedagen, skal foretaket innregne dette utbyttet som forpliktelse på balansedagen.

Med «foreslår eller vedtar utbytte» forstås foreslått ordinært utbytte, vedtatt tilleggsutbytte etter balansedagen og vedtatt ekstraordinært utbytte etter balansedagen basert på en mellombalanse med mellombalansedag før eller på balansedagen. Vedtakene om tilleggsutbytte og ekstraordinært utbytte må være gjort før eller senest

på tidspunktet da finansregnskapet for siste rapporteringsperioden godkjennes for offentliggjøring.

Opplysninger¹⁴⁰

- *Opplysninger i nr. 32.9 – 32.11 kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

Tidspunkt for godkjenning for offentliggjøring

- 32.9 Et foretak skal opplyse om tidspunktet for godkjenning av finansregnskapet for offentliggjøring, og hvem som gav slik godkjenning¹⁴¹. Dersom foretakets eiere eller andre har myndighet til å endre finansregnskapet etter offentliggjøring, skal foretaket opplyse om dette.

Hendelser etter balansedagen som det ikke skal tas hensyn til

- 32.10 Et foretak skal gi opplysninger om følgende for hver kategori av vesentlig hendelser etter balansedagen som det ikke skal tas hensyn til:
- (a) hendelsens art, og
 - (b) et estimat av hendelsens finansielle virkning eller en uttalelse om at det ikke kan foretas noe slikt estimat.
- 32.11 Følgende er eksempler på hendelser etter balansedagen som det ikke skal tas hensyn til, og som vanligvis vil innebære at det skal gis opplysninger. Opplysningene vil gjenspeile informasjon som blir kjent etter balansedagen, men før finansregnskapet er godkjent for offentliggjøring:
- (a) en større virksomhetssammenslutning eller avhending av et større datterforetak,
 - (b) kunngjøring av en plan om å avvikle en virksomhet,
 - (c) større kjøp av eiendeler, avhending eller planer om å avhende eiendeler eller en offentlig myndighets ekspropriasjon av større eiendeler,
 - (d) en brann som resulterer i ødeleggelse av et større produksjonsanlegg,
 - (e) kunngjøring eller påbegynt gjennomføring av en større omstrukturering,
 - (f) utstedelser eller gjenkjøp av foretakets gjelds- eller egenkapitalinstrumenter.
 - (g) uvanlig store endringer i priser på eiendeler eller valutakurser,
 - (h) endringer i skattesatser eller skatteregler som er vedtatt eller kunngjort og som har en vesentlig innvirkning på eiendeler og forpliktelser ved periodeskatt og utsatt skatt,

¹⁴⁰ Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

¹⁴¹ Kravet til norske aksjeselskaper om at styret daterer og signerer regnskapet, ivaretar kravet i nr. 32.9. Det er ikke påkrevet å informere særskilt om generalforsamlingens alminnelige rett til å stemme ned et fremlagt finansregnskap.

- (i) betydelige plikter eller betingede forpliktelser som et foretak påtar seg, for eksempel ved å utstede vesentlige garantier,
- (j) igangsetting av større rettslige prosesser som utelukkende har sitt utspring i hendelser etter balansedagen, eller
- (k)N ekstraordinært utbytte basert på mellombalanse med mellombalansedag etter balansedagen for siste rapporteringsperiode og frem til tidspunktet da finansregnskapet for siste rapporteringsperiode godkjennes for offentliggjøring.

Kapittel 33 – Opplysninger om nærstående parter

Kapitlets virkeområde

- 33.1 I henhold til dette kapitlet skal foretakets finansregnskap inneholde de nødvendige opplysninger for å rette oppmerksomhet mot muligheten for at foretakets **finansielle stilling** og resultat har blitt påvirket av **nærstående parter**, og av transaksjoner og mellomværender med slike parter.
- 33.1N For store foretak, jf. rskl. § 1-5 gjelder egne notekrav i rskl. § 7-31b Ytelser til ledende personer mv. i store foretak, i tillegg til kravene som følger av nr. 33.6 – nr. 33.7N-B.

Definisjon av nærstående part

- 33.2N En part er en nærstående part til et foretak dersom parten:
- (a) direkte eller indirekte:
 - (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) er et tilknyttet foretak,
 - (c) er en felleskontrollert virksomhet der foretaket er deltaker,
 - (d) er styremedlem eller ledende ansatt i foretaket eller dets morforetak,
 - (e) er et nært medlem av familien til person som nevnt i bokstav a) eller bokstav d),
 - (f) er et foretak som, direkte eller indirekte, er under kontroll, felles kontroll eller betydelig innflytelse av en person som nevnt i bokstav d) eller bokstav e), eller som slik person har betydelige eierinteresser i, eller
 - (g) er en pensjonskasse eller lignende for de ansatte i foretaket eller i foretak som er en nærstående part til foretaket.
- Nært medlem av en persons familie er familiemedlemmer som kan forventes å påvirke eller blir påvirket av denne personen i deres forretninger med foretaket. Slike familiemedlemmer kan omfatte:
- (a) personens partner og barn,
 - (b) barn av personens partner, og
 - (c) personer som forsørges av personen eller vedkommendes partner.
- 33.3 Ved vurdering av et mulig forhold mellom nærstående parter skal et foretak vurdere det reelle innholdet i forholdet og ikke bare forholdets juridiske form.
- 33.4 [Utgår]

Opplysninger¹⁴²

Opplysninger om forhold mellom morforetak og datterforetak

- *Opplysninger i nr. 33.5N kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

33.5N Et foretak skal opplyse om navnet på sitt morforetak og, dersom dette er et annet foretak enn morforetaket, navnet på det overordnede morforetaket. Dersom verken foretakets morforetak eller det overordnede morforetaket avlegger et finansregnskap som er offentlig tilgjengelige, skal det også opplyses om navnet på det (eventuelt) neste overordnede morforetaket som avlegger et finansregnskap.

Et datterforetak skal opplyse om foretaksnavn og forretningskontor for morforetak som utarbeider konsernregnskap der datterforetaket inngår i konsolideringen. Det skal opplyses hvor en kan få utlevert konsernregnskapene.

Opplysninger om godtgjørelse til ledende personer mv.¹⁴³

- *Opplysninger i nr. 33.6N-33.7N-B er obligatoriske og skal alltid gis.*
-

33.6N Ledende personer mv. omfatter daglig leder, medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen.

Godtgjørelse til ledende personer omfatter alle ytelser (som definert i kapittel 28 *Ytelser til ansatte*), herunder ytelser i form av aksjebasert betaling (se kapittel 26 *Aksjebasert betaling*).

Ytelser til ledende personer omfatter alle former for vederlag som er betalt, skal betales eller gis av foretaket, eller på vegne av foretaket (f.eks. av morforetaket eller en aksjeeier), som motytelse for tjenester som utføres for foretaket. Det omfatter også vederlag som betales på vegne av et morforetak til foretaket for varer eller tjenester levert til foretaket.

33.7N Et foretak skal alltid opplyse om samlede utgifter til henholdsvis lønn, pensjonsforpliktelser og annen godtgjørelse til daglig leder og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen.

33.7N-A Et foretak skal alltid opplyse om arten og omfanget av forpliktelser til å gi daglig leder eller leder av styret særskilt vederlag ved opphør eller endring av ansettelsesforholdet eller vervet. Tilsvarende gjelder avtaler om bonuser, overskuddsdelinger og lignende til fordel for daglig leder eller leder av styret.

33.7N-B Et foretak som ikke har hatt utgifter eller forpliktelser som nevnt nr. 33.7N og nr. 33.7N-A skal alltid opplyse særskilt om dette.

Opplysninger om transaksjoner mellom nærstående parter

- *Opplysninger i nr. 33.8-33.14N er obligatoriske og skal alltid gis.*
-

33.8 En **transaksjon mellom nærstående parter** er en overføring av ressurser, tjenester eller plikter mellom et rapporterende foretak og en nærstående part, uansett om det tas

¹⁴² Når det er hensiktsmessig kan et foretak gi opplysningene i regnskapsoppstillingene, i stedet for i notene til finansregnskapet.

¹⁴³ For store foretak, jf. rskl. § 1-5, gjelder rskl. § 7-31b. Se også nr. 33.1N.

en pris for dette eller ikke. Eksempler på transaksjoner mellom nærstående parter som er vanlig for et foretak, omfatter, men er ikke begrenset til:

- (a) transaksjoner mellom et foretak og dets hovedeier(e),
- (b) transaksjoner mellom et foretak og et annet foretak når begge foretakene er under felles kontroll av ett enkelt foretak eller én enkelt person, og
- (c) transaksjoner hvor et foretak eller en person som kontrollerer det rapporterende foretaket, pådrar seg utgifter direkte som ellers ville ha blitt dekket av det rapporterende foretaket.

33.9N

Dersom et foretak har vesentlige transaksjoner med nærstående parter, skal foretaket alltid opplyse om hva slags forhold det har til den nærstående parten og gi informasjon om transaksjoner, mellomværender og forpliktelser som er nødvendige for en forståelse av forholdets mulige virkning på finansregnskapet.

Disse opplysningskravene kommer i tillegg til kravene i nr. 33.7N – nr. 33.7N-B om å opplyse om godtgjørelse til nøkkelpersoner i ledelsen. Disse opplysningene skal minst inneholde:

- (a) størrelsen på transaksjonene,
- (b) størrelsen på mellomværender 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 mellomværender, og
- (d) kostnaden som er innregnet i løpet av perioden, med hensyn til usikre eller tapsutsatte fordringer som er utestående hos nærstående parter.

Slike transaksjoner kan omfatte kjøp, salg eller overføringer av varer eller tjenester, leieavtaler, garantier og oppgjør av foretaket på vegne av den nærstående parten eller omvendt.

33.10 – 33.11 [Utgår]

33.12

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 egenkapitalinnskudd i form av kontanter eller ting),
- (h) avsetning for garantier eller sikkerhetsstillelse,
- (i) oppgjør av forpliktelser på vegne av foretaket eller av foretaket på vegne av en annen part, og
- (j) et morforetaks eller datterforetaks deltakelse i en ytelsesbasert pensjonsordning som deler risikoen mellom konsernforetak.

- 33.13 Et foretak skal ikke angi at transaksjoner med nærstående parter ble foretatt på vilkår som tilsvarer dem som gjelder i transaksjoner på armlengdes avstand, med mindre dette kan begrunnes.
- 33.14 Et foretak kan opplyse om poster av tilsvarende art samlet, bortsett fra der det er nødvendig med separate opplysninger for en forståelse av virkningene av transaksjoner med nærstående parter i foretakets finansregnskap.
- 33.14N Et morforetak kan unnlate å gi opplysninger om transaksjoner mellom konsoliderte foretak i konsernregnskapet. Et foretak kan unnlate å gi opplysninger om transaksjoner mellom heleide konsoliderte foretak i selskapsregnskapet, dersom foretaket er unntatt fra dokumentasjonsplikten etter ligningsloven § 4-12 annet ledd.

Opplysninger om mellomværender med foretak i samme konsern, tilknyttede foretak og felleskontrollert virksomhet

- *Opplysninger i nr. 33.15N-33.16N kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

- 33.15N Et foretak skal for hver post under fordringer, annen langsiktig gjeld og kortsiktig gjeld (se nr. 4.2N) angi det samlede beløp som gjelder foretak i samme konsern, tilknyttet foretak og felleskontrollert virksomhet.

Foretaket skal angi tilsvarende tall for foregående rapporteringsperiode.

- 33.16N Et foretak skal opplyse om samlet forpliktelse i form av pantstillelse, annen sikkerhetsstillelse og garantier til fordel for foretak i samme konsern.

Lån og sikkerhetsstillelse til ledende personer, aksjeeiere mv.

- *Opplysninger i nr. 33.17N-33.18N er obligatoriske og skal alltid gis*
-

- 33.17N Et foretak skal alltid spesifisere lån til eller sikkerhetsstillelse til fordel for daglig leder og leder av styret. For hvert lån skal det opplyses om hvilke vilkår som gjelder, herunder rentesatsen og avdragsplanen.

- 33.18N Et foretak skal alltid opplyse om samlede lån til og samlet sikkerhetsstillelse til fordel for ansatte, aksjeeiere og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen. I aksjeselskap og allmennaksjeselskap skal opplysningene også omfatte lån til eller sikkerhetsstillelse til fordel for nærstående til aksjeeiere, og medlemmer av styret og bedriftsforsamlingen. Det skal opplyses om hvilke vilkår som gjelder for slike lån eller sikkerhetsstillelser. Lån eller sikkerhetsstillelser som utgjør mer enn 5 prosent av egenkapitalen etter balansen, skal spesifiseres. Som nærstående etter dette nr. regnes:

- (i) ektefelle og en person som vedkommende bor sammen med i ekteskapslignende forhold,
- (ii) slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken,
- (iii) slektninger i rett oppstigende eller nedstigende linje og søsken til en person som nevnt i nr. (i),
- (iv) ektefelle til, og en person som bor sammen i ekteskapslignende forhold med, noen som er nevnt i nr. (ii),
- (v) foretak der vedkommende selv eller noen som er nevnt i nr. (i) til (iv), har slik bestemmende innflytelse som nevnt i rskl. § 1-3 annet ledd.

Kapittel 34 – Spesialiserte aktiviteter

Kapitlets virkeområde

34.1N Dette kapitlet gir veiledning om finansiell rapportering for foretak som driver med to typer spesialiserte aktiviteter – utvinningsvirksomhet og tjenesteutsetting.

34.2-34.10 [Utgår]

Utvinningsvirksomhet

34.11 Et foretak som anvender denne standarden og som driver med leting etter, evaluering av eller utvinning av mineralressurser (utvinningsvirksomhet), skal regnskapsføre utgifter til anskaffelse eller utvikling av materielle eller immaterielle eiendeler for bruk i utvinningsvirksomhet ved å anvende henholdsvis kapittel 17 *Eiendom, anlegg og utstyr* og kapittel 18 *Andre immaterielle eiendeler enn goodwill*. Når et foretak har en plikt til å demontere eller fjerne et element, eller rehabilitere tomten, skal slike plikter og utgifter regnskapsføres i samsvar med kapittel 17 og kapittel 21 *Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler*.

Tjenesteutsettingsordninger

34.12 En **tjenesteutsettingsordning** er en ordning hvor en myndighet eller et annet offentlig organ (oppdragsgiveren) inngår avtale med en privat operatør om å utvikle (eller oppgradere), drive og vedlikeholde oppdragsgiverens infrastruktureiendeler, slik som veier, broer, tunneler, flyplasser, energidistribusjonsnett, fengsler eller sykehus. Ved slike ordninger kontrollerer eller regulerer oppdragsgiveren hvilke tjenester operatøren skal yte ved hjelp av eiendelene, til hvem og til hvilken pris, og oppdragsgiveren kontrollerer også alle betydelige residualinteresser i eiendelene ved avslutningen av ordningens løpetid.

34.13 Det er to hovedkategorier av tjenesteutsettingsordninger:

- (a) I den ene mottar operatøren en finansiell eiendel – en ubetinget kontraktsmessig rett til å motta et nærmere angitt beløp i kontanter eller et beløp i kontanter som kan nærmere fastsettes, eller en annen finansiell eiendel fra myndighetene som motytelse for å bygge eller oppgradere en eiendel i offentlig sektor og deretter drive og vedlikeholde eiendelen i en nærmere angitt tidsperiode. Denne kategorien omfatter garantier fra myndighetene om å betale for en eventuell underdekning mellom beløp som er mottatt fra brukere av den offentlige tjenesten, og nærmere angitte beløp eller beløp som kan nærmere fastsettes.
- (b) I den andre mottar operatøren en immateriell eiendel – en rett til å kreve en avgift av brukerne av en eiendel i offentlig sektor som operatøren bygger eller oppgraderer og deretter driver og vedlikeholder i en nærmere angitt tidsperiode. En rett til å kreve en slik avgift av brukerne er ikke en ubetinget rett til å motta kontanter, fordi beløpene er betinget av i hvor stor utstrekning allmennheten benytter seg av tjenesten.

Iblant kan én enkelt kontrakt inneholde begge typer: I den grad myndighetene har gitt en ubetinget betalingsgaranti for bygging av eiendelen i offentlig sektor, har operatøren en finansiell eiendel. I den grad operatøren må sette sin lit til at allmennheten benytter seg av tjenesten for å oppnå betaling, har operatøren en immateriell eiendel.

Regnskapsføring – modell for finansielle eiendeler

- 34.14 Operatøren skal innregne en finansiell eiendel i den grad denne har en ubetinget kontraktsmessig rett til å motta kontanter eller en annen finansiell eiendel fra eller etter ordre fra oppdragsgiveren for byggetjenestene. Operatøren skal ved førstegangsinnregning måle den finansielle eiendelen til virkelig verdi av vederlaget, basert på virkelig verdi av de leverte byggetjenestene. Operatøren skal deretter følge kapittel 11 *Vanlige finansielle instrumenter* og kapittel 12 *Andre finansielle instrumenter* ved regnskapsføring av den finansielle eiendelen.

Regnskapsføring – modell for immaterielle eiendeler

- 34.15 Operatøren skal innregne en immateriell eiendel i den grad denne mottar en rett (en lisens) til å pålegge brukere av den offentlige tjenesten en avgift. Operatøren skal ved førstegangsinnregning måle den immaterielle eiendelen til virkelig verdi av vederlaget, basert på virkelig verdi av de leverte byggetjenestene (se likevel nr. 18.13). Operatøren skal deretter følge kapittel 18 ved regnskapsføring av den immaterielle eiendelen.

Driftsinntekter

- 34.16 Operatøren av en tjenesteutsettingsordning skal innregne, måle og gi opplysninger om inntekter i samsvar med kapittel 23 *Driftsinntekter* for tjenestene denne yter.

Kapittel 35 – Overgang til Norsk Regnskapsstandard

Kapitlets virkeområde

- 35.1 Dette kapitlet gjelder **førstegangsbrukere av Norsk Regnskapsstandard**¹⁴⁴.
- 35.2 [Utgår]

Førstegangsanvendelse

- 35.3 En førstegangsbruker av *Norsk Regnskapsstandard* skal anvende dette kapitlet ved utarbeiding av sitt første **finansregnskap** som er i overensstemmelse med denne standarden.
- 35.4 Et foretaks første finansregnskap som er i overensstemmelse med Norsk Regnskapsstandard, er det første årsregnskapet der foretaket anvender denne standarden ved utarbeidelse av dette finansregnskapet. Et finansregnskap som er utarbeidet i samsvar med denne standarden, er foretakets første finansregnskap dersom foretaket for eksempel:
- (a) ikke har presentert et finansregnskap for tidligere perioder,
 - (b) presenterte sitt seneste finansregnskap i henhold til nasjonale krav som ikke er i samsvar med denne standarden i alle henseender, eller
 - (c) presenterte sitt siste finansregnskap i overensstemmelse med IFRS.
- 35.5 Nr. 3.17 i denne standarden definerer hva et finansregnskap skal inkludere.
- 35.6 [Utgår]

Prosedyrer for utarbeiding av et finansregnskap ved overgangstidspunktet

- 35.7 Med unntak av som angitt i nr. 35.9–35.11, skal et foretak i sin åpningsbalanse på tidspunkt for overgang til *Norsk Regnskapsstandard* (dvs. begynnelsen av den tidligste perioden som presenteres):
- (a) innregne alle eiendeler og forpliktelser hvis innregning kreves av *Norsk Regnskapsstandard*,
 - (b) ikke innregne poster som eiendeler eller forpliktelser hvis denne standarden ikke tillater slik innregning,
 - (c) omklassifisere poster som foretaket har innregnet i henhold til tidligere anvendte regnskapsprinsipper som én type eiendel, forpliktelse eller bestanddel av egenkapitalen, men som er en annen type eiendel, forpliktelse eller bestanddel av egenkapitalen i henhold til denne standarden, og

¹⁴⁴ Små foretak defineres i rskl. § 1-6, og norsk regnskapsstandard er relevant for disse foretakene i to tilfeller. (1) Når foretaket velger å anvende en eller flere av regnskapslovens hovedregler og (2) når foretaket ikke lenger tilfredsstiller definisjonen av små foretak. For foretak som tidligere har kunnet benytte regnskapslovens forenklingsregler for små foretak, men som går over til å følge regnskapslovens hovedregler kan anvende forskrift 2006-09-07 nr. 1062. Ved eventuell ikrafttredelse av norsk regnskapsstandard er det flere forhold til små foretak som må avklares, herunder oppdatering av nevnte forskrift og NRS 8.

- (d) anvende denne standarden ved måling av alle innregnede eiendeler og forpliktelser.

35.7N Det er et tillatt alternativ å sette tidspunktet for overgang til denne standarden til begynnelsen av den rapporteringsperioden foretaket anvender denne standarden for første gang. Det følger av dette at sammenligningstallene ikke omarbeides.

35.8 **Regnskapsprinsippene** som et foretak anvender i sin åpningsbalanse i henhold til denne standarden, kan skille seg fra regnskapsprinsippene foretaket anvendte før tidspunktet for overgang til denne standarden. Justeringene som følger av dette, oppstår av transaksjoner og andre hendelser eller forhold før tidspunktet for overgang til denne standarden. Et foretak skal derfor innregne disse justeringene direkte i annen egenkapital (eller eventuelt i en annen egenkapitalkategori) på tidspunktet for overgang til denne standarden.

35.9 Ved førstegangsanvendelse av denne standarden skal et foretak ikke retrospektivt endre, regnskapsføringen av følgende transaksjoner:

- (a) **Fraregning** av finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser. Finansielle eiendeler og forpliktelser som er fraregnet under et foretaks tidligere anvendte regnskapsprinsipper før tidspunktet for overgang til denne standarden, skal ikke innregnes ved anvendelse av *Norsk Regnskapsstandard*. Motsatt, for finansielle eiendeler og forpliktelser som ville ha blitt fraregnet under *Norsk Regnskapsstandard* i en transaksjon som fant sted før tidspunktet for overgang til denne standarden, men som ikke ble fraregnet under et foretaks tidligere anvendte regnskapsprinsipper, kan foretaket velge å (a) fraregne dem ved anvendelse av *Norsk Regnskapsstandard* eller (b) fortsette å innregne dem fram til de er avhendet eller gjort opp.

- (b) [Utgår]

- (c) Regnskapsestimater.

- (d) [Utgår]

- (e) Utgår.

- (f)N Utbytte. Et foretak kan innregne utbytte fra en investering som inntekt, uavhengig av om utdelingene er fra akkumulerte overskudd som har oppstått før eller etter overtakelsestidspunktet (se nr. 23.29 (c)N). Et foretak skal ikke anvende denne bestemmelsen retrospektivt på tidspunkt for overgang til Norsk Regnskapsstandard.

35.10 Et foretak kan benytte ett eller flere av følgende unntak ved utarbeiding av foretakets første finansregnskap som er i overensstemmelse med denne standarden:

- (a) **Virksomhetssammenslutninger.** En førstegangsbruker kan velge ikke å anvende kapittel 19 *Virksomhetssammenslutninger og goodwill* på virksomhetssammenslutninger som skjedde før tidspunktet for overgang til denne standarden. Dersom en førstegangsbruker omregner en virksomhetssammenslutning for å overholde kapittel 19, skal denne imidlertid omregne alle etterfølgende virksomhetssammenslutninger.

- (b)N **Aksjeverdibaserte betalingstransaksjoner.** Det kreves ikke at en førstegangsbruker anvender kapittel 26 *Aksjeverdibasert betaling* på avtaler som er inngått før tidspunktet for overgang til denne standarden. For avtaler som er inngått før tidspunkt for overgang til denne standarden, kan foretaket fremdeles anvende tidligere regnskapsmessige løsninger.
- (c) [Utgår]
- (d) [Utgår]
- (e) [Utgår]
- (f) [Utgår]
- (g) **Sammensatte finansielle instrumenter.** Nr. 22.13 krever at et foretak deler opp et sammensatt finansielt instrument i separate forpliktelses- og egenkapitaldeler på utstedelsestidspunktet. En førstegangsbruker behøver ikke å atskille disse to delene hvis forpliktelsesdelen ikke er utestående på tidspunktet for overgang til denne standarden.
- (h) [Utgår]
- (i) **Tjenesteutsettingsordninger.** Det kreves ikke at en førstegangsbruker anvender nr. 34.12–34.16 for tjenesteutsettingsordninger som ble inngått før tidspunktet for overgang til denne standarden.
- (j) [Utgår]
- (k) **Ordninger som omfatter en leieavtale.** En førstegangsbruker kan velge å fastsette om en ordning som eksisterer på tidspunktet for overgang til *Norsk Regnskapsstandard* omfatter en leieavtale (se nr. 20.3), på grunnlag av fakta og forhold som eksisterer på det tidspunktet, i stedet for da ordningen ble inngått.
- (l) **Fjernings- og oppryddingsforpliktelser inkludert i anskaffelseskost for eiendom, anlegg og utstyr.** Nr. 17.10(c) fastsetter at anskaffelseskost for en enhet av eiendom, anlegg og utstyr omfatter førstegangsestimatet på utgiftene til å demontere og fjerne enheten og å rehabilitere tomten der enheten er plassert til opprinnelig stand. Dette gjelder 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 denne perioden. En førstegangsbruker kan velge å måle denne delen av anskaffelseskost for en enhet av eiendom, anlegg og utstyr på tidspunktet for overgang til *Norsk Regnskapsstandard* snarere enn på det tidspunktet/de tidspunktene da plikten først oppsto.
- (m)N Periodisk vedlikehold. Nr. 17.7 fastsetter at når det er en forutsetning for fortsatt å kunne anvende en enhet av eiendom, anlegg og utstyr, at det utføres regelmessige større inspeksjoner for feil så innregnes utgiftene i den balanseførte verdien av enheten av eiendom, anlegg og utstyr som en utskiftning dersom innregningskriteriene er oppfylt. En førstegangsbruker kan velge å ikke anvende denne bestemmelsen retrospektivt på tidspunktet for overgang til denne standarden.
- (n)N Sikringsbokføring. Det kreves ikke at en førstegangsbruker endrer sin sikringsbokføring før tidspunkt for overgang til denne standarden for sikringsforhold som ikke lenger eksisterer på dette tidspunktet.

- (o)N For pensjonsordninger og andre langsiktige ytelser til ansatte som eksisterer på tidspunktet for overgang til denne standarden, krever ikke denne standarden at foretaket anvender kapittel 28 retrospektivt fra dette tidspunktet. Uinnregnede aktuarmessige gevinster og tap som foreligger på tidspunktet for overgang til denne standarden, innregnes direkte mot annen egenkapital, i løpet av en periode på inntil fem år regnet fra dette tidspunktet. Det er tillatt å innregne hele overgangsvirkningen i et hvilket som helst av disse fem årene, eller å fordele innregningen av overgangsvirkningen på en hvilken som helst måte over samme periode.
- (p)N Skatt. Et foretak skal ikke diskontere eiendeler og forpliktelser ved periodeskatt eller utsatt skatt (se nr. 29.23). En førstegangsbruker kan velge å ikke anvende denne bestemmelsen på transaksjoner som er foretatt før tidspunktet for overgang til denne standarden. Dersom en førstegangsbruker omregner slike transaksjoner for å overholde kapittel 29, skal denne imidlertid omregne alle foregående transaksjoner. Et foretak som velger å ikke anvende denne standarden retrospektivt kan fremdeles anvende tidligere regnskapsmessige løsninger for transaksjoner som er foretatt før tidspunkt for overgang til denne standarden.
- (q)N **Avviklet virksomhet**
- (r)N Måling av **ikke-kontrollerende eierinteresser**. Kravene i nr. 5.6 om å fordele årsresultat og totalresultat mellom ikke-kontrollerende eierinteresser og morforetakets **eiere** kreves ikke anvendt retrospektivt fra tidspunktet for overgang til *Norsk Regnskapsstandard* (eller fra det tidligere tidspunktet da denne standarden anvendes for å omregne virksomhetssammenslutninger – se nr. 35.10 (a)).

35.11 Dersom det **ikke er praktisk mulig** for et foretak å omarbeide åpningsbalansen på tidspunktet for overgang til denne standarden for én eller flere av justeringene som er påkrevd i nr. 35.7, skal foretaket anvende nr. 35.7–35.10 for slike justeringer i den tidligste perioden det er praktisk mulig å gjøre det, og gi opplysninger om hvilke beløp i finansregnskapet som ikke har blitt omarbeidet. Dersom det ikke er praktisk mulig for et foretak å gi eventuelle opplysninger som er påkrevd av denne standarden for en periode før perioden hvor foretaket utarbeider sitt første finansregnskap i overensstemmelse med denne standarden, skal foretaket opplyse om utelatelsen.

Opplysninger

-
- *Opplysninger i nr. 35.12 – 35.16N kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme foretakets stilling og resultat.*
-

Forklaring på overgang til Norsk Regnskapsstandard

- 35.12 [Utgår]
- 35.12N Et foretak skal gi opplysninger om hvilke unntaksregler i nr. 35.9 og 35.10 som er anvendt.

Avstemminger

- 35.13 Et foretaks første finansregnskap utarbeidet ved anvendelse av denne standarden skal inneholde:

- (a) en beskrivelse av arten av hver endring i regnskapsprinsipper,
- (b)N en avstemming av foretakets egenkapital fastsatt i samsvar med foretakets tidligere anvendte regnskapsprinsipper og foretakets egenkapital fastsatt i henhold til denne standarden ved utgangen av den siste perioden som ble presentert i foretakets siste årsregnskap fastsatt i samsvar med foretakets tidligere anvendte regnskapsprinsipper.
- (c) [Utgår]

- 35.14 Dersom et foretak oppdager feil som er gjort i forbindelse med anvendelse av foretakets tidligere anvendte regnskapsprinsipper, skal avstemmingen som er påkrevd i nr. 35.13 (b)N, i den grad det er mulig skille ut opprettingen av disse feilene fra endringer i regnskapsprinsipper.
- 35.15 Dersom et foretak ikke har presentert noe finansregnskap for tidligere perioder, skal foretaket opplyse om dette i sitt første finansregnskap som er i overensstemmelse med denne standarden.

Aktuarmessige gevinster og tap

- 35.16N Et foretak som har valgt å utsette innregningen av aktuarmessige gevinster og tap i samsvar med nr. 35.10 (o)N skal opplyse om beløp som ikke er innregnet på balansedagen.

Ikrafttredelse

- 35.17N Norsk Regnskapsstandard gjelder for rapporteringsperioder som starter 1. januar 2016 eller senere. Tidligere anvendelse er tillatt.
- 35.18N Investeringsselskaper

Ordliste

aksjeverdibasert betalingstransaksjon	En transaksjon der foretaket mottar varer eller tjenester (herunder tjenester fra ansatte) som vederlag for foretakets egenkapitalinstrumenter (herunder aksjer eller aksjeopsjoner), eller anskaffer varer eller tjenester ved å pådra seg forpliktelser til leverandører av disse varene eller tjenestene for beløp som er basert på kursen til foretakets aksjer eller andre av foretakets egenkapitalinstrumenter.
aksjeverdibasert betalingstransaksjon som gjøres opp i egenkapital	En aksjebasert betalingstransaksjon der foretaket mottar varer eller tjenester som vederlag for foretakets egenkapitalinstrumenter (herunder aksjer eller aksjeopsjoner).
aksjeverdibasert betalingstransaksjon som gjøres opp i kontanter	En aksjebasert betalingstransaksjon der foretaket anskaffer varer eller tjenester ved å pådra seg en forpliktelse til å overføre kontanter eller andre eiendeler til leverandøren av disse varene eller tjenestene for beløp som er basert på kursen (eller verdien) av foretakets aksjer eller andre av foretakets egenkapitalinstrumenter.
rettidighet	Å legge fram informasjonen i finansregnskapet innenfor den fastsatte tidsrammen.
amortisert kost for en finansiell eiendel eller en finansiell forpliktelse	Det beløpet som den finansielle eiendelen eller den finansielle forpliktelsen måles til ved førstegangsinnregning, minus tilbakebetalinger på hovedstolen, pluss eller minus kumulativ amortisering ved en effektiv rente-metode av enhver differanse mellom dette førstegangsbeløpet og forfallsbeløpet, og minus en eventuell reduksjon (direkte eller ved bruk av en avsetningskonto) for verdifall eller tapsutsatthet.
andre inntekter og kostnader	Inntekts- og kostnadsposter som ikke blir innregnet i resultatet slik det kreves eller tillates i denne standarden.
anleggskontrakt (N)	Kontraktfestet tilvirkning av én enkelt eiendel eller flere eiendeler som sammen utgjør en helhet ¹⁴⁵ ..
Avsetning	En forpliktelse med usikkert oppgjørstidspunkt eller beløp.
avskrivbart beløp	Eiendelens anskaffelseskost eller et annet beløp som

¹⁴⁵ Anleggskontrakt omfatter ikke serieproduksjon av varer, selv om produksjonen er i henhold til kontrakt. Definisjonen av en anleggskontrakt innebærer at prosjekter som er igangsatt uten kontrakt (egenregiprojekter) gradvis går over fra å være en beholdning til å bli en anleggskontrakt etter hvert som prosjektet blir solgt. Inntektsføring av kontraktsfortjeneste skal ikke finne sted før en vesentlig del av prosjektet er solgt og totalprosjektet er kommet så langt at det er mulig å vurdere realismen i kostnadsestimatene.

	tilsvarende anskaffelseskost i finansregnskapet, minus eiendelens restverdi.
avskrivning	Den systematiske fordelingen av en eiendels avskrivbare beløp over eiendelens utnyttbare levetid.
avviklet virksomhet	En foretaksdel som enten er avhendet eller holdt for salg, og som: <ul style="list-style-type: none"> (a) representerer en separat og vesentlig virksomhet eller et separat og vesentlig geografisk driftsområde, eller (b) er en del av én enkelt samordnet plan for å avhende en separat og vesentlig virksomhet eller et separat og vesentlig geografisk driftsområde, (c) [Utgår] .
balanse	Oppstilling som presenterer forholdet mellom et foretaks eiendeler, forpliktelser og egenkapital på et gitt tidspunkt.
balansedagen (N)	Avslutningen av den siste perioden som omfattes av finansregnskapet.
balanseført verdi	Balanseført verdi er det beløp som en eiendel er innregnet med etter fradrag for eventuell akkumulert avskrivning og eventuelle akkumulerte tap ved verdifall.
beholdninger	Eiendeler: <ul style="list-style-type: none"> (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 produksjonsmaterieell til bruk i produksjonsprosessen eller ved tjenesteytingen.
betinget eiendel	En mulig eiendel som oppstår av tidligere hendelser, og hvis eksistens bare vil bli bekreftet ved at det i framtiden inntreffer eller ikke inntreffer én eller flere usikre hendelser som ikke i sin helhet er innenfor foretakets kontroll.

betinget forpliktelse	<p>(a) en mulig plikt som oppstår av tidligere hendelser, og hvis eksistens bare vil bli bekreftet ved at det i framtiden inntreffer eller ikke inntreffer én eller flere usikre hendelser som ikke i sin helhet er innenfor foretakets kontroll, eller</p> <p>(b) en eksisterende plikt som oppstår av tidligere hendelser, men som ikke er innregnet fordi:</p> <p>(i) det ikke er sannsynlig at en strøm av ressurser som omfatter økonomiske fordeler ut fra foretaket vil kreves for å gjøre opp plikten, eller</p> <p>(ii) forpliktelsesbeløpet ikke kan måles på en tilstrekkelig pålitelig måte.</p>
bindende avtale	En bindende avtale om utveksling av en nærmere angitt mengde ressurser til en nærmere angitt pris på ett eller flere nærmere angitte framtidige tidspunkter.
biologisk eiendel	Et levende dyr eller en levende plante.
bruksverdi	Nåverdien av framtidige kontantstrømmer som forventes å oppstå av en eiendel eller en kontantgenererende enhet.
bruttoinvestering i en leieavtale	Summen av: <p>(a) utleiers krav på minsteleie i henhold til en finansiell leieavtale, og</p> <p>(b) eventuell ikke-garantert restverdi som tilfaller utleier.</p>
datterforetak	Et foretak, herunder et foretak uten begrenset ansvar, for eksempel et ansvarlig selskap, som er kontrollert av et annet foretak (kalt morforetaket).
deltaker	En part i en felleskontrollert virksomhet som har felles kontroll over denne felleskontrollerte virksomheten.
delårsperiode	En finansiell rapporteringsperiode som er kortere enn et helt regnskapsår.
delårsregnskap	En finansiell rapport som inneholder enten et fullstendig finansregnskap eller et sammendrett finansregnskap for en delårsperiode .
driftsaktiviteter	Et foretaks viktigste inntektsskapende aktiviteter samt andre aktiviteter som ikke er knyttet til investerings- eller finansieringsaktiviteter.

driftsinntekter	Er inntekter som oppstår i forbindelse med foretakets ordinære virksomhet.
driftssegment	[Utgår]
effektiv rente	Den renten som nøyaktig diskonterer estimerte framtidige kontante inn- eller utbetalinger over det finansielle instrumentets forventede levetid, eller over en kortere periode der dette passer, til netto balanseført verdi av den finansielle eiendelen eller den finansielle forpliktelsen.
effektiv rente-metode	En metode for å beregne amortisert kost for en finansiell eiendel eller en finansiell forpliktelse (eller en gruppe av finansielle eiendeler eller finansielle forpliktelser) og for å fordele renteinntekt eller rentekostnad over en relevant periode.
egenkapital	Residualinteressen i et foretaks eiendeler etter fradrag av alle forpliktelsene til foretaket.
egenverdi	Differansen mellom den virkelige verdien av aksjene som motparten har en (betinget eller ubetinget) rettighet til å tegne seg for, eller rett til å motta, og en (eventuell) pris som motparten må (eller vil måtte) betale for disse aksjene. En aksjeopsjon med en utøvelseskurs på VE 15 for en aksje med en virkelig verdi på VE 20 har for eksempel en egenverdi på VE 5.
egne aksjer	Et foretaks egne egenkapitalinstrumenter som innehas av foretaket eller av andre foretak i konsernet.
eiendel	En ressurs som kontrolleres av foretaket som følge av tidligere hendelser, og som forventes å føre til en strøm av framtidige økonomiske fordeler til foretaket.
eiendeler ved utsatt skatt	Inntektsskatt som er gjenvinnbar i framtidige perioder knyttet til: <ul style="list-style-type: none"> (a) skattereduserende midlertidige forskjeller, (b) uutnyttede skattemessige underskudd, og (a) uutnyttede skattefradrag.
eiendelsklasse	En gruppe eiendeler som er av likeartet type og brukes på likeartet måte i foretakets virksomhet.
eiendom, anlegg og utstyr	Materielle eiendeler som: <ul style="list-style-type: none"> (a) brukes i produksjon eller til levering av varer eller tjenester, for utleie til andre, for investering eller til administrative formål, og

	(b) er forventet å brukes i mer enn én rapporteringsperiode.
eiere	Innehavere av instrumenter klassifisert som egenkapital.
endring i regnskapsestimat	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 regnskapsestimater har sitt opphav i ny informasjon eller ny utvikling og skal derfor ikke anses som korreksjoner av feil.
feil	Utelatelser fra og feilaktige opplysninger i foretakets finansregnskap for én eller flere perioder som skyldes manglende eller feilaktig bruk av pålitelig informasjon som: <ul style="list-style-type: none"> (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 utarbeidningen og presentasjonen av finansregnskapet.
felles kontroll	Kontraktsmessig avtalt deling av kontroll over en økonomisk aktivitet. Foreligger bare når de strategiske finansielle og driftsmessige beslutningene knyttet til aktiviteten krever enstemmighet mellom partene som deler kontrollen (deltakerne).
felleskontrollert foretak	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 virksomhet på samme måte som andre foretak bortsett fra at en kontraktsmessig avtale mellom deltakerne etablerer felles kontroll over foretakets økonomiske aktivitet.
felleskontrollert virksomhet	En kontraktsmessig avtale der to eller flere parter påtar seg en økonomisk aktivitet som er underlagt felles kontroll. Felleskontrollerte virksomheter kan være felleskontrollert drift, felleskontrollerte eiendeler eller felleskontrollerte foretak.
finansiell eiendel	Enhver eiendel som er: <ul style="list-style-type: none"> (a) kontanter, (b) et egenkapitalinstrument i et annet foretak,

- (c) en kontraktmessig rett til å:
 - (i) motta kontanter eller en annen finansiell eiendel fra et annet foretak, eller
 - (ii) bytte finansielle eiendeler eller finansielle forpliktelser med et annet foretak på vilkår som kan være gunstige for foretaket, eller
- (d) en kontrakt som vil eller kan bli gjort opp i foretakets egne egenkapitalinstrumenter, og som:
 - (i) foretaket er eller kan bli forpliktet til å motta et variabelt antall av foretakets egne egenkapitalinstrumenter for, eller
 - (ii) som vil bli eller kan bli gjort opp på en annen måte enn ved et bytte av et fast kontantbeløp eller en annen finansiell eiendel mot et fast antall av foretakets egne egenkapitalinstrumenter. Av denne grunn omfatter ikke foretakets egne egenkapitalinstrumenter instrumenter som selv er kontrakter for framtidig mottak eller levering av foretakets egne egenkapitalinstrumenter.

finansiell forpliktelse

Enhver forpliktelse som er:

- (a) en kontraktmessig plikt til å:
 - (i) levere kontanter eller en annen finansiell eiendel til et annet foretak, eller
 - (ii) bytte finansielle eiendeler eller finansielle forpliktelser med et annet foretak på betingelser som kan være ugunstige for foretaket, eller
- (b) en kontrakt som vil eller kan bli gjort opp i foretakets egne egenkapitalinstrumenter, og som:
 - (i) foretaket er eller kan bli forpliktet til å levere et variabelt antall av foretakets egne egenkapitalinstrumenter for, eller
 - (ii) vil bli eller kan bli gjort opp på en annen måte enn ved et bytte av et fast kontantbeløp eller en annen finansiell eiendel mot et fast antall av foretakets egne egenkapitalinstrumenter. Av denne grunn omfatter ikke foretakets egne egenkapitalinstrumenter instrumenter som

selv er kontrakter for framtidig mottak eller levering av foretakets egne egenkapitalinstrumenter.

finansielt instrument	En kontrakt som fører til både <ul style="list-style-type: none">(a) en finansiell eiendel for ett foretak og(b) en finansiell forpliktelse eller et egenkapitalinstrument for et annet foretak.
finansiell leieavtale	En leieavtale som overfører praktisk talt alle risikoer og fordeler som er forbundet med eierskap av en eiendel. Formell eiendomsrett kan, men behøver ikke, bli overført. En leieavtale som ikke er en finansiell leieavtale, er en operasjonell leieavtale.
finansiell stilling	Forholdet mellom foretakets eiendeler, forpliktelser og egenkapital som rapportert i foretakets balanse.
finansiering (av pensjonsytelser)	Bidrag fra et foretak og iblant fra de ansatte i foretaket til et foretak eller et fond som er juridisk atskilt fra det rapporterende foretaket, og som ytelser til ansatte betales fra.
finansieringsaktiviteter	Aktiviteter som medfører endringer i størrelsen på og sammensetningen av foretakets innskutte egenkapital og lån.
finansregnskap	En strukturert framstilling av foretakets finansielle stilling, finansielle inntjening og kontantstrømmer.
finansregnskap til allmenn bruk	[Utgår].
flerforetaksordninger	Innskuddsbaserte pensjonsordninger (ikke-offentlige) eller ytelsesbaserte pensjonsordninger (ikke-offentlige) som: <ul style="list-style-type: none">(a) slår sammen eiendeler fra foretak som ikke er under samme kontroll, og(b) bruker disse eiendelene til ytelser til ansatte i flere enn ett foretak, på en slik måte at bidrags- og ytelsesnivået fastsettes uten hensyn til hvilket foretak som sysselsetter de berørte ansatte.
foretaksdel	Virksomhet og kontantstrømmer som virksomhetsmessig og for finansielle rapporteringsformål klart kan skilles fra resten av foretaket.
formålet med finansregnskap	Å gi informasjon om foretakets finansielle stilling, inntjening og kontantstrømmer som er nyttig for en

	bred gruppe av brukere som skal ta økonomiske beslutninger og som ikke er i en slik posisjon at de kan kreve at et foretak skal utarbeide rapporter som er tilpasset deres særlige informasjonsbehov.
forpliktelse	En eksisterende plikt for foretaket som oppstår av tidligere hendelser, hvis oppgjør forventes å føre til en strøm av ressurser ut fra foretaket som omfatter økonomiske fordeler.
forpliktelser ved utsatt skatt	Inntektsskatt som skal betales i framtidige perioder knyttet til skatteøkende midlertidige forskjeller.
forsiktighet	Bruk av en grad av varsomhet ved vurdering av nødvendige estimater ved usikre forhold, slik at eiendeler og inntekter ikke overvurderes, og forpliktelser og kostnader ikke undervurderes.
forskning (N)	Forskning er grunnleggende, planmessige undersøkelser som utføres med håp om å finne fram til tekniske eller vitenskapelige nyvinninger med mulig økonomisk anvendelse.
forsikringskontrakt	En kontrakt der den ene parten (forsikringsgiveren) påtar seg en betydelig forsikringsrisiko for en annen part (forsikringstakeren) ved å samtykke i å betale erstatning til forsikringstakeren dersom en angitt usikker framtidig hendelse (den forsikrede hendelsen) påvirker forsikringstakeren negativt.
forståelighet	Kvalitet på informasjonen som gjør den forståelig for brukere som har rimelig kunnskap om forretningsvirksomhet, økonomi og regnskap, samt vilje til å vurdere informasjonen med rimelig grundighet.
fortsatt drift	Foretaket har evne til fortsatt drift med mindre ledelsen enten har til hensikt å avvikle foretaket eller legge ned virksomheten, eller ikke har noe realistisk alternativ til dette.
forventet transaksjon	En ikke-bindende, men forventet framtidig transaksjon.
fremadrettet anvendelse (av en endring i regnskapsprinsipper)	Anvendelse av de nye regnskapsprinsippene på transaksjoner og andre hendelser og forhold som finner sted etter tidspunktet for endringen av prinsippene.
fraregning	Fjerning av en tidligere innregnet eiendel eller forpliktelse fra et foretaks balanse.
funksjonell valuta	Valutaen innenfor det primære økonomiske miljøet der foretaket driver sin virksomhet.

førstegangsbruker av Norsk Regnskapsstandard

Et foretak som første gang presenterer sitt finansregnskap i overensstemmelse med Norsk Regnskapsstandard.

gevinst (N)

Økte økonomiske fordeler som oppfyller definisjonen av inntekt, men som ikke er drifts- eller finansinntekt.

gjenvinnbart beløp

Den høyeste verdien av en eiendels (eller en kontantgenererende enhets) virkelige verdi fratrukket salgsutgifter og dens bruksverdi.

goodwill

Framtidige økonomiske fordeler fra eiendeler som ikke kan identifiseres enkeltvis og innregnes separat.

Historisk kost

For en eiendel er dette det beløpet i kontanter eller kontantekvivalenter som er betalt, eller den virkelige verdien av vederlaget som er gitt, for å anskaffe eiendelen på anskaffelsestidspunktet. For forpliktelser er historisk kost det beløpet i kontanter eller kontantekvivalenter som er mottatt, eller den virkelige verdien av ikke-kontante eiendeler som er mottatt i bytte mot forpliktelsen på tidspunktet da forpliktelsen er pådratt, eller i noen tilfeller (for eksempel resultatskatt) det beløpet i kontanter eller kontantekvivalenter som forventes å bli betalt for å gjøre opp forpliktelsen som en del av foretakets normale virksomhet. Amortisert historisk kost er historisk kost for en eiendel eller forpliktelse pluss eller minus den andelen av historisk kost som tidligere er blitt innregnet som kostnad eller inntekt.

i hovedsak vedtatt

Skattesatser skal regnes som i hovedsak vedtatt dersom framtidige hendelser som kreves av vedtakelsesprosessen, ikke vil endre resultatet.

IFRS (internasjonal standard for finansiell rapportering)

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

- (a) internasjonal standard for finansiell rapportering (IFRS),
- (b) internasjonale regnskapsstandarder (IAS), og
- (c) tolkninger utarbeidet av Den internasjonale tolkningskomité for finansiell rapportering (IFRIC) eller dens forgjenger, Den faste tolkningskomité (SIC).

ikke-kontrollerende eierinteresse

Egenkapitalen i et datterforetak som ikke kan henføres, direkte eller indirekte, til et morforetak.

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.

immateriell eiendel

En identifiserbar, ikke-monetær eiendel uten fysisk substans. En slik eiendel er identifiserbar når:

- (a) den er utskillbar, dvs. kan skilles ut fra eller deles fra foretaket og selges, overføres, lisensieres, leies ut eller byttes, enten separat eller sammen med en tilknyttet kontrakt, eiendel eller forpliktelse, eller
- (b) den oppstår av kontraktsmessige eller andre juridiske retter, uavhengig av om disse rettene er overførbare eller utskillbare fra foretaket eller fra andre retter og forpliktelser.

implisitt rentesats

Det som lar seg mest tydelig fastsette ved enten:

- (a) den gjeldende rentesatsen for et lignende instrument fra en utsteder med lignende kredittverdighet, eller
- (b) en rentesats som diskonterer det nominelle beløpet på instrumentet til gjeldende pris på varen eller tjenesten ved kontant salg.

innlån

Andre finansielle forpliktelser enn kortsiktig leverandørgjeld med normale kredittvilkår.

innregning

Det å innta i balansen eller i totalresultat en post som oppfyller definisjonen av et element og tilfredsstiller følgende kriterier:

- (a) det er sannsynlig at eventuelle framtidige økonomiske fordeler knyttet til posten vil flyte inn eller ut av foretaket, og
- (b) posten har en anskaffelseskost eller verdi som kan måles på en pålitelig måte.

innskuddsbaserte pensjonsordninger

Pensjonsordninger der et foretak betaler inn faste bidrag til et atskilt foretak (et fond), og ikke har noen juridisk eller underforstått plikt til å utbetale ytterligere bidrag eller foreta direkte ytelsesutbetalinger til ansatte dersom fondet ikke har tilstrekkelige eiendeler til å betale alle ytelser til ansatte knyttet til tjenester som ansatte har utført i inneværende og tidligere rapporteringsperioder.

inntekter

Økninger i økonomiske fordeler i løpet av rapporteringsperioden i form av inngående strømmer eller forbedringer av eiendeler eller reduksjoner av forpliktelser som fører til økt egenkapital, bortsett fra innskudd fra eiere.

inntjening	Forholdet mellom inntekter og kostnader i et foretak, som rapportert i totalresultatet.
innvinnes	Oppstår en rett. I henhold til en aksjeverdibasert betalingsordning vil en motparts rett til å motta foretakets kontanter, andre eiendeler eller egenkapitalinstrumenter innvinnes når motpartens rett ikke lenger er betinget av at eventuelle innvinningsbetingelser oppfylles.
investeringseiendommer	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 eller begge deler, snarere enn for: <ul style="list-style-type: none"> (a) bruk i produksjon eller levering av varer eller tjenester eller for administrative formål, eller (b) salg som en del av ordinær virksomhet.
investeringsaktiviteter	Anskaffelse og avhending av anleggsmidler og andre investeringer som ikke inngår i kontantekvivalenter.
konsern	Et morforetak og alle dets datterforetak.
konsernregnskap	Finansregnskapet til et morforetak og dets datterforetak presentert som regnskapet til én enkelt økonomisk enhet.
kontantekvivalent	Kortsiktige, svært likvide investeringer som lett kan omgjøres i kjente kontantbeløp, og som har ubetydelig risiko for verdiendringer.
kontanter	Kontantbeholdning og bankinnskudd.
kontantgenererende enhet	Den minste identifiserbare gruppen av eiendeler som genererer inngående kontantstrømmer, som i all vesentlighet er uavhengige av inngående kontantstrømmer fra andre eiendeler eller grupper av eiendeler.
kontantstrømmer	Inngående og utgående kontantstrømmer av kontanter og kontantekvivalenter.
kontroll (over et foretak)	Makt til å styre de finansielle og driftsmessige prinsippene for et foretak i den hensikt å oppnå fordeler av foretakets aktiviteter.
kostnader	Reduksjoner av økonomiske fordeler i løpet av rapporteringsperioden i form av utgående strømmer, forbruk av eiendeler eller pådratte forpliktelser som fører til redusert egenkapital, bortsett fra utdeling til

	eiere.
kostnad ved skatt	Det samlede beløpet inkludert i totalresultatet eller egenkapitalen for rapporteringsperioden når det gjelder periodeskatt og utsatt skatt.
landbruksprodukter	De innhøstede produktene fra foretakets biologiske eiendeler.
landbruksvirksomhet leieavtale	[Utgår] En avtale der utleier mot én eller en serie betalinger overfører til leietaker retten til å bruke en eiendel i en nærmere avtalt periode.
leietakers marginale lånerente	Renten som leietaker ville måtte betale for en lignende leieavtale eller, dersom dette ikke lar seg fastslå, renten som leietaker ved leieavtalens begynnelse ville pådra seg for å låne, i en tilsvarende periode og med tilsvarende sikkerhet, nødvendige midler til å kjøpe eiendelen.
låneutgifter	Renteutgifter og andre utgifter som et foretak pådrar seg i forbindelse med lån av midler.
midlertidig eie (N)	En investering eies midlertidig når aksjeeieren allerede på overtakelsestidspunktet har intensjoner om eller er forpliktet til å avhende investeringen innen tolv måneder.
midlertidige forskjeller	Forskjeller mellom den balanseførte verdien av en eiendel eller forpliktelse og dens skattemessige verdi.
monetære poster	Valutaenheter som besittes og eiendeler og forpliktelser som skal mottas eller betales i et antall valutaenheter som er fastsatt eller vil kunne fastsettes.
morforetak	Et foretak som har ett eller flere datterforetak.
måling	Det å bestemme pengebeløpene som elementene i finansregnskapet skal innregnes og bokføres med i balansen og totalresultat.
nettoinvestering i en leieavtale	Bruttoinvesteringen i en leieavtale diskontert med den renten som er implisitt i leieavtalen.
nominelt beløp	Mengden av valutaenheter, aksjer eller andre enheter angitt i en avtale om finansielle instrumenter.
noter (til finansregnskap) (N)	Noter inneholder opplysninger utover dem som presenteres i balansen, resultatregnskapet, den separate oppstillingen av totalresultatet, oppstilling av endringer i egenkapital og kontantstrømoppstilling. Noter inneholder forklarende beskrivelser eller spesifikasjon

av poster i de nevnte oppstillingene, samt opplysninger om poster som ikke oppfyller kravene til innregning i disse regnskapsoppstillingene.

nærstående part (N)

En part er en nærstående part til et foretak dersom parten:

- (a) direkte eller indirekte:
 - (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) er et tilknyttet foretak,
- (c) er en felleskontrollert virksomhet der foretaket er deltaker,
- (d) er styremedlem eller ledende ansatt i foretaket eller dets morselskap,
- (e) er et nært medlem av familien til person som nevnt i bokstav a) eller bokstav d),
- (f) er et foretak som, direkte eller indirekte, er under kontroll, felles kontroll eller betydelig innflytelse av en person som nevnt i bokstav d) eller bokstav e), eller som slik person har betydelige eierinteresser i, eller
- (g) er en pensjonskasse eller lignende for de ansatte i foretaket eller i foretak som er en nærstående part til foretaket.

Nært medlem av en persons familie er familiemedlemmer som kan forventes å påvirke eller blir påvirket av denne personen i deres forretninger med foretaket. Slike familiemedlemmer kan omfatte:

- (a) personens partner og barn,
- (b) barn av personens partner, og
- (c) personer som forsørges av personen eller vedkommendes partner.

nåverdi

Den diskonterte verdien av framtidige netto kontantstrømmer.

offentlig interesse	[Utgår]
offentlig omsatt (gjeld eller egenkapitalinstrumenter)	Omsatt, eller i ferd med å bli utstedt for omsetting, i et offentlig marked (på en innenlandsk eller utenlandsk børs eller i et marked utenom børs, herunder lokale og regionale markeder).
offentlig pensjonsordning	Pensjonsordning som er opprettet ved lov for å omfatte alle foretak (eller alle foretak i en bestemt kategori, for eksempel i en spesifikk næring), og drives av nasjonale eller lokale myndigheter eller av et annet organ (for eksempel et frittstående organ som er opprettet spesielt for dette formålet) som ikke er underlagt det rapporterende foretakets kontroll eller innflytelse.
offentlige tilskudd	Støtte fra offentlige myndigheter i form av overføringer av ressurser til et foretak som motytelse for tidligere eller framtidig oppfyllelse av visse vilkår som gjelder foretakets driftsaktiviteter.
operasjonell leieavtale	En leieavtale som ikke overfører praktisk talt alle risikoer og fordeler ved eierskap. En leieavtale som ikke er en operasjonell leieavtale, er en finansiell leieavtale.
oppstilling av endringer i egenkapital	Oppstilling som presenterer resultatet for en periode, inntekts- og kostnadsposter innregnet direkte i egenkapital for perioden, virkningen av endringer i regnskapsprinsipper og korreksjoner av feil innregnet i perioden og (avhengig av formatet på oppstillingen av endringer i egenkapital som foretaket har valgt) størrelsen på transaksjoner med eiere som opptrer i egenkapital av eiere i perioden.
oppstilling av inntekt og opptjent egenkapital	[Utgår]
oppstilling av kontantstrømmer	Oppstilling som gir informasjon om endringer i kontanter og kontantekvivalenter for et foretak i en rapporteringsperiode, med separat opplysning om endringer i løpet av perioden fra drifts-, investerings- og finansieringsaktiviteter.
overførbart betalt fravær	Betalt fravær som overføres og kan benyttes i framtidige perioder, dersom rettigheten i inneværende periode ikke er benyttet fullt ut.
pensjonsmidler (i en pensjonsordning)	(a) eiendeler i pensjonskasse, og (b) kvalifiserende forsikringspoliser.
pensjonsordninger	Formelle eller uformelle ordninger for et foretaks

	pensjonsytelser til én eller flere ansatte.
pensjonsytelser	Ytelser til ansatte (ikke sluttvederlag) som skal betales etter at ansettelsesforholdet er avsluttet.
periodeskatt	Beløpet for inntektsskatt som skal betales (refunderes) knyttet til skattepliktig resultat (skattemessig underskudd) for inneværende periode eller tidligere rapporteringsperioder.
periodiseringsprinsippet	Virkningen av transaksjoner og andre hendelser innregnes når de inntreffer (og ikke når kontanter eller tilsvarende mottas eller betales), og de føres inn i regnskapet og rapporteres i finansregnskapet i de periodene de tilhører.
presentasjonsvaluta	Valutaen som finansregnskapet presenteres i.
påløpte ytelsers metode	En aktuariemessig verdsettingsmetode som betrakter hver tjenesteperiode som om den fører til at det oppstår en ekstra enhet av rettighet til pensjonsytelse, og hver enhet måles separat for å bygge opp den endelige forpliktelsen.
pålitelighet	Kvaliteten på informasjon som gjør at den er fri for vesentlige feil og skjevheter, og gir en tro gjengivelse av det som den enten påstås å representere eller med rimelighet kan forventes å representere.
rapporteringstidspunkt	Avslutningen av den siste perioden som omfattes av finansregnskapet eller av en delårsrapport.
rapporteringsperiode	Perioden som omfattes av et finansregnskap.
regnskapsmessig overskudd	Resultatet for en periode før fratrukk av kostnaden ved skatt.
regnskapsprinsipper	Spesifikke prinsipper, målegrunnlag, konvensjoner, regler og praksis et foretak anvender ved utarbeiding og presentasjon av finansregnskapet.
relevans	Kvaliteten på informasjon som gjør at den kan påvirke de økonomiske beslutningene til brukerne ved å hjelpe dem med å evaluere tidligere, nåværende eller framtidige hendelser, eller ved å bekrefte eller korrigere tidligere evalueringer.
rente implisitt i leieavtalen	Den diskonteringsrenten 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.

resultatskatt	Alle innenlandske og utenlandske skatter som er basert på skattepliktig resultat. Resultatskatt omfatter også andre skatter, for eksempel kildeskatt, som skal betales av et datterforetak, tilknyttet foretak eller en felleskontrollert virksomhet ved utdeling til det rapporterende foretaket.
restverdi (av en eiendel)	Det estimerte beløpet som et foretak i øyeblikket forventer å oppnå ved avhending av en eiendel, etter fradrag for estimerte avhendingsutgifter, dersom eiendelen allerede var av forventet alder og i forventet tilstand ved slutten av dens utnyttbare levetid.
resultatregnskap	Oppstilling som presenterer alle innteks- og kostnadsposter i en rapporteringsperiode, eksklusiv poster som gjelder andre inntekter og kostnader.
rettviseende bilde (N)	En tro gjengivelse av virkningene av transaksjoner, andre hendelser og forhold i samsvar med regnskapsloven og denne standarden.
rimelig sikker	Betydelig mer sannsynlig at noe inntreffer enn at noe ikke inntreffer.
sammensatt finansielt instrument	Et finansielt instrument som, fra utstederens ståsted, inneholder både en forpliktelse og et egenkapitalelement.
sammenslått finansregnskap	[Utgår].
sannsynlig	Sannsynlighetsovervekt (mer sannsynlig at noe inntreffer enn at noe ikke inntreffer).
separat finansregnskap	[Utgår].
separat oppstilling av totalresultat (N)	Oppstilling som presenterer alle innteks- og kostnadsposter som er innregnet utenfor resultatregnskapet i en periode. Oppstillingen begynner med årsresultat og viser deretter postene med andre inntekter og kostnader og sluttsummen benevnes totalresultatet.
sikringseffektivitet	I hvilken grad endringer i den virkelige verdien av eller kontantstrømmene for sikringsobjektet som er henførbare til en sikret risiko, blir utlignet ved endringer i den virkelige verdien av eller kontantstrømmene for sikringsinstrumentet.
sikringsinstrument	Sikringsinstrumentet er et finansielt instrument som anvendes for å sikre verdien på sikringsobjektet. Et sikringsinstrument skal effektivt redusere virkningen av den sikrede risikoen i sikringsobjektet. Et sikringsinstrument må etter denne standarden være et

sikringsobjekt	<p>finansielt instrument (men ikke nødvendigvis et derivat) eller et varederivat. Et sikringsinstrument kan være et helt finansielt instrument, en andel av et finansielt instrument eller sammensatt av flere finansielle instrumenter.</p> <p>Med sikringsobjektet menes den posisjonen som sikres. Et sikringsobjekt er en eiendel, en forpliktelse, en bindende avtale eller en rimelig sikker transaksjon som utsetter foretaket for resultatrisiko fra endringer i virkelig verdi eller fremtidige kontantstrømmer. Et sikringsobjekt kan være en andel av en eiendel, en forpliktelse, en bindende avtale eller en rimelig sikker transaksjon eller en gruppe av slike dersom disse er ensartet med hensyn på den sikrede risikoen.</p>
Skattemessig verdi	<p>Den skattemessige verdien av en eiendel er det beløpet som vil være fradragsberettiget i skattepliktige inntekter, når den balanseførte verdien av eiendelen gjenvinnes. Dersom disse økonomiske fordelene ikke vil bli skattepliktige, er den skattemessige verdien av eiendelen lik eiendelens balanseførte verdi.</p> <p>Den skattemessige verdien av en forpliktelse er dens balanseførte verdi, minus eventuelle beløp som vil være skattemessig fradragsberettiget for denne forpliktelsen i fremtidige perioder. Når det gjelder inntekter som er mottatt på forskudd, er den skattemessige verdien av forpliktelsen som dette fører til, lik forpliktelsens balanseførte verdi, minus eventuelle beløp av inntekten som ikke vil bli skattepliktig i fremtidige perioder..</p>
skattepliktig resultat (skattemessig underskudd)	<p>Overskudd (underskudd) i en rapporteringsperiode som det skal betales eller gjenvinnes inntektsskatt av, utregnet i samsvar med regler fastsatt av skattemyndighetene. Skattepliktig resultat er lik skattepliktig inntekt fratrukket fradragsberettigede beløp.</p>
skattereduserende midlertidige forskjeller	<p>En skattereduserende midlertidig forskjell er en midlertidig forskjell som vil resultere i beløp som er fradragsberettiget ved beregning av skattepliktig resultat (skattemessig underskudd) for fremtidige perioder når den balanseførte verdien av eiendelen eller forpliktelsen gjenvinnes eller gjøres opp.</p>
skatteøkende midlertidige forskjeller	<p>En skatteøkende midlertidig forskjell er en midlertidig forskjell som vil resultere i skattepliktige beløp ved beregning av skattepliktig resultat (skattemessig underskudd) for fremtidige perioder når den balanseførte verdien av eiendelen eller forpliktelsen gjenvinnes eller gjøres opp.</p>
sluttvederlag	<p>Ytelser til ansatte som skal betales som følge av enten:</p>

- (a) et foretaks avgjørelse om å avslutte en ansatts ansettelsesforhold før normal fratredelsesdato, eller
- (b) en ansatts avgjørelse om å godta frivillig oppsigelse i bytte mot et slikt vederlag.

tap ved verdifall

Beløpet som den balanseførte verdien av en eiendel overskrider (a) salgsprisen fratrukket fullførings- og salgsgifter med (når det gjelder beholdninger), eller (b) virkelig verdi fratrukket salgsgifter med (når det gjelder andre eiendeler).

tapsbringende kontrakt

En kontrakt der de uunngåelige utgiftene ved å oppfylle pliktene i henhold til kontrakten overstiger de økonomiske fordelene som forventes å bli mottatt i henhold til samme kontrakt.

tidsforskjeller

Inntekter eller kostnader som innregnes i resultatet i én periode, men som i henhold til skatteregler og - forskrifter er inkludert i skattepliktig inntekt i en annen periode.

tildelingstidspunkt

Det tidspunktet da foretaket og en annen part (herunder en ansatt) inngår avtale om en aksjebasert betalingsordning, som er når foretaket og motparten har en felles forståelse av vilkårene og betingelsene i ordningen. På tildelingstidspunktet overdrar foretaket til motparten retten til foretakets kontanter, andre eiendeler eller egenkapitalinstrumenter, forutsatt at de nærmere angitte innvinningsbetingelsene eventuelt er oppfylt. Dersom denne avtalen er underlagt en godkjenningssprosess (for eksempel ved aksjonærene), er tildelingstidspunktet lik tidspunktet da denne godkjenningen foreligger.

tidspunktet for overgang til Norsk Regnskapsstandard

Begynnelsen av den tidligste perioden da et foretak presenterer fullstendig sammenligningsinformasjon i henhold til denne standarden i sitt første finansregnskap som er i overensstemmelse med denne standarden. Et foretak kan sette tidspunktet for overgang til denne standarden til begynnelsen av den rapporteringsperioden foretaket anvender denne standarden for første gang.

tilbakevirkende kraft (av en endring i regnskapsprinsipper)

Anvendelse av nye regnskapsprinsipper på transaksjoner og andre hendelser og forhold som om disse prinsippene alltid hadde vært anvendt.

tilknyttet foretak

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 felleskontrollert virksomhet.
tjenesteutsettingsordning	En ordning hvor en myndighet eller et annet offentlig organ inngår avtale med en privat operatør om å utvikle (eller oppgradere), drive og vedlikeholde oppdragsgiverens infrastruktureiendeler, for eksempel veier, broer, tunneler, flyplasser, energidistributionsnett, fengsler eller sykehus.
totalresultat	Endringen i egenkapital i løpet av en periode som følge av transaksjoner og andre hendelser bortsett fra endringer som følge av transaksjoner med eiere i deres egenskap av eiere (lik summen av årsresultat og andre inntekter og kostnader).
transaksjon mellom nærstående parter	En overføring av ressurser, tjenester eller plikter mellom nærstående parter, uansett om det tas betaling for dette eller ikke.
underforstått plikt	En plikt som oppstår av et foretaks handlinger der: <ul style="list-style-type: none"> (a) foretaket i henhold til et etablert mønster av tidligere praksis, offentliggjorte retningslinjer eller en tilstrekkelig spesifikk uttalelse har tilkjennegitt overfor andre parter at det vil påta seg et visst ansvar, og (b) som et resultat, foretaket har skapt en berettiget forventning hos de andre partene om at det vil innfri dette ansvaret.
utnyttbar levetid	Den perioden som en eiendel forventes å kunne brukes av et foretak i, eller antall produksjonsenheter eller lignende enheter som et foretak kan forvente å oppnå fra eiendelen.
utsatt skatt	Eiendeler og forpliktelser ved utsatt skatt er skatt som skal betales (gjenvinnes) knyttet til skattepliktig resultat (skattemessig underskudd) for framtidige rapporteringsperioder, som følge av tidligere transaksjoner eller hendelser.
utvikling (N)	Utvikling er bearbeidelse og videreføring av teknisk, vitenskapelig eller annen kunnskap med mulig økonomisk anvendelse med sikte på å frembringe nye eller vesentlig forbedrede produkter, prosesser, metoder, systemer eller tjenester, frem til oppstart av kommersiell produksjon eller bruk.
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 den feilaktige opplysningens størrelse og art vurdert ut ifra de rådende omstendighetene. Postens størrelse eller art, eller en kombinasjon av disse, kan være en avgjørende faktor.

virkelig verdi

Det beløpet en eiendel kan omsettes for, en forpliktelse gjøres opp med eller et tildelt egenkapitalinstrument omsettes for i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte og frivillige parter.

virkelig verdi fratrukket salgsutgifter

Det beløpet som kan oppnås ved salg av en eiendel eller en kontantgenererende enhet i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte og frivillige parter, med fradrag for avhendingsutgifter.

virksomhet

Et integrert sett av aktiviteter og eiendeler som utføres og styres med henblikk på å frambringe

- (a) avkastning til investorer eller
- (b) lavere utgifter eller andre økonomiske fordeler direkte og forholdsmessig til forsikringstakere eller deltakere.

En virksomhet består vanligvis av innsatsfaktorer, prosesser som utøves på disse innsatsfaktorene og en resulterende produksjon som brukes eller vil bli brukt til å generere driftsinntekter. Dersom det foreligger goodwill i et overført sett av aktiviteter og eiendeler, skal det overførte settet antas å være en virksomhet.

virksomhetssammenslutning

Sammenslåing av separate foretak eller virksomheter til ett rapporterende foretak.

ytelser som ennå ikke er innvunnet

Ytelser der rettighetene i henhold til pensjonsinnretningens vilkår er betinget av fortsatt ansettelse.

ytelser til ansatte

Alle former for vederlag som utbetales av et foretak som motytelse for tjenester utført av ansatte.

ytelsesbasert pensjonsforpliktelse (nåverdi av)

Den ytelsesbaserte pensjonsforpliktelsens nåverdi på rapporteringstidspunktet minus eventuelle pensjonsmidlers virkelige verdi på rapporteringstidspunktet, som forpliktelsene skal gjøres opp direkte ut ifra.

ytelsesbasert pensjonsforpliktelse, brutto (nåverdi av)

Nåverdien, uten fradrag av pensjonsmidler, av forventede framtidige betalinger som er nødvendige for å gjøre opp plikten knyttet til tjenester som ansatte utfører eller har utført i inneværende eller tidligere perioder.

ytelsesbaserte pensjonsordninger

Pensjonsordninger som ikke er innskuddsbaserte pensjonsordninger.

årsresultat

Det samlede beløpet for inntekter minus kostnader, unntatt poster under andre inntekter og kostnader.