

Høringsnotat

Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk

(November 2006)

1. Innledning

Norsk Regnskapsstiftelse (NRS) utga i 2005 diskusjonsnotatet "Enkelte forskjeller mellom selskapsregnskaper som avlegges etter regnskapslovens kapittel 3 og 7 og konsernregnskap etter IFRS" (samordningsnotatet 2005). Dette notatet omhandler de likeartede problemstillinger og erstatter dermed samordningsnotatet 2005.

NRS har valgt en annen form på årets notat. Basert på synspunkter som er innkommet på samordningsnotatet 2005 samt en særskilt orienteringsrunde med de store revisjonsselskapene og Den norske Revisorforening, har en valgt å presentere samordningsmulighetene mellom IFRS og regnskaper utarbeidet i samsvar med god regnskapsskikk (GRS) i to grupper. En gruppe samordningsmuligheter er de som naturlig kan omtales i eksisterende norske regnskapsstandarter. I tillegg er det en del problemstillinger som er utenfor eksisterende norske regnskapsstandarter, som presenteres som et "restnotat". Etter NRS sitt syn vil en slik presentasjonsform synliggjøre samordningsmulighetene på en bedre måte og gjøre regelverket mer oversiktlig.

Basert på ovenstående foreslås det i avsnitt 2 av dette høringsnotatet tillegg og endringer i følgende regnskapsstandarter:

- NRS 3 Hendelser etter balansedagen
- NRS 14 Leieavtaler
- NRS(F) Nedskrivning av anleggsmidler
- NRS(F) Konsernregnskap
- NRS(F) Resultatskatt
- NRS(F) Investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felles kontrollert virksomhet
- NRS(D) Regnskapsføring av inntekt

Avsnitt 3 omhandler enkelte problemstillinger som er utenfor virkeområdet til eksisterende norske regnskapsstandarter. Som høringssak anses imidlertid kun å være de endringer i standarter som er behandlet i avsnitt 2.

2. Endringer i norske regnskapsstandarter

2.1 Inntektsføring av utbytte og konsernbidrag

Dette punktet omfatter endring i NRS 3 Hendelser etter balansedagen, NRS(D) Regnskapsføring av inntekt og NRS(F) Investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felles kontrollert virksomhet.

2.1.1 Drøftelse

For selskaper som avgir utbytte eller konsernbidrag er det etter NRS 3 Hendelser etter balansedagen ansett som god regnskapsskikk i Norge å regnskapsføre styrets forslag til utbytte og konsernbidrag som kortsiktig gjeld på balansedagen. Dette er ikke tillatt løsning etter IAS 10, der utbytte først kan regnskapsføres når det er formelt vedtatt av generalforsamlingen. For i større grad å kunne legge opp til samordning mellom GRS-regnskaper og IFRS-regnskaper, foreslår dette høringsnotatet å tillate at utbytte/konsernbidrag ikke avsettes som en forpliktelse på balansedagen dersom det på balansedagen ikke er formelt vedtatt. I tilfeller der dette velges, bør det i samsvar med NRS 3 punkt 12 gis tilleggsopplysninger om det utbyttet/konsernbidraget som er planlagt men ikke vedtatt pr balansedagen.

For utbytter og konsernbidrag som morselskap mottar fra datterselskaper, anbefaler NRS(D) Regnskapsføring av inntekt at dette inntektsføres samme år som det avsettes for i datterselskapets regnskap. Tilsvarende løsning er under visse forutsetninger tillatt etter NRS(F) Investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felles kontrollert virksomhet, der slike investeringer regnskapsføres etter kostmetoden.

Heller ikke denne løsningen er tillatt etter IFRS, der inntektsføring først kan skje når mottaker har fått en rettighet til å motta utbyttet/konsernbidraget. For selskaper som ønsker å tilnærme sine regnskaper til IFRS, anses det som mulig innenfor dagens NRS(D) Regnskapsføring av inntekt å avvente inntektsføring av utbytter/konsernbidrag inntil formell vedtakelse.

2.1.2 Utkast til tillegg i standard

Følgende ordlyd foreslås innarbeidet i NRS 3 Hendelser etter balansedagen:

”12B. Uten hensyn til punkt 11A og 12A, anses det tillatt innenfor god regnskapsskikk å regnskapsføre utdeling i samsvar med IAS 10. Dette innebærer at det er tillatt å regnskapsføre utdeling av utbytte og konsernbidrag som en forpliktelse først når det er formelt vedtatt med bindende virkning. Dersom selskapet velger et slikt regnskapsprinsipp, skal det gis opplysninger i henhold til punkt 12 ovenfor.”

NRS 3 punkt 12A siste punktum slettes.

Følgende ordlyd foreslås innarbeidet i NRS(D) Regnskapsføring av inntekt:

Til slutt i punkt 5.5:

”Uten hensyn til ovenstående, anses det også som tillatt innenfor god regnskapsskikk å avvente inntektsføring til utbytte er formelt vedtatt med bindende virkning, i samsvar med gjeldende regulering etter IFRS.”

Til slutt i punkt 5.6:

”Uten hensyn til ovenstående, anses det også som tillatt innenfor god regnskapsskikk å avvente inntektsføring til konsernbidrag er formelt vedtatt med bindende virkning, i samsvar med gjeldende regulering etter IFRS.”

Følgende ordlyd foreslås innarbeidet i NRS(F) Investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felles kontrollert virksomhet, til slutt i punkt 3.5:

”Uten hensyn til ovenstående, anses det også som tillatt innenfor god regnskapsskikk å avvente inntektsføring til utbytte er formelt vedtatt med bindende virkning, i samsvar med gjeldende regulering etter IFRS.”

2.2 NRS 14 Leieavtaler

2.2.1 Drøftelse

NRS 14 Leieavtaler er i hovedsak i samsvar med IAS 17. Etter at denne standarden ble vedtatt i 2003 har tolkningskomiteen til IASB, International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), kommet med en tolkningsuttalelse knyttet til hva man skal ta hensyn til når man avgjør om et forhold innebærer en leieavtale, "IFRIC 4 Determining whether an Arrangement contains a lease".

Ovenfor nevnte tolkningsuttalelse anses å kunne benyttes innenfor dagens NRS 14. Det foreslås at det i NRS 14 innarbeides en referanse til denne tolkningsuttalelsen.

2.2.2 Utkast til tillegg i standard

Følgende ordlyd med tilhørende overskrift foreslås innarbeidet i NRS 14 Leieavtaler:

"Å avgjøre om en kontrakt/avtale innebærer en leieavtale"

68A. International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) sin tolkningsuttalelse nr 4 (IFRIC 4 Determining whether an Arrangement contains a lease) gir retningslinjer for å vurdere hvorvidt en kontrakt eller avtale innebærer at det foreligger en leieavtale som skal behandles i henhold til standard for leieavtaler. Denne tolkningsuttalelsen kan også legges til grunn innenfor god regnskapsskikk."

2.3 NRS(F) Nedskrivning av anleggsmidler

2.3.1 Drøftelse

Etter IFRS 5 Anleggsmidler holdt for salg og avviklet virksomhet tillates det at en gruppe av anleggsmidler som skal avhendes samlet i en enkelt transaksjon ("avhendingsgruppe"), regnskapsføres samlet.

Det har vært tvil om tilsvarende løsning kan benyttes innenfor NRS(F) Nedskrivning av anleggsmidler. Standardens punkt 4.1 om avgrensning av vurderingsenheten sier: "Et anleggsmiddel som ikke lenger er i bruk, kan ikke være del av en større vurderingsenhet og skal vurderes individuelt i forhold til nedskrivning." Det er bruken av ordet "individuelt" som her sår tvil om IFRS-løsningen kan benyttes.

Denne ordlyden i NRS(F) Nedskrivning av anleggsmidler har som siktemål å forby at anleggsmidler som ikke lenger er i bruk, vurderes i samme vurderingsenhet som anleggsmidler som skal brukes videre. Det har imidlertid ikke vært hensikten å hindre at slike eiendeler vurderes sammen med andre eiendeler som skal avhendes samlet, og dette ville også ha vært i strid med regnskapslovens forarbeider. Det er derfor etter NRS' mening plikt til å benytte reglene i IFRS 5 om avhendingsgrupper også innenfor GRS.

Ovenstående konklusjon kan også utledes fra de bestemmelser som ble gitt i NRS 12 Avvikling og avhendelse av virksomhet. I denne standardens punkt 19 heter det: "Dersom foretaket selger en samlet virksomhet, er vurderingsenheten virksomheten som helhet. Dersom foretaket avhender virksomhet ved stykkevis salg er vurderingsenheten de enkelte eiendeler eller grupper av eiendeler."

Det foreslås at det tas inn en presisering av denne problemstillingen i NRS(F) Nedskrivning av anleggsmidler.

2.3.2 Utkast til tillegg i standard

Følgende ordlyd foreslås innarbeidet i NRS(F) Nedskrivning av anleggsmidler, punkt 4.1, på slutten av andre avsnitt:

”Det presiseres at det følger av regnskapslovens forarbeider at dersom anleggsmidlet er bestemt for salg sammen med andre anleggsmidler i en enkelt salgstransaksjon, skal disse anleggsmidlene vurderes samlet. For selskap som avlegger konsernregnskap etter IFRS og selskapsregnskap etter GRS, skal vurderingen av avhendingsgrupper etter IFRS 5 vurderes tilsvarende etter GRS, dog likevel ikke dersom avhendingsgruppen eies av flere selskaper.”

2.4 NRS(F) Konsernregnskap

2.4.1 Drøftelse

I NRS(F) Konsernregnskap er det gitt bestemmelser om at anskaffelseskost skal tilordnes identifiserbare eiendeler og gjeld, herunder immaterielle eiendeler. Til tross for dette har det i Norge vært en praksis for å føre store deler av merverdi utover balanseførte verdier som goodwill.

Under IFRS har det vært strengere krav til at man så langt det er mulig skal identifisere eiendeler og gjeldsposter i oppkjøpet, og dette har resultert i at IFRS-rapporterende selskaper har allokert en større del av anskaffelseskost til andre poster enn goodwill.

Med bakgrunn i den praksis som vi har i Norge, har det blitt stilt spørsmål om GRS tillater en større presisjonsgrad for identifisering av immaterielle eiendeler og betingede forpliktelser i oppkjøpet. Det er NRS' mening at kravene til tilordning av merverdi under IFRS må anses å være hovedregelen også i NRS(F) Konsernregnskap, og at man på området således kan oppnå identisk behandling under GRS og IFRS.

For betingede forpliktelser som er pådratt gjennom en virksomhetsoverdragelse, anser NRS at man skal regnskapsføre disse til virkelig verdi på oppkjøpstidspunktet uavhengig av sannsynlighetsfordelingen på utfallene. Man skal således her ha likhet i behandlingen etter GRS og IFRS 3.

2.4.2 Utkast til tillegg i standard

Følgende presiseringer foreslås innarbeidet i NRS(F) Konsernregnskap, til slutt i avsnittet om tilordning av anskaffelseskost i kapittel 2.3 Oppkjøpsmetoden:

Det har i norsk praksis vært en lavere grad av presisjon i tilordningen av merverdi til identifiserbare eiendeler og gjeld. En slik praksis er ikke i samsvar med denne standardens ordlyd, og den vil heller ikke være i samsvar med praksis under IFRS. Selv om en forenklet behandling av merverdi ved oppkjøp i konkrete tilfeller kan være valgt ut fra en kost/nytte betraktning, kan man ikke av denne praksis utlede at en mer presis allokering, som for eksempel ivaretar IFRS-reglene, ikke skulle være i samsvar med god regnskapsskikk.

For et selskap som er datterselskap i et IFRS-rapporterende konsern, vil oppkjøp som selskapet har foretatt bli regnskapsført etter IFRS i konsernregnskapet. Når oppkjøpet skal tilordnes eiendeler og gjeld i selskapsregnskapet, for eksempel som følge av en fusjon, skal

slike selskaper føre opp de samme merverdier og forpliktelser i sitt selskapsregnskap som det som fremgår av oppkjøpsanalysen til konsernet.

Det følger av det foregående at selskaper i IFRS-rapporterende konserner etter IFRS 3 ved oppkjøp skal føre opp betingede forpliktelser til virkelig verdi på oppkjøpstidspunktet selv om det ikke er sannsynlighetsovervekt for at utbetaling vil finne sted og de således ikke var regnskapsført i overdragende selskap etter IAS 37. Også andre foretak som avlegger sine regnskaper etter god regnskapsskikk har adgang til å føre opp slike forpliktelser med virkning fra 1.1.2006.

2.5 NRS(F) Resultatskatt

2.5.1 Drøftelse

Underskudd til fremføring

Enkelte foretak har regnskapsført en lavere utsatt skattefordel i åpningsbalansen etter IFRS enn i årsregnskapet forut for åpningsbalansen, med den begrunnelse at kravene i IAS 12 til å sannsynliggjøre realisering av skattefordel oppfattes strengere enn i NRS(F) Resultatskatt. Slike forskjeller er det ikke grunnlag for, men det har vært en varierende norsk praksis på området. Den vurdering av utsatt skattefordel som ble foretatt etter IAS 12 i åpningsbalansen **må** derfor regnskapsføres i konsernets selskapsregnskaper som avlegges etter GRS. Det samme gjelder senere vurderinger etter IAS 12 av skattefordel. Reduksjon i skattefordel i selskapsregnskapet ved overgang til IFRS i konsernregnskapet må enten resultatføres som estimatendring eller korrigeres som feil.

Utsatt skatt omarbeidet fra nåverdi til nominell verdi i åpningsbalansen etter IFRS

I IFRS regnskapsføres utsatt skatt på alle midlertidige forskjeller til nominell verdi, selv om nåverdien er tilnærmet null. Som et ledd i internasjonal harmonisering av norske regnskapsprinsipper er NRS av den oppfatning at omgjøring til nominell vurdering av utsatt skatt også **kan** gjennomføres i selskapsregnskaper som avlegges etter GRS for å oppnå samordning med konsernregnskapet etter IFRS. Det er ingen plikt til slik samordning. Ved eventuell samordning skal virkningen føres direkte mot egenkapitalen.

Dette vil for det første kunne omfatte utsatt skatt på midlertidige forskjeller som ikke kan forventes å komme til oppgjør (tomter, enkelte konsesjoner m.v.). En del foretak har ikke beregnet utsatt skatt på slike eiendeler fordi forskjellene ikke forventes reversert eller er forventet reversert så langt frem i tid at nåverdien av slike forskjeller er vurdert å være tilnærmet null. For det andre vil dette omfatte utsatt skatt ved oppkjøp regnskapsført til nåverdi forut for åpningsbalansen etter IFRS.

2.5.2 Utkast til tillegg i standard

I NRS(F) Resultatskatt gjøres følgende endringer:

I punkt 2.4 tilføyes et nytt femte avsnitt:

”Kriteriene for å regnskapsføre utsatt skattefordel knyttet til skattereduserende midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring som ikke er utlignet, er de samme etter denne standard og IAS 12. For selskap som avlegger konsernregnskap etter IFRS og selskapsregnskap etter god regnskapsskikk, skal beregningene av utsatt skattefordel være tilsvarende.”

I punkt 2.8.1 niende avsnitt tilføyes nytt siste punktum:

"Dette gjelder også vurdering til nominell verdi i selskapsregnskapet for selskaper som vurderer utsatt skatt til nominell verdi i konsernregnskap etter IFRS."

3. Samordningsmuligheter som behandles i særskilt notat

3.1 Samordningsmuligheter for varige driftsmidler

3.1.1 Innledning

En samordning av avskrivingsplanen mellom selskapsregnskaper etter regnskapsloven kapittel 3-7 og konsernregnskapet etter IFRS vil være en tilpasning som må skje innenfor eksisterende norsk god regnskapsskikk og skal regnskapsføres i samsvar med NRS 5.

3.1.2 Verdiregulering

IAS 16 tillater verdiregulering av varige driftsmidler til virkelig verdi. IFRS 1 gir også adgang til å bruke virkelig verdi i åpningsbalansen som kost etter IAS 16 og i begrenset grad også etter IAS 38. Verdiregulering tillates ikke i selskapsregnskaper avlagt etter regnskapsloven kapittel 3-7. Dette innebærer at det ikke kan oppnås samordning mellom de to regnskapsregimene, gitt at en har valgt verdireguleringsmodellen etter IAS 16 eller virkelig verdi etter IFRS 1.

3.1.3 Dekomponering

IAS 16 kan ha en annen vurderingsenhet for avskrivninger enn regnskapsloven kapittel 4 og 5. Enkelte driftsmidler dekomponeres og komponentene avskrives hver for seg. Dekomponering er lite utbredt i norsk praksis, men er tillatt etter regnskapsloven. Dette innebærer at foretakene kan oppnå samordning mellom de to regnskapsregimene. Gjennomføres dekomponering i selskapsregnskaper etter regnskapsloven kapittel 3-7 behandles dette som estimatendring og virkningen kan regnskapsføres på to måter:

1. Estimaterendringen resultatføres i den perioden endringen gjøres
2. Estimaterendringen fordeles over gjenværende levetid (knekk i kurven)

3.1.4 Restverdi

Etter IAS 16 skal restverdi tas hensyn til i avskrivingsplanen for driftsmidler og vurderes årlig til salgsverdien på balansedagen (som utrangert). Også restverdi kan samordnes mellom de to regnskapsregimene. Dersom restverdi endres i avskrivingsplanen i selskapsregnskaper som avlegges etter regnskapsloven kapittel 3-7 behandles dette som estimatendring. Endringen kan regnskapsføres på to måter, jf. beskrivelsen i punkt 3.1.3.

3.1.5 Utnyttbar levetid

Etter IAS 16 skal driftsmidler avskrives over forventet utnyttbar levetid (brukstid) etter en fornuftig avskrivingsplan. Etter regnskapsloven skal driftsmidler avskrives over økonomisk levetid etter en fornuftig avskrivingsplan. I utgangspunktet er det ingen forskjell på de to begrepene. Selskaper som har endret avskrivingsperioden ved implementering av IFRS må behandle dette som estimatendring og regnskapsføring kan skje på to måter, jf. beskrivelsen i punkt 3.1.3.

3.1.6 Balanseføring av låneutgifter

IAS 23 Låneutgifter omhandler behandlingen av låneutgifter. Standardens hovedregel er at låneutgifter skal kostnadsføres, men den tillater også at låneutgifter som er direkte knyttet til kvalifiserende eiendeler kan balanseføres som en del av anskaffelseskost på den aktuelle eiendelen. Kvalifiserende eiendeler er definert som eiendeler som krever en lang periode for å bli klar for påtenkt bruk eller salg.

Regnskapsloven § 5-3 1. ledd bestemmer at anleggsmidler skal vurderes til anskaffelseskost. Anskaffelseskost er nærmere definert i § 5-4 som enten kjøpspris med tillegg av kjøpsutgifter (ved kjøp) eller variable og faste tilvirkningskostnader (ved tilvirkning).

Regnskapsloven § 5-4 3. ledd tillater kostnadsføring av finansieringsutgifter på kapital som kan knyttes til tilvirkning av et anleggsmiddel. Denne bestemmelsen gir en valgadgang og ikke en plikt. Regnskapsloven representerer således ingen hindring for at man kan samordne den regnskapsmessige behandlingen etter regnskapsloven kapittel 5 med den alternative løsningen innenfor IFRS.

3.1.7 Behandling av etterfølgende utgifter

Når det gjelder regnskapsmessig behandling av vedlikehold og påkostning, så har norsk praksis i stor grad vært å kostnadsføre dette i den grad det ikke øker kapasiteten på anleggsmidlet eller medfører at anleggsmidlet fremstår i en bedre stand enn det relative standardnivået når anleggsmidlet ble anskaffet. Behandlingen har også i stor grad vært påvirket av de skattemessige reglene på området.

Hovedregelen under IAS 16 er at anleggsmidlet skal dekomponeres, slik at ved utskiftninger av komponenter fjerner man den utskiftede komponenten fra anleggsregisteret og balansefører den nye som ved anskaffelse av anleggsmiddel. Eventuell resterende balanseført verdi på den gamle komponenten skal kostnadsføres på utskiftingstidspunktet gjennom en gevinst- og tapsberegning.

I de tilfeller der man ikke har foretatt tilstrekkelig dekomponering, og man derfor ved utskiftningen ikke klarer å identifisere den historiske kostprisen for den utskiftede komponenten, må utskiftningen innenfor IFRS regnskapsføres etter IAS 16.70. Dette innebærer at man bruker kostprisen på erstatningskomponenten som kostpris på den utskiftede komponenten. Deretter justeres denne kostprisen med akkumulerte avskrivninger for å komme frem til et estimat på resterende regnskapsmessig verdi på utskiftingstidspunktet.

Løsningene etter IAS 16 som er beskrevet ovenfor anses å være innenfor det som er tillatt etter god regnskapsskikk.

3.1.8 Forsikringsoppgjør

Norsk praksis for behandling av forsikringsoppgjør er å se forsikringsbeløpet og nedskrivningen av den skadede eller tapte eiendelen i sammenheng, slik at man foretar en nettoføring av gevinst eller tap.

Etter IAS 16 er nedskrivning, relaterte erstatninger knyttet til nedskrivninger, og etterfølgende nyanskaffelse av nedskrevet eiendel separate økonomiske hendelser som skal regnskapsføres separat. Dette innebærer at man først foretar en fraregning av den tapte eiendelen med tilhørende kostnadsføring over resultatet, jf. det som er beskrevet i forrige punkt. Deretter foretar man inntektsføring av forsikringsutbetalingen når man har opptjent rett til denne.

Inntekten klassifiseres som *Annen driftsinntekt*, og skal spesifiseres i note. Til slutt regnskapsføres anskaffelsen av erstatningseiendel som en vanlig anskaffelse av varig driftsmiddel.

Løsningen etter IAS 16 anses å være innenfor god regnskapsskikk.

3.2 Egenkapitalelementet i kontantstrømsikring

Kontantstrømssikring innebærer å sikre eksponeringen for svingninger i kontantstrømmer som kan henføres til en bestemt risiko og som vil påvirke resultatregnskapet. Eksponeringen kan skyldes karakteristika ved en allerede regnskapsført eiendel eller gjeld, slik som fremtidige rentebetalinger på gjeld med flytende rente, eller en fremtidig transaksjon, slik som forventet kjøp eller salg.

IAS 39 inneholder regler for regnskapsføring av kontantstrømssikring. Disse reglene innebærer at sikringsinstrumentet vurderes i tråd med de vanlige vurderingsreglene, slik at for eksempel derivater som sikringsinstrumenter vurderes til virkelig verdi. De gevinster og tap som følger av vurderingen og som representerer en effektiv sikring, skal føres direkte mot egenkapitalen. Enhver ineffektivitet ved sikringen må resultatføres i perioden. Det samme gjelder eventuell del av derivatets verdiendring som er ekskludert fra måling av sikringseffektivitet slik som for eksempel opsjonens tidsverdi og terminkontraktens termin tillegg og -fradrag.

I kontantstrømssikring er sikringsobjektet fremtidige kontantstrømmer som ikke er regnskapsført. Ved kontantstrømssikring innebærer sikringsføringen ingen regnskapsføring av sikringsobjektet som følge av at sikringsrelasjonen etableres. Sikring av bindende avtale om å kjøpe eller selge en eiendel til en fastsatt pris, regnskapsføres som kontantstrømssikring selv om foretaket gjennom den avtalte pris er eksponert for endringer i virkelig verdi og ikke for endringer i kontantstrømmer. Denne løsningen er valgt for å unngå å regnskapsføre rettighet eller forpliktelse som er av en type som ellers ikke ville vært regnskapsført.

Sammenstilling i resultatregnskapet oppnås ved at sikringsinstrumentets verdiendringer flyttes fra egenkapitalen når sikringsobjektet regnskapsføres:

- Som en justering av anskaffelseskost når sikringsobjektet er en fremtidig transaksjon som resulterer i regnskapsføring av en eiendel eller gjeld.
- Som en justering av den resultatposten som sikringen gjelder når sikringsobjektet er en fremtidig transaksjon som resultatføres direkte.

I førstnevnte tilfelle vil sikringsinstrumentets verdiendring som er ført mot egenkapitalen, bli resultatført sammen med sikringsobjektet enten gjennom amortisering, avskrivning, som vareforbruk eller som gevinst/tap ved salg eller ved at kriteriene for føring ut av balansen for øvrig er oppfylt.

Hensikten med denne formen for sikringsføring er å oppnå sammenstilling i resultatregnskapet av gevinster og tap hos sikringsinstrument og -objekt, samtidig som egenkapitalen til enhver tid reflekterer den økonomiske verdi av de sikringstransaksjoner som er inngått. Derivater tilfredsstiller IFRS sin definisjon av å være eiendeler og forpliktelser og skal regnskapsføres tilsvarende når foretaket er part i de rettigheter og plikter som følger av de inngåtte derivatkontrakter. Motposten føres mot egenkapitalen i påvente av sammenstilling

i resultatregnskapet ved regnskapsføring av sikringsobjektet. Den forpliktelse som følger av en negativ utvikling i derivatets underliggende, skal balanseføres. Den negative verdien representerer en forpliktelse som kan forventes å innebære en fremtidig avgivelse av økonomiske ressurser og skal følgelig redusere egenkapitalen i stedet for balanseføring som eiendel. Motposten er ingen eiendel, da den ikke representerer en rettighet som kan forventes å innebære en fremtidig økonomisk fordel for foretaket.

Regnskapslovens adgang til å fravike kongruensprinsippet når det er i samsvar med god regnskapsskikk, åpner for løsningen i IAS 39 hvor sikringsinstrumentets verdiendring føres direkte mot egenkapitalen. Løsningen anses derfor å være forenlig med god regnskapsskikk i Norge. Urealiserte tap og gevinster skal i så fall føres mot opptjent egenkapital.

Ovenstående ble opprinnelig utarbeidet som en del av NRS(D) Regnskapsføring av finansielle instrumenter.