

# IFRS-nyheter i årsregnskapet 2010

**2010 har vært nok et hektisk år for IASB med utgivelsen av høringsutkast og videre arbeid med prosjekter som vil ha stor innvirkning på mange bransjer i fremtiden. I denne artikkelen rettes fokuset mot årsoppgjøret 2010 som er fullt av nyheter. Artikkelen gir leseren en oversikt over hvilke standarder, fortolkninger og endringer som er obligatoriske for 2010, samt hvilke som kan tidligimplementeres.**

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor  
Didrik Thrane-Nielsen  
Partner PwC



Siviløkonom  
Jan Inge Nordheim  
Associate PwC

Vi starter med en gjennomgang av noen regnskapsmessige problemstillinger som regnskapsprodusentene bør være særlig oppmerksomme på for årsregnskapet 2010.

### Nedskrivning av ikke-finansielle og finansielle eiendeler

2010 har vært preget av usikkerheten rundt de såkalte PIGS-landenes (Portugal, Italia, Hellas og Spania) evne til å tilbakebetale sin statsgjeld, noe som i løpet av året ga seg utslag i økte kredittmarginer med tilhørende fall i aksje- og råvarepriser. Mot slutten av 2010 opplever vi imidlertid en bedring i de økonomiske rammebetingelsene i mange land, men usikkerheten som er gjeldende er fortsatt stor. At noen selskaper opplever bedre konkurransebetingelser, og derigjennom vurderer reverse-ring av tidligere nedskrivninger, bidrar dermed sitt til at nedskrivningsvurderinger også bør stå høyt på agendaen for årsoppgjøret 2010. Tilsynsmyndigheter og investorer viser også stor interesse for selskapers vurderinger, da dette er skjønsmessige vurderinger som gir mye informasjon om så vel historisk som forventet fremtidig lønnsomhet. Fra selskapets side bør man ha et kontinuerlig fokus på kvaliteten i

nøkkelforutsetningene og prognosene som ligger til grunn for beregningene.

I de fleste tilfeller vil gjenvinnbart beløp være basert på en bruksverdberegning hvor sentrale faktorer er diskonteringsrenten og de fremtidige kontantstrømmene. Diskonteringsrenten skal reflektere rentenivået over eiendelens/den kontantstrømgenererende eiendelens brukstid, markedsrisiko, landrisiko, og andre faktorer som markedsaktører ville tatt i betraktning ved prising av fremtidige kontantstrømmer. Som følge av lave vekst- og inflasjonsforventninger har vi sett et betydelig fall i rentenivået siden 31.12.2009, og renten på 10-års statsobligasjoner ligger når dette skrives på 3,20 %, noe over 3- og 5-årsrentene. Selv om kredittmarginene ikke er på samme høyde som de var under finanskrisen i 2008 og 2009, tyder mye på at diskonteringsrenten ikke vil falle i samme takt som den risikofrie renten.

Kontantstrømsestimater skal være basert på de siste budsjetter og prognoser som er godkjent av ledelsen, og forutsetningene som ligger til grunn, må være rimelige og dokumenterbare og representere ledelsens beste estimat. Det som er sentralt, er at dette må være robuste estimater som er konsistente med resten av forutsetningene i modellen. Det er også viktig å være klar over at IAS 36 *Verdifall på eiendeler* stiller strenge krav til innholdet i kontantstrømmene. For eksempel vil selskaper som enten vurderer utvidelsesinvesteringer eller restruktureringer, ikke kunne ta hensyn til effekten av disse før henholdsvis investeringen er igangsatt og avsetningen er foretatt etter IAS 37 *Avsetninger, betingede forpliktelse og betingede eiendeler*.

Nedskrivningsvurderinger er imidlertid ikke bare relevante for ikke-finansielle eiendeler. Siden man har opplevd en bedring i aksje- og obligasjonsmarkedet ved at aksje- og obligasjonskursene har steget sammenlignet med inngangen til året, vil dette for obligasjoner kunne gi grunnlag for å reversere tidligere nedskrivninger. For egenkapitalinstrumenter klassifisert som tilgjengelig for salg er det særlig viktig å være oppmerksom på at en tidligere nedskrivning etablerer en ny kostpris og at senere verdistigninger resultatføres i utvidet resultat, og ikke i resultatet.

### Tapsbringende kontrakter og restruktureringsavsetninger

I kjølvannet av finanskrisen har mange selskaper valgt, eller sett seg nødt til, å gjennomføre effektiviseringstiltak, omstillinger mv. for på den måten å kunne stå bedre rustet for fremtiden. Videre opplever noen selskaper økte kostnader og sviktende inntjening som følge av at betingelsene på tidligere inngåtte kontrakter er ugunstige i forhold til gjeldende markedsbetingelser på tilsvarende kontrakter. I disse tilfellene er det viktig å ha et bevisst forhold til hvordan man skal behandle potensielle avsetninger, samt hvordan man skal kommunisere effekten til regnskapsbrukerne.

I de tilfellene man står ovenfor tapsbringende kontrakter fremkommer det av IAS 37 at det skal foretas en avsetning når de uunngåelige utgiftene ved å oppfylle pliktene i henhold til kontrakten overstiger de økonomiske fordelene som forventes motatt i henhold til samme kontrakt. Har man for eksempel inngått en langsiktig innkjøpskontrakt knyttet til strøm på 54 øre/kWh og gjeldende markedspris er 45 øre/kWh, er det viktig at man ikke vurde-



*PIGS-LANDENE: 2010 har vært preget av usikkerheten rundt de såkalte PIGS-landenes (Portugal, Italia, Hellas og Spania) evne til å tilbakebetale sin statsgjeld.*

rer kontrakten isolert sett, men også tar hensyn til de fremtidige fordelene som kontrakten gir opphav til. Dersom strømmen som kjøpes inn gjennom kontrakten selges til sluttbrukere med en lønnsom margin, er det uten betydning at betingelsene i innkjøpskontrakten er høyere enn for en tilsvarende kontrakt på balansedagen.

Når det kommer til restrukturingskostnader, heter det i IAS 37 at det før en eventuell avsetning må foreligge en formell plan som identifiserer innholdet i tiltakene nærmere, samt at selskapet må ha skapt en berettiget forventning ovenfor de parter og enheter som vil bli berørt av tiltakene. Det er også viktig at man i en eventuell avsetning kun inkluderer de direkte utgiftene som oppstår ved restruktureringen, for eksempel sluttvederlag til ansatte og utgifter ved oppsigelse av kontrakter. Utgifter til for eksempel omplassering og kurs for de ansatte som blir værende i selskapet, kan ikke hensyntas, da dette gjelder fremtidig drift av selskapet. For å synliggjøre effekten av restruktureringen kan det med bakgrunn i IAS 1 *Presentasjon av finansregnskap* være aktuelt å ta i bruk ytterligere poster og mellomsummer enn det som eksplisitt fremkommer av standarden. Det er imidlertid viktig å være oppmerksom på at det under IFRS ikke er noe som heter ekstraordinære poster.

### Kontantstrøm, brudd på lånebetingelser og forutsetningen om fortsatt drift

Studier utført av PwC viser at kontantstrømsinformasjon er viktig for analytikere og investorer. Erfaringene fra PwCs årsrapportundersøkelse viser imidlertid at de fleste selskapene har et stykke å gå før kravene som stilles i IAS 7 er oppfylt.

I en tid hvor det er stor usikkerhet rundt mange selskapers fremtidige inntjening og evne til å finansiere prosjekter, er det viktig at selskapene har åpenhet rundt så vel lånebetingelser som dets evne til å generere kontantstrømmer. På bakgrunn av dette bør man vurdere ikke bare å følge minstekravene i IAS 1, IAS7 og IFRS 7 *Finansielle instrumenter – opplysninger*, men også å gi tilleggsopplysninger for vesentlige forhold ut over minstekravene i IFRS.

Når det gjelder betydningen av eventuelle brudd på lånebetingelser, har ikke dette bare en effekt ovenfor låneforbindelsen og for markedets tillitt til selskapet, det vil også få en regnskapsmessig presentasjonseffekt ved at gjelden vil bli reklassifisert fra langsiktig til kortsiktig. Etter IAS 1 er det forholdene på balansedagen som skal legges til grunn for reklassifiseringsvurderingen, og det avgjørende vil være om långiveren enten kan kreve umiddelbar innfrielse av lånet eller innfrielse innen 12 måneder. For et selskap som før balansedagen får en tidsbegrenset aksept fra långiver, må det derfor være snakk om en ubetinget rett på utsettelse av innfrielseskravet på 12 måneder regnet fra balansedagen. Hvis ikke vil selskapets regnskapsmessige likviditet forverres med øyeblikkelig virkning. Noteopplysningskravene i IFRS 7 knyttet til lånebetingelser er et av forholdene som ble meldt tilbake fra Regnskapstilsynet etter deres kontroll i 2009. Dette betyr at selskaper som er i brudd med lånebetingelsene på balansedagen, må være oppmerksomme på at man ikke bare tar hensyn til effekten av reklassifisering fra langsiktig til kortsiktig gjeld, men at man også gir tilstrekkelige noteopplysninger. Foretak som har eksisterende lån som har vært i mislighold i løpet

av perioden, må også opplyse om størrelsen på slike lån og om misligholdet er rettet opp eller om man eventuelt har foretatt en reforhandling før balansedagen.

For at et regnskap skal være avlagt i henhold til IFRS, må det ved usikkerhet om fortsatt drift gis en omtale av forholdet i notene. Dette gjelder uavhengig av om man med bakgrunn i regnskapsloven § 3–3a har omtalt usikkerheten i styrets årsberetning. Da årsberetningen følger av særnorske regler og således ikke faller inn under definisjonen på de komponentene som utgjør et årsregnskap etter IAS 1, understreker vi at det også er behov for å gi andre særskilte opplysninger i notene selv om forholdene er omtalt i årsberetningen.

### AFP-ordningen

Lov om statstilskudd til arbeidstakere som tar ut avtalefestet pensjon i privat sektor, hadde ikrafttredelsestidspunkt 19. februar 2010. På bakgrunn av dette kom Norsk Regnskapsstiftelse i mars ut med en oppdatert veiledning som beskriver hvordan ordningen regnskapsmessig skal behandles på overgangstidspunktet i 2010 og i fremtiden.

Av uttalelsen går det frem at den nye AFP-ordningen skal klassifiseres som en ytelsesbasert flerforetaksordning. Dette innebærer at det enkelte selskap skal innregne sin proporsjonale andel av ordningens forpliktelser, midler og kostnad. Som en følge av at ordningens administrator på nåværende tidspunkt ikke forventes å være i stand til å foreta beregningene som gjør en slik fordeling mulig, skal ordningen behandles som en innskuddsordning inntil eventuelle beregninger foreligger.

## Kjøp av revisjonsvirksomhet/portefølje Samarbeid

Velrenommert revisjonsselskap med kontorer i Oslo og Trondheim samt med internasjonal tilknytning, ønsker å utvide virksomheten. Det søkes kontakt med enkeltmannsselskap eller mindre selskaper som ønsker å trappe ned virksomheten eller fortsette i et større fellesskap. Porteføljer kan overtas til markedsmessige betingelser.

Alle henvendelser behandles konfidensielt.

Bill. mrk. 1/2010-8



# Regnskap

Når det kommer til behandlingen i 2010, går det frem av uttalelsen at den nye ordningen anses å være vesentlig forskjellig fra den gamle, og man skal således følge reglene for avkorting og oppgjør i IAS 19 *Ytelser til ansatte*. Dette innebærer at man må tilbakeføre den forpliktelsen som er relatert til ansatte som ikke tilfredsstillers betingelsene for å ta ut AFP etter den gamle ordningen i 2010. For selskapene med delårsrapportering ble effekten tatt hensyn til i 1. kvartal. For øvrige selskaper som har ansatte som omfattes av AFP-ordningen, vil effekten først slå inn i årsregnskapet.

I etterkant av NRS sin uttalelse sendte NHO en forespørsel til finansdepartementet hvor de ba departementet om å komme med en uttalelse som slo fast at AFP-ordningen ikke skulle behandles som en ytelsesbasert ordning. Departementet har bedt Finanstilsynet vurdere saken. Finanstilsynet har så langt konkludert med at ny AFP-ordning i privat sektor er en ytelsesbasert flerforetaksordning i regnskapsmessig sammenheng og derfor skal behandles i henhold til reglene for slike i IAS 19.

## Behandling av valuta

Ved omregning av transaksjoner i utenlandsk valuta til den funksjonelle valutaen i selskapsregnskapet, og ved omregning av

funksjonell valuta til presentasjonsvaluta i konsernregnskapet er det åpnet opp for å anvende en kurs som er en tilnærming til valutakursen på transaksjonstidspunktet. I begge tilfeller presiseres det imidlertid i IAS 21 *Virkningene av valutakursendringer* at anvendelse av gjennomsnittskurser for en periode betinger at det ikke har vært betydelig svingning i valutakursene i løpet av perioden. I de tilfellene man benytter seg av gjennomsnittskurser bør det gjøres beregninger som underbygger kvaliteten på estimatet. Bakgrunnen for dette er at den volatiliteten som er gjeldende i valutamarkedet potensielt kan omgjøre et positivt resultat til et negativt, og et negativt til et positivt.

## Noteopplysninger

Regnskapsbrukerne legger i sine analyser vekt på å identifisere kritiske regnskapsstørrelser hvor selskapene er gitt stor fleksibilitet i regnskapsstandardene. For at informasjonskvaliteten skal vurderes som høy i en tid med stor usikkerhet knyttet til fremtidig inntjening og finansiering, er det viktig at man som et minimum oppfyller noteopplysningskravene i regnskapsstandardene. Både fra Regnskapstilsynets regnskapskontroll og PwCs årsrapportundersøkelse fremkommer det imidlertid at mange selskaper har stort forbedringspotensial når det kommer til å oppfylle kravene.

## Regnskapsestimater og skjønsmessige vurderinger

Et viktig utgangspunkt er at man benytter notene om viktige regnskapsestimater (IAS 1.125) og skjønsmessige vurderinger (IAS 1.122) til å gi en selskapsesifikk beskrivelse av det ledelsen oppfatter som kritiske regnskapsstørrelser og vurderinger. Det er særlig viktig å understreke at det må gis en beskrivelse i disse og andre noter som er tilpasset det enkelte foretak og ikke hentet fra standardtekstene.

## Nedskrivninger og finansielle instrumenter

At man i mange tilfeller finner nedskrivninger og finansielle instrumenter representert i notene om viktige regnskapsestimater og skjønsmessige vurderinger, forklarer hvorfor man i tilsynsmyndighetens tilbakemeldinger og i ulike årsrapportundersøkelser fokuserer på informasjonskvaliteten i notene som omfatter disse områdene. På bakgrunn av at Regnskapstilsynet har påpekt svakheter og mangler ved disse områdene både ved regnskapskontrollen i 2009 og 2008, bør man så tidlig som mulig søke forbedring på disse områdene for rapporteringen i 2010.

## Virksomhetssammenslutninger

I tillegg vil vi gjøre oppmerksom på at fra og med 2010 skal virksomhetssammenslutninger behandles etter IFRS 3R. Endringene som er gjort, er ikke bare knyttet til den regnskapsmessige behandlingen, men man har også fått enkelte nye noteopplysningskrav. Det vil således være viktig for selskaper som har gjennomført virksomhetssammenslutninger i 2010 å gjøre seg kjent med disse kravene.

## Standarder, fortolkninger og endringer som er obligatoriske for årsregnskapet 2010

Siden formålet med artikkelen er å gi en oversikt over hvilke regler man har å forholde seg til ved utarbeidelsen av årsregnskapet for 2010, kan vi ikke gå i detalj på hvert eneste forhold. For å hjelpe leseren til å finne ut hvilke endringer som er eller kan være aktuelle, har vi laget en oversikt i tabellen nedenfor. Publikasjoner som gir en mer inngående gjennomgang av endringene som er presentert ovenfor og andre hjelpemidler som kan være nyttige ved utarbeidelsen av årsregnskapet for 2010, kan lastes ned fra: [www.pwc.com/no/no/ifrs/publikasjoner/index.jhtml](http://www.pwc.com/no/no/ifrs/publikasjoner/index.jhtml).



**VALUTAOMREGNING:** I tilfeller der det benyttes gjennomsnittskurser, bør det gjøres beregninger som underbygger kvaliteten på estimatet.



Rettsdata Regnskap og Revisjon:

# Vi mener vi er best på innhold, kvalitet og søk!

Vi tilbyr 25 % rabatt på våre ordinære priser ved bestilling innen 31.12.2010. Ingen bindingstid.

Noen eksempler på konkurransedyktige priser: (Antall lisenser)

1	7.425,-	5	22.275,-
2	11.880,-	10	33.338,-
3	16.335,-	15	42.620,-
4	19.305,-	20	51.604,-



Registrer deg på [www.rettsdata.no](http://www.rettsdata.no) for prøvetilgang.  
For mer informasjon om produktet, se bilag.

# Regnskap

Standard/ Fortolkning	Beskrivelse av innhold/Praktiske implikasjoner	EUs ikrafttredelsesdato (Gjelder for årsregnskap/transaksjoner)
<b>Standarder</b>		
IAS 27 Konsernregnskap og separat finansregnskap og IFRS 1 Førstegangsansvendelse av IFRS	Ved overgangen til IFRS kan kostprisen på datterselskap, felleskontrollert virksomhet eller tilknyttet selskap settes enten til hva verdien ville vært etter IAS 27 eller til estimert kost. Estimert kost kan være virkelig verdi eller bokført verdi iht. gammel GAAP. Definisjonen på kostmetoden under IAS 27 fjernes. Konsekvensen er at mottatt utbytte utover resultater opptjent i eiertiden vil inntektsføres fullt ut i resultatet, og vil ikke redusere kostprisen. I stedet er det innført to nye indikatorer for nedskrivning av andel i DS, TS og FKV i IAS 36: 1) bokført verdi i selskapsregnskapet overstiger bokført verdi i konsernregnskapet og 2) mottatt utbytte overstiger totalresultatet i perioden utbytte besluttes. Videre vil det ved omorganiseringer under felles kontroll hvor det etableres et nytt morselskap med det gamle morselskapet som nytt heleid datterselskap, være slik at anskaffelseskosten på det nye datterselskapet vil være balanseført egenkapital i det gamle morselskapet.	1.7.2009 (Årsregnskap)
IAS 27R Konsernregnskap og separat finansregnskap	Enhetssynet blir gjeldende. Ikke kontrollerende interesser (IKI) ses nå på som en del av egenkapitalen i konsernet. Dermed vil transaksjoner med IKI føres direkte i egenkapitalen og ikke påvirke resultatet. Endringene har også konsekvens ved etablering og tap av kontroll.	1.7.2009 (Årsregnskap)
IAS 39 Finansielle instrumenter – innregning og måling	Innstramning knyttet til sikring. Det presiseres at det ikke er mulig å sikre inflasjonsrisiko som ikke er eksplisitt definert i sikringsobjektet. Videre vil man ved sikring av ensidig risiko med opsjoner ikke kunne beregne inn en tidsverdi i sikringsobjektet. For å oppnå en effektiv sikring må tidsverdien i kjøpsopsjonen holdes utenfor sikringsforholdet.	1.7.2009 (Årsregnskap)
IFRS 2 Aksjebasert betaling	Endring i IFRS 2 knyttet til gruppeordninger. Inkorporerer IFRIC 8 Virkeområdet for IFRS 2 og IFRIC 11 IFRS 2 – Transaksjoner med konsernets aksjer og egne aksjer i standarden. Regulerer hvordan mottaker av varer eller tjenester skal behandle aksjebaserte betalingsordninger i konsern. Mottakeren skal behandle ordningen som aksjeoppgjørt når betalingsmidlene er mottakerens egne egenkapitalinstrumenter eller når mottakeren ikke har noen forpliktelse til å gjøre opp aksjebetalingsordningen. I øvrige tilfeller skal aksjebaserte betalingsordninger behandles som kontantoppgjørt. Justerer videre definisjoner av aksjebasert betalingstransaksjon som gjøres opp i kontanter / egenkapital, aksjebasert betalingsordning og aksjebasert betalingstransaksjon.	1.1.2010 (Årsregnskap)
IFRS 3R Virksomhetssammenslutninger	Ny standard som medfører mer verdimåling og større resultatvingninger. Standarden vil påvirke planleggingen av oppkjøp, herunder utforming av avtaler og valg av oppkjøpsmekanismer.	1.7.2009 (Årsregnskap)
<b>Fortolkninger</b>		
IFRIC 12 Tjenesteutsettingsordninger	Dekker ordninger hvor en aktør deltar i utviklingen, finansieringen, driften og vedlikeholdet av infrastruktur som brukes til å tilby offentlige tjenester. Dersom operatøren har en ubetinget kontraktsfestet rett til å motta kontanter eller en annen finansiell eiendel fra det offentlige, skal ordningen behandles som en finansiell eiendel. Har operatøren en rett til å belaste brukerne en avgift, skal ordningen behandles som en immateriell eiendel.	30.3.2009 (Årsregnskap)
IFRIC 15 Avtaler om bygging av fast eiendom	Klargjør når en kontrakt er innenfor henholdsvis virkeområdet til IAS 11 med behandling iht. løpende avregningsmetode, og IAS 18 med inntektsføring ved overgang av risiko og kontroll. Det sentrale er i hvilken grad kjøperen har mulighet til å spesifisere de vesentligste strukturelle elementene før eller under byggefasen. Tolkningen er relevant for bygge- og anleggsbransjen, men kan også få konsekvenser for andre bransjer ved analog anvendelse.	1.1.2010 (Årsregnskap)
IFRIC 16 Sikring av nettoinvestering i en utenlandsk enhet	Klargjør hva som er, og hva som ikke er tillatt knyttet til sikring av nettoinvestering i utenlandsk enhet: - Man kan kun sikre valutarisiko relatert til funksjonell valuta og ikke presentasjonsvaluta - Et sikringsinstrument kan holdes hvor som helst i konsernet - Resirkulering av omregningsdifferanser kan være avhengig av hvilken konsolideringsmetode man benytter. Fortolkningen klargjør hvordan resirkuleringen skal skje under de relevante metodene.	1.7.2009 (Årsregnskap)
IFRIC 17 Ikke-kontante utbytter til eiere	Klargjør hvordan man i nærmere bestemte tilfeller skal behandle utdelinger av ikke-kontante utbytter til eiere. - Utbytte avsettes for når utbytte er vedtatt av beslutningsdyktig organ som selskapet ikke kan overstyre. - I de tilfellene hvor eieren har et valg mellom å motta kontant eller ikke-kontant utbytte, estimeres utbyttebetalingen ved å ta i betraktning virkelig verdi på alternativene og deres respektive sannsynlighet. - Utbytte måles til virkelig verdi av de netto eiendeler som skal deles ut. - Differansen mellom virkelig verdi på utbytte og bokført verdi på de netto eiendeler som utdeles føres i resultatet. Fortolkningen er særlig relevant for selskaper som foretar fisjon med jevndeling. Virkeområdet til standarden dekker imidlertid ikke transaksjoner under felles kontroll.	01.11.2009 (Årsregnskap)

Standard/ Fortolkning	Beskrivelse av innhold/Praktiske implikasjoner	EUs ikrafttredelsesdato (Gjelder for årsregnskap/transaksjoner)
IFRIC 18 Overføring av eiendeler fra kunder	Fortolkningen omhandler tilfeller hvor et selskap får overført fra sine kunder et varig driftsmiddel eller et kontantbeløp som må anvendes til å tilvirke eller anskaffe et varig driftsmiddel, som senere anvendes til å koble kunden til et nettverk og/eller yte løpende varer eller tjenester til kunden. Mottatt eiendel balanseføres til virkelig verdi dersom definisjonen på en eiendel er oppfylt, og inntekten periodiseres i henhold til når de separate tjenestene leveres. Fortolkningen er særlig relevant for norske nettselskaper som mottar anleggsbidrag fra kundene.	IASB: 1.7.2009 (Transaksjoner) EU/EØS: 1.11.2009 (Årsregnskap) For norske selskaper med kalenderåret som regnskapsperiode innebærer dette at fortolkningen er pliktig for regnskapsåret 2010, men likevel gjeldende for overføringer mottatt fra kunder etter 1. juli 2009.
Forbedringsprosjekt 2009		
IAS 1 Presentasjon av finansregnskap	Klargjøring av at klassifisering av gjeld som kortsiktig/langsiktig ikke blir påvirket av om motparten har en opsjon på å konvertere gjelden til egenkapital.	1.1.2010 (Årsregnskap)
IAS 7 Kontantstrømsoppstilling	Klargjør at kontantstrømmer som ikke har medført balanseføring av eiendeler, ikke skal presenteres under investeringsaktiviteter. Endringen vil kunne ha betydning for olje- og gasselskaper med lete og utforskningsaktiviteter, samt selskaper med forskningsaktiviteter hvor relaterte utgifter er kostnadsført.	1.1.2010 (Årsregnskap)
IAS 17 Leieavtaler	Endringen innebærer at leieavtaler som inkluderer både land og bygg, skal vurderes separat for land og bygg når det gjelder klassifisering som operasjonell eller finansiell.	1.1.2010 (Årsregnskap)
IAS 18 Driftsinntekter	Ytterligere veiledning knyttet til skille mellom agent og prinsippal gitt i vedlegg til standarden. Ansvar for å yte/levere, varelager-, pris-, og kredittrisiko er alle indikatorer på at man står ovenfor en prinsippal (dvs. det vesentligste av risiko og avkastningspotensialet er i behold).	Endringen er gjort i vedlegg til standarden. Siden dette ikke er en del av standarden, kan endringene tas i bruk ved utgivelsen.
IAS 36 Verdifall på eiendeler	Endringen presiserer at det høyeste nivået som goodwill kan allokere til ved nedskrivningstesting, er gitt ved et driftssegment slik det fremkommer i IFRS 8 før aggregering.	1.1.2010 (Årsregnskap)
IAS 38 Immaterielle eiendeler	Tilpasning til IFRS 3R. Immaterielle eiendeler anskaffet i en virksomhetssammenslutning som kan skilles ut eller som er basert på en kontrakt, skal innregnes. Komplementære eiendeler kan kun balanseføres som en eiendel dersom de har samme brukstid. I tillegg gis det eksempler på verdsettelsesmetoder som kan tas i bruk dersom det ikke finnes aktive markeder.	1.1.2010 (Årsregnskap)
IAS 39 Finansielle instrumenter – innregning og måling (endring)	Klargjøring av følgende forhold: - Virkeområdet til IAS 39 dekker ikke forwardkontrakter mellom en overtakende part og en selger på kjøp eller salg av et overtatt selskap som vil resultere i en virksomhetssammenslutning på et fremtidig oppkjøpstidspunkt. Selskaper som tidligere har holdt visse opsjonsavtaler utenfor virkeområdet til IAS 39, vil for avtaler som ikke har utløpt, måtte føre disse i balansen til virkelig verdi og - Ved kontantstrømssikring skal gevinst/tap på sikringsinstrumentet resirkuleres fra egenkapitalen til resultatet når de underliggende sikrede kontantstrømmene påvirker resultatet. Det er i tillegg tatt inn et eksempel knyttet til vurderingen av kravet om nært relatert for en innløsningsopsjon i en vertskontrakt i form av gjeld i de tilfellene hvor utøvelsesprisen representerer et tillegg for tidlig tilbakebetaling av gjelden.	1.1.2010 (Årsregnskap)
IFRS 2 Aksjebasert betaling	Tilpasning av virkeområde for å skape konsistens med IFRS 3R. Virkeområdet dekker ikke tilfeller hvor man skyter inn virksomhet ved etableringen av felles kontrollert enhet, eller ved virksomhetssammenslutninger under felles kontroll.	1.1.2010 (Årsregnskap)
IFRS 5 Anleggsmidler holdt for salg og avviklet virksomhet	Avklarer at noteopplysningskrav knyttet til eiendeler holdt for salg eller virksomhet under avvikling styres av IFRS 5. Dette gjelder imidlertid ikke for eiendeler og forpliktelser i en avhendingsgruppe som måles etter en annen IFRS og hvor denne standarden krever særskilte noteopplysninger om måling. Notekravene gjelder heller ikke i de tilfellene hvor en annen standard krever opplysninger om eiendeler holdt for salg og virksomhet under avvikling.	1.1.2010 (Årsregnskap)
IFRS 8 Driftssegmenter	Man trenger ikke oppgi samlede eiendeler for hvert enkelt rapporteringssegment i de tilfellene hvor dette ikke rapporteres regelmessig til foretakets øverste beslutningstaker. Tidligere gjaldt denne forenklingen kun for samlede forpliktelser.	1.1.2010 (Årsregnskap)
IFRIC 16 Sikring av nettoinvestering i en utenlandsk enhet	Endring i fortolkningen som presiserer at sikringsinstrument kan holdes hvor som helst i konsernet, også i den utenlandske enheten som sikres.	1.7.2009 (Årsregnskap)
IFRIC 9 Revurdering av innebygde derivater	Klargjør at virkeområdet ikke dekker innebygde derivater i kontrakter ved en virksomhetssammenslutning innenfor IFRS 3 (denne reguleres av IFRS 3.16(c)), en virksomhetssammenslutning under felles kontroll eller ved etablering av felles kontrollert enhet.	1.7.2009 (Årsregnskap)



## Standarder, fortolkninger og endringer som kan tidligimplementeres

Standard/Fortolkning	Beskrivelse av innhold/praktiske implikasjoner	EUs ikrafttredelsesdato (Gjelder for årsregnskap/transaksjoner)
Fortolkninger		
IFRIC 19 Sletting av finansiell gjeld med egenkapitalinstrumenter	Omhandler tilfeller hvor debtors gjeld blir gjort opp helt eller delvis ved utstedelse av egne egenkapitalinstrumenter. Ved fullt oppgjør skal differansen mellom virkelig verdi på egenkapitalinstrumentet og bokført verdi på forpliktelsen resultatføres. Fortolkningen er relevant for debitor i de tilfellene hvor konverteringen av gjelden ikke inngår i de opprinnelige betingelsene. Fortolkningen gjelder ikke ved transaksjoner med eierne og i konsernforhold.	1.7.2010 (Årsregnskap)
Endringer i standarder og fortolkninger		
IAS 24 Opplysninger om nærstående parter	Letter kravene for selskaper med offentlige nærstående til å gi detaljerte opplysninger om alle transaksjoner med offentlige nærstående parter. I tillegg er definisjonen på en nærstående part gjort klarere og mer konsistent. Tidligimplementering av lettelsene for selskaper med offentlige nærstående anbefales. Dette på bakgrunn av at man vil kunne oppgi mer summarisk informasjon og detaljer kun om signifikante transaksjoner.	1.1.2011 (Årsregnskap)
IAS 32 Finansielle instrumenter – presentasjon	Tegningsretter som fordeles likt til alle eiere av en aksjeklasse i forhold til deres eierandel i denne aksjeklassen og som gir rett til tegning av et fast antall aksjer for et fast beløp i en valuta som er forskjellig fra enhetens funksjonelle valuta, skal klassifiseres som egenkapital og ikke derivatforpliktelse.	1.2.2010 (Årsregnskap)
IFRS 1 Førstegangsansvendelse av IFRS	Endring som innebærer at et selskap som konverterer til IFRS med tidspunkt for overgang til IFRS-er før 1. januar 2009 kan unnlate å utarbeide sammenligningstall knyttet til visse opplysningskrav i IFRS 7, herunder virkelig verdi-hierarkiet.	1.7.2010 (Årsregnskap)
IFRS 1 Førstegangsansvendelse av IFRS	Olje- og gasselskaper som benytter fullkostmetoden er ved førstegangsansvendelse av IFRS gitt unntak fra retrospektiv anvendelse av IFRS-er. Det er også gitt unntak fra å revurdere klassifiseringen av mulige leieavtaler opp i mot kravene i IFRIC 4 i de tilfellene man under tidligere GAAP gjorde samme vurdering som under IFRIC 4, men på et annet tidspunkt enn det som kreves av fortolkningen.	1.1.2010 (Årsregnskap)
IFRIC 14 IAS 19 – begrensninger ved en ytelsesbasert pensjonseiendel, minstekrav til finansiering og samspillet mellom dem	Endringen klargjør at midler som relaterer seg til forskuddsbetaling av minstekravet til finansiering skal innregnes som en eiendel. Endringen anses å være av liten interesse, da vi ikke er kjent med norske bedrifter som har ordninger som omfattes av fortolkningen.	1.1.2011 (Årsregnskap)

## Forbedringsprosjekt 2010

Følgende endringer kan tidligimplementeres gitt at de godkjennes av EU før regnskapet avlegges. Det forventes at EU vil godkjenne endringene i løpet av 4. kvartal 2010.

Standard/Fortolkning	Beskrivelse av innhold/Praktiske implikasjoner	EUs ikrafttredelsesdato (Gjelder for årsregnskap/transaksjoner)
Forbedringsprosjekt 2010		
IFRS 1 Førstegangsansvendelse av IFRS	Følgende tre hovedendringer er vedtatt av IASB: I de tilfeller et selskap endrer regnskapsprinsipp eller bruken av unntak etter IFRS 1 i året for første gangs anvendelse av IFRS, skal selskapet forklare endringene mellom det første delårsregnskapet og årsregnskapet, samt oppdatere avstemmingen mellom rapporterte tall under tidligere GAAP og IFRS. Virksomheter underlagt inntektsregulering (for eksempel norske nettselskaper) kan benytte bokført verdi under tidligere GAAP som estimert anskaffelseskost for eiendom, anlegg og utstyr, eller immaterielle eiendeler. Dersom man benytter seg av unntaksregelen, presiseres det at man på tidspunktet for overgang til IFRS må teste hver enkelt eiendel for nedskrivning etter IAS 36. Dersom man benytter seg av unntaksregelen, skal man opplyse om dette i noter, samt grunnlaget for fastsettelsen av bokført verdi under tidligere GAAP. Man kan anvende en hendelsesstyrt virkelig verdi som estimert anskaffelseskost (for eksempel virkelig verdi fastsatt ved en børsnøtering). Måling av virkelig verdi kan bli gjort på, før eller etter tidspunktet for overgang til IFRS. Sistnevnte tilfelle er betinget av at målingen skjer i perioden hvor første IFRS-regnskap avlegges. Når ny måling finner sted i perioden mellom tidspunktet for overgang til IFRS og utgivelse av første IFRS-regnskap, skal justeringen av bokført verdi føres direkte mot egenkapitalen.	1.1.2011 (Årsregnskap)

Standard/Fortolkning	Beskrivelse av innhold/Praktiske implikasjoner	EUs ikrafttredelsesdato (Gjelder for årsregnskap/transaksjoner)
IFRS 3 Virksomhetssammenslutninger	Begrensning av valgmuligheten til å måle ikke-kontrollerende interesser (IKI) til virkelig verdi eller til forholdsmessig andel av det oppkjøpte selskapets netto eiendeler. Valgmuligheten gjelder kun for IKI som innehar instrumenter som representerer eksisterende eierinteresser og hvor disse gir en rett til en forholdsmessig andel av netto eiendeler ved en likvidasjon. Alle andre IKI måles til virkelig verdi om ikke andre standarder krever måling til en annen verdi. For eksempel vil IKI som innehar preferanseaksjer som har prioritet ved en likvidasjon, måtte måles til virkelig verdi. IFRS 3 regulerer nå behandlingen av aksjebaserte betalingstransaksjoner i overtatt virksomhet som videreføres med betaling av aksjer i overtatt virksomhet etter virksomhetssammenslutningen. Ved innføringen av IFRS 3R fjernet man unntaket om betinget vederlag i IFRS 7 Finansielle instrumenter – opplysninger, IAS 32 Finansielle instrumenter – presentasjon og IAS 39 Finansielle instrumenter – innregning og måling. Endringene som gjøres i disse standardene avklarer at fjerningen av unntaket ikke gjelder for betingede vederlag knyttet til en virksomhetssammenslutning med oppkjøpstidspunkt før ikrafttredelsen av IFRS 3R.	1.7.2010 (Årsregnskap)
IFRS 7 Finansielle instrumenter – opplysninger	Presisering knyttet til at kvantitative og kvalitative opplysninger må utfylle hverandre for at brukeren skal kunne forstå art og omfang av risiko som oppstår av finansielle instrumenter. I tillegg har IASB fjernet en overflødig henvisning til uvesentlighet (dekkes av IAS 1). I tillegg gjøres følgende endringer: Krav til opplysninger om maksimal kredittrisiko fjernes for eiendeler hvor balanseført verdi utgjør maksimal kredittrisiko. Tydeliggjøring av krav om opplysninger knyttet til mottatte sikkerhetsstillelser. Ikke lenger krav om å oppgi balanseført verdi for finansielle eiendeler som ville ha vært misligholdt eller nedskrevet om ikke reforhandling var blitt gjennomført. Slettet krav til å oppgi opplysninger om sikkerhetsstillelse og virkelig verdi på disse for eiendeler som er forfalt, men ikke nedskrevet eller individuelt nedskrevne eiendeler. Presisering av at opplysninger om overtatte sikkerhetsstillelser gjelder de som eksisterer på balansedagen. Mange av endringene vil innebære lettelse for regnskapsprodusentene. Vi anbefaler derfor tidligimplementering av endringene. Tidligimplementering er imidlertid betinget av EU-godkjenning.	1.1.2011 (Årsregnskap)
IAS 1 Presentasjon av finansregnskap	Tydeliggjør at et selskap, enten som en del av oppstillingen over endringer i egenkapitalen eller i notene, skal vise en analyse av utvidet resultat for hver egenkapitalkomponent.	1.1.2011 (Årsregnskap)
IAS 27 Konsolidert regnskap og selskapsregnskap	Som følge av endringene i IAS 27 er det presisert at følgeendringene i IAS 21 Virkningene av valutakursendringer, IAS 28 Investeringer i tilknyttede foretak og IAS 31 Andeler i felleskontrollert virksomhet, skal anvendes for årsregnskap som begynner 01.07.2009 eller senere, eller tidligere hvis IAS 27 er tatt i bruk på et tidligere tidspunkt.	1.7.2010 (Årsregnskap) Omarbeiding av sammenligningstill tilbake til perioder som begynner 1.7.2009 eller senere.
IAS 34 Delårsrapportering	Tydeliggjør hvilke vesentlige transaksjoner og hendelser det kan være aktuelt å inkludere i delårsrapporteringen. Utvider standarden med følgende forhold: Endringer i forretningsmessige og økonomiske betingelser som påvirker virkelig verdi på enhetens finansielle eiendeler og forpliktelse Overføring mellom ulike nivå i virkelig verdi-hierarkiet Endringer i klassifiseringen av finansielle eiendeler Endringer i betingede forpliktelse eller eiendeler	1.1.2011 (Årsregnskap)
IFRIC 13 Kundelojalitetsprogrammer	Klargjøring av at virkelig verdi av poeng i kundelojalitetsprogrammer tar hensyn til rabatter og insentiver som ville ha blitt tilbudt kunder som ikke har opptjent poeng.	1.1.2011 (Årsregnskap)