

REGLUGERÐ FRAMKVÆMDASTJÓRNARINNAR (EB) nr. 1126/2008

2010/EES/39/03

frá 3. nóvember 2008

um innleiðingu tiltekinna alþjóðlegra reikningsskilastaðla í samræmi við reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1606/2002 (*)

FRAMKVÆMDASTJÓRN EVRÓPUBANDALAGANNA HEFUR,

með hliðsjón af stofnsáttmála Evrópubandalagsins,

með hliðsjón af reglugerð (EB) Evrópuþingsins og ráðsins nr. 1606/2002 frá 19. júlí 2002 um beitingu alþjóðlegra reikningsskilastaðla ⁽¹⁾, einkum 1. mgr. 3. gr.,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

1) Í reglugerð (EB) nr. 1606/2002 er gerð krafa um að fyrir hvert fjárhagsár, sem hefst 1. janúar 2005 eða síðar, skulu félög skráð í kauphöll, sem heyrir undir lög aðildarríkis, semja samstæðureikningsskil sín við tiltekin skilyrði í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla eins og þeir eru skilgreindir í 2. gr. þeirrar reglugerðar.

2) Með reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 1725/2003 frá 29. september 2003 um innleiðingu tiltekinna, alþjóðlegra reikningsskilastaðla í samræmi við reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1606/2002 ⁽²⁾ voru innleiddir tilteknir alþjóðlegir staðlar og túlkningar sem voru fyrir hendi hinn 14. september 2002. Eftir að hafa ráðfært sig við sérfræðingahóp (TEG) Evrópsku ráðgjafarnefndarinnar um reikningsskil (EFRAG) breytti framkvæmdastjórnin þeirri reglugerð svo að hún tæki til allra staðla, sem Alþjóðareikningsskilaráðið (IASB) hefur sett fram, sem og allra túlkana, sem alþjóðlega túlkunarnefndin um reikningsskil (IFRIC) hefur sent frá sér, og innleiddi að fullu í Bandalaginu frá og með 15. október 2008, að undanskildum lítlum hluta IAS-staðals 39 (um færslu og mat fjármálagreininga).

3) Þessir mismunandi alþjóðlegu staðlar hafa verið innleiddir með mörgum breytingarreglugerðum. Það veldur réttaróvissu og erfiðleikum við rétta beitingu alþjóðlegra reikningsskilastaðla í Bandalaginu. Í því skyni að einfalda löggjöf Bandalagsins um reikningsskilastaðla er rétt, fyrir skýrleika sakir og gagnsæis, að taka staðlana sem nú eru í reglugerð (EB) nr. 1725/2003 og lög um breytingar á henni og fella þá saman í einn texta.

4) Þessi reglugerð skal því koma í stað reglugerðar (EB) nr. 1725/2003.

5) Ráðstafanirnar, sem kveðið er á um í þessari reglugerð, eru í samræmi við álit stýringsnefndarinnar um reikningsskil.

SAMÞYKKT REGLUGERÐ ÞESSA:

1. gr.

Reikningsskilastaðlarnir, eins og þeir eru skilgreindir í 2. gr. reglugerðar (EB) nr. 1606/2002, skulu innleiddir eins og sett er fram í viðaukanum við þessa reglugerð.

2. gr.

Reglugerð (EB) nr. 1725/2003 er hér með felld úr gildi.

Líta ber á tilvísanir í niðurfelldu reglugerðina sem tilvísanir í þessa reglugerð.

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtið. ESB L 320, 29.11.2008, bls. 1. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 74/2009 frá 29. maí 2009 um breytingu á XXII. viðauka (Félagaréttur), sjá *EES-viðbæti við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 47, 3.9.2009, bls. 41.

⁽¹⁾ Stjtið. EB L 243, 11.9.2002, bls. 1.

⁽²⁾ Stjtið. ESB L 261, 13.10.2003, bls. 1.

3. gr.

Reglugerð þessi öðlast gildi á þriðja degi eftir að hún birtist í *Stjórnartíðindum Evrópusambandsins*.

Reglugerð þessi er bindandi í heild sinni og gildir í öllum aðildarríkjunum án frekari lögfestingar.

Gjört í Brussel 3. nóvember 2008.

Fyrir hönd framkvæmdastjórnarinnar,

Charlie McCREEVY

framkvæmdastjóri.

VIÐAUKI

ALÞJÓÐLEGIR REIKNINGSSKILASTAÐLAR

	Bl.
IAS-staðall 1 <i>Framsetning reikningsskila</i>	5
IAS-staðall 2 <i>Birgðir</i>	22
IAS-staðall 7 <i>Yfirlit um sjóðstreymi</i>	27
IAS-staðall 8 <i>Reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur</i>	34
IAS-staðall 10 <i>Atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings</i>	42
IAS-staðall 11 <i>Verksamningar</i>	46
IAS-staðall 12 <i>Tekjuskattar</i>	53
IAS-staðall 16 <i>Varanlegir rekstrarfjármunir</i>	72
IAS-staðall 17 <i>Leigusamningar</i>	83
IAS-staðall 18 <i>Reglulegar tekjur</i>	93
IAS-staðall 19 <i>Starfskjör</i>	99
IAS-staðall 20 <i>Færsla opinberra styrkja og upplýsingar um opinbera aðstoð</i>	130
IAS-staðall 21 <i>Áhrif gengisbreytinga í erlendum gjaldmiðlum</i>	134
IAS-staðall 23 <i>Fjármagnskostnaður</i>	142
IAS-staðall 24 <i>Upplýsingagjöf um viðskipti tengdra aðila</i>	146
IAS-staðall 26 <i>Reikningshald og reikningsskil eftirlaunasjóða</i>	150
IAS-staðall 27 <i>Samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil</i>	156
IAS-staðall 28 <i>Fjárfestingar í hlutdeildarfélagum</i>	161
IAS-staðall 29 <i>Reikningsskil í hagkerfi þar sem óðaverðbólga ríkir</i>	167
IAS-staðall 31 <i>Hlutdeild í samrekstri</i>	171
IAS-staðall 32 <i>Fjármálagerningar</i>	179
IAS-staðall 33 <i>Hagnaður á hlut</i>	195
IAS-staðall 34 <i>Árshlutareikningsskil</i>	208
IAS-staðall 36 <i>Virðisrárnun eigna</i>	215
IAS-staðall 37 <i>Reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir</i>	241
IAS-staðall 38 <i>Óefnislegar eignir</i>	252
IAS-staðall 39 <i>Fjármálagerningar: færsla og mat</i>	270
IAS-staðall 40 <i>Fjárfestingareignir</i>	323
IAS-staðall 41 <i>Landbúnaður</i>	335
IFRS-staðall 1 <i>Innleiðing alþjóðlegra reikningsskilastaða</i>	342
IFRS-staðall 2 <i>Eignarhlutatengd greiðsla</i>	356
IFRS-staðall 3 <i>Sameining fyrirtækja</i>	373
IFRS-staðall 4 <i>Vátryggingasamningar</i>	390
IFRS-staðall 5 <i>Fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi</i>	405
IFRS-staðall 6 <i>Leit að jarðefnaauðlindum og mat á þeim</i>	413
IFRS-staðall 7 <i>Fjármálagerninga upplýsingagjöf</i>	417
IFRS-staðall 8 <i>Starfsþættir</i>	432

	Page
IFRIC-túlkun 1 <i>Breytingar á núverandi skuldbindingum vegna starfsemi sem leggja skal niður, enduruppbyggingu eða sambærilegum skuldbindingum.</i>	439
IFRIC-túlkun 2 <i>Hlutir félagsaðila í samvinnueiningum og sambærilegir gerningar</i>	441
IFRIC-túlkun 4 <i>Ákvörðun um hvort samningur inniheldur leigusamning</i>	447
IFRIC-túlkun 5 <i>Réttur til hluteildar í sjóðum sem bera kostnað af niðurlagningu starfsemi, endurbyggingu og endurbótum á umhverfinu.</i>	450
IFRIC-túlkun 6 <i>Skýldur vegna þátttöku á tilteknum markaði — raf- og rafeindabúnaðarúrgangur</i>	453
IFRIC-túlkun 7 <i>Beiting endurgerðaraðferðarinnar samkvæmt IAS-staðli 29, reikningsskil í hagkerfum þar sem óðaverðbólga ríkir</i>	455
IFRIC-túlkun 8 <i>Gildissvið IFRS-staðals 2</i>	457
IFRIC-túlkun 9 <i>Endurmat innbyggðra afleiðna</i>	459
IFRIC-túlkun 10 <i>Árshlutareikningsskil og virðisrýmun</i>	461
IFRIC-túlkun 11 <i>IFRS-staðall 2 — viðskipti með hluti innan samstæðu og eigin hluti</i>	462
SIC-túlkun 7 <i>Uppataka evrunnar</i>	464
SIC-túlkun 10 <i>Opinber aðstoð — engin ákveðin tengsl við rekstrarhreyfingar</i>	465
SIC-túlkun 12 <i>Samstæðureikningsskil— rekstrareiningar um sérverkefni</i>	466
SIC-túlkun 13 <i>Sameiginlegar rekstrareiningar sem lúta sameiginlegri stjórn — ópeningaleg framlög frá samrekstraraðilum</i>	468
SIC-túlkun 15 <i>Rekstrarleiga — hvatar</i>	470
SIC-túlkun 1 <i>Tekjuskattar — endurheimt endurmetinna, óafskrifanlegra eigna</i>	471
SIC-túlkun 25 <i>Tekjuskattar — breytingar á skattalegri stöðu einingar eða hluthafa hennar</i>	472
SIC-túlkun 27 <i>Mat á inntaki viðskipta þegar um leigusamning er að ræða í lagalegum skilningi</i>	473
SIC-túlkun 29 <i>Upplýsingagjöf— samningar um þjónustuviðvinnu</i>	476
SIC-túlkun 31 <i>Reglulegar tekjur — vöruskipti í tengslum við auglýsingaþjónustu</i>	478
SIC-túlkun 32 <i>Óefnislegar eignir — kostnaður við vefsetur</i>	479

Afritun er heimil á Evrópska efnahagssvæðinu. Allur gildandi réttur utan EES er áskilinn að frátöldum rétti til afritunar til einkanota eða annarra nota sem sanngjörn má telja. Nánari upplýsingar fást hjá Alþjóðareikningsskilaráðinu (IASB) á www.iasb.org

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 1

Framsetning reikningsskila

MARKMIÐ

- 1 Markmið þessa staðals er að mæla fyrir um hvernig haga skuli framsetningu reikningsskila til almennra nota til þess að tryggja samanburðarhæfi við bæði eigin reikningsskil einingarinnar frá fyrri tímabilum og við reikningsskil annarra eininga. Til að ná þessu markmiði eru í staðlinum settar fram almennar kröfur um framsetningu reikningsskila, leiðbeiningar um form þeirra og lágmarkskröfur um innihald þeirra. Færsla, mat og upplýsingar um tiltekin viðskipti og aðra atburði eru viðfangsefni annarra alþjóðlegra reikningsskilastaðla og túlkana.

GILDISSVIÐ

- 2 Þessum staðli skal beita við framsetningu allra almennra reikningsskila sem eru gerð og sett fram í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla (IFRS).
- 3 Reikningsskilum til almennra nota er ætlað að uppfylla þarfir notenda sem ekki eru í aðstöðu til þess að krefjast skýrslna sem eru sniðnar sérstaklega að upplýsingabörfum þeirra. Reikningsskil til almennra nota geta annaðhvort verið sett fram sem sjálfstætt yfirlit eða verið hluti af opinberu skjali, s.s. ársskýrslu eða útboðslýsingu. Þessi staðall gildir ekki um form og innihald samandreginna árs hlutareikningsskila sem gerð eru í samræmi við IAS-staðal 34, árs hlutareikningsskil. Þó á 13.–41. liður við þess háttar reikningsskil. Þessi staðall gildir jafnt um allar einingar, hvort sem þær þurfa að gera samstæðureikningsskil eða aðgreind reikningsskil eða ekki, eins og skilgreint er í IAS-staðli 27, *samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil*.
- 4 [Feldur brott]
- 5 Í þessum staðli eru notuð hugtök sem eiga við um einingar sem reknar eru í hagnaðarskyni, þ.m.t. rekstrareiningar hins opinbera. Einingar í einkageiranum, í eigu hins opinbera eða ríkisins, sem ekki eru reknar í hagnaðarskyni og vilja beita staðlinum, gætu þurft að breyta lýsingum sem notaðar eru um tiltekna liði í reikningsskilunum eða um reikningsskilin sjálf.
- 6 Eins gætu einingar sem eru ekki með eigið fé eins og það er skilgreint í IAS-staðli 32, *fjármálagerning: upplýsingar og framsetning*, (t.d. nokkrir verðbréfasjóðir) og einingar með hlutafé sem er ekki eigið fé (t.d. einingar í samvinnurekstri) þurft að laga framsetninguna í reikningsskilunum að hlutdeild félaganna eða eigenda einingarinnar.

TILGANGUR REIKNINGSSKILA

- 7 Reikningsskil eru skipulögð framsetning á fjárhagsstöðu og rekstrarárangri einingar. Markmiðið með reikningsskilum til almennra nota er að veita upplýsingar um fjárhagsstöðu, rekstrarárangur og sjóðstreymi einingar sem koma mörgum mismunandi notendum að gagni við efnahagslega ákvarðanatöku. Reikningsskil sýna einnig árangur stjórnenda við stjórnun á því fjármagni sem þeim hefur verið treyst fyrir. Til þess að ná þessu markmiði veita reikningsskil eftirfarandi upplýsingar um einingu:

- a) eignir,
- b) skuldir,
- c) eigið fé,
- d) tekjur og gjöld, þ.m.t. ágóði og tap,
- e) aðrar breytingar á eigin fé og
- f) sjóðstreymi.

Þessar upplýsingar, ásamt öðrum upplýsingum sem birtast í skýringum við reikningsskilin, auðvelda notendum að spá fyrir um framtíðarsjóðstreymi einingarinnar, einkum um tímasetningu þess og áreiðanleika.

HLUTAR REIKNINGSSKILA

- 8 Reikningsskil í heild sinni eru:
 - a) efnahagsreikningur,
 - b) rekstrarreikningur,

- c) yfirlit um breytingar á eigin fé sem sýnir annaðhvort:
 - i. allar breytingar á eigin fé eða
 - ii. breytingar á eigin fé aðrar en þær sem verða vegna viðskipta við eigendur eigin fjár sem koma fram sem eigendur eigin fjár,
 - d) sjóðstreymisyfirlit og
 - e) skýringar þar sem er að finna samantekt á mikilvægum reikningsskilaaðferðum ásamt öðrum skýringum.
- 9 Margar einingar setja fram, auk reikningsskilanna, fjárhagslega greinargerð stjórnenda þar sem lýst er og útskýrðir eru helstu þættir í rekstrarárangri og fjárhagsstöðu einingarinnar og helstu óvissuþættir sem hún stendur frammi fyrir. Í slíkri skýrslu getur verið greinargerð um:
- a) meginþætti og áhrifavalda, sem rekstrarárangur ræðst af, þ.m.t. breytingar í starfsumhverfi einingarinnar, viðbrögð einingarinnar við þessum breytingum og áhrifum þeirra og um fjárfestingarstefnu einingar til þess að viðhalda rekstrarárangri og bæta hann, einnig arðgreiðslustefnu hennar,
 - b) fjármögnun einingarinnar og markmið hvað varðar skuldahlutfall (e. ratio of liabilities to equity) og
 - c) fjármagn einingarinnar sem ekki hefur enn verið fært í efnahagsreikning í samræmi við IFRS-staðla.
- 10 Margar einingar setja einnig fram, fyrir utan reikningsskilin, skýrslur og yfirlit, s.s. umhverfisskýrslur og virðisaukayfirlit, einkum í atvinnugreinum þar sem umhverfisþættir eru mikilvægir og þar sem starfsmenn eru álitnir vera mikilvægur notendahópur. Skýrslur og yfirlit sem sett eru fram fyrir utan reikningsskilin eru utan gildissviðs IFRS-staðla.

SKILGREININGAR

- 11 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Ógerlegt: Ógerlegt er að beita kröfu þegar einingin getur ekki beitt henni þrátt fyrir að hafa gert allar eðlilegar ráðstafanir til þess.

Alþjóðlegir reikningsskilastaðlar (IFRS) eru staðlar og túlkanir sem Alþjóðareikningsskilaráðið (IASB) hefur samþykkt. Þau samanstanda af:

- a) alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IFRS-stöðlum),
- b) alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IAS-stöðlum) og
- c) túlkunum alþjóðlegru túlkunarnefndarinnar um reikningsskil (IFRIC-túlkunum), sem áður var fastanefndin um túlkanir (SIC).

Mikilvægi: Úrfellingar eða rangfærslur liða skipta máli ef þær gætu, hver fyrir sig eða í heild, haft áhrif á efnahagslegar ákvarðanir notenda sem þeir taka á grundvelli reikningsskilanna. Mikilvægi er háð stærð og eðli úrfellingar eða rangfærslu metið út frá aðstæðum í hverju tilviki. Stærð eða eðli liðarins, eða hvoru tveggja, getur ráðið úrslitum.

Í skýringum eru upplýsingar til viðbótar þeim sem settar eru fram í efnahagsreikningnum, rekstrarreikningnum, yfirliti um breytingar á eigin fé og yfirliti um sjóðstreymi. Í skýringum eru lýsingar í samfelldu máli eða sundurgreining á liðum sem greint er frá í þessum yfirlitum og upplýsingar um liði sem uppfylla ekki skilyrði fyrir færslu í þessum yfirlitum.

- 12 Við mat á því hvort úrfelling eða rangfærsla getur haft áhrif á efnahagslegar ákvarðanir notenda og þar af leiðandi verið mikilvægur er nauðsynlegt að skoða einkenni þessara notenda. Í 25. lið í rammanum um gerð og framsetningu reikningsskila kemur fram að „gengið er út frá því að notendur hafi allnokkra þekkingu á viðskiptum og rekstrarumhverfi fyrirtækja og reikningsskilum og séu tilbúnir að kynna sér upplýsingarnar af hæfilegri kostgæfni“. Þess vegna þarf að taka tillit til þess í matinu hvernig ætla megi með sanngjörnum hætti að notendur reikningsskila með slík einkenni kunni að verða fyrir áhrifum við töku efnahagslegra ákvarðana.

ALMENN ÍHUGUNAREFNI

Glögg mynd og samkvæmni við IFRS-staðla

- 13 Reikningsskil skulu gefa glögga mynd af fjárhagsstöðu, rekstrarárangri og sjóðstreymi einingar. Glögg mynd kallar á að gefin sé raunsonn mynd af áhrifum viðskipta, annarra atburða og aðstæðna í samræmi við skilgreiningar og

- skilyrði um færslu á eignum, skuldum, tekjum og gjöldum sem eru settar fram í Rammanum. Með beitingu IFRS-staðla ásamt viðbótarupplýsingum, þegar þeirra er þörf, er talið unnt að fá fram reikningsskil sem ná því að gefa glögga mynd.
- 14 Eining, sem setur fram reikningsskil í samræmi við IFRS-staðla, skal gefa ótvíræða og afdráttarlausa yfirlýsingu um það í skýringunum að þessum stöðlum sé fylgt. Ekki skal lýsa reikningsskilum þannig að þau séu í samræmi við IFRS-staðla nema í þeim sé farið að öllum kröfum í IFRS-stöðlum.
- 15 Í nær öllum tilvikum næst glögg mynd með því að fara að viðeigandi IFRS-stöðlum. Glögg mynd kallar einnig á að eining:
- a) velji og beiti reikningsskilaaðferðum í samræmi við IAS-staðal 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*. Í IAS-staðli 8 eru settar fram stigskiptar opinberar leiðbeiningar sem stjórnendur skulu taka tillit til þegar ekki er til staðall eða túlkun sem gildir sérstaklega um einhvern lið,
 - b) setji fram upplýsingar, þ.m.t. reikningsskilaaðferðir, þannig að fram komi viðeigandi, áreiðanlegar, samanburðarhæfar og skiljanlegar upplýsingar,
 - c) veiti viðbótarupplýsingar þegar ekki nægir að fara að sérstökum kröfum, sem gerðar eru í IFRS-stöðlum, til að gera notendum kleift að skilja áhrif tiltekinna viðskipta, annarra atburða og aðstæðna á fjárhagsstöðu og rekstrarárangur einingarinnar.
- 16 Ekki er unnt að réttlæta óviðeigandi reikningshaldslegar aðferðir með því að greina frá þeim reikningsskilaaðferðum, sem notaðar voru, eða með skýringum eða athugasemdum.
- 17 Í algerum undantekningartilvikum, þegar stjórnendur komast að þeirri niðurstöðu að svo villandi væri að fara að kröfu sem gerð er í staðli eða túlkun að það færi í bága við markmið reikningsskila sem sett eru fram í Rammanum, skal einingin víkja frá þeirri kröfu með þeim hætti sem settur er fram í 18. lið ef þess er krafist í viðeigandi regluramma eða slíkt frávik er ekki bannað í honum að öðru leyti.
- 18 Þegar eining vikur frá kröfu, sem gerð er í staðli eða túlkun í samræmi við 17. lið, skal hún greina frá:
- a) að stjórnendur hafi komist að þeirri niðurstöðu að reikningsskilin gefi glögga mynd af fjárhagsstöðu, rekstrarárangri og sjóðstreymi einingarinnar,
 - b) að hún hafi farið að viðeigandi stöðlum og túlkunum nema að því leyti að vikið hafi verið frá tiltekinni kröfu til að geta gefið glögga mynd,
 - c) heiti staðalsins eða túlkunarinnar, sem einingin vék frá, eðli fráviksins, þ.m.t. sú meðferð sem krafist er í staðlinum eða túlkuninni, ástæðunni fyrir því að sú meðferð væri svo villandi við þessar aðstæður að hún færi í bága við markmið reikningsskila, sem sett eru fram í Rammanum, og þá meðferð sem var notuð og
 - d) fjárhagslegum áhrifum fráviksins á hvern lið í reikningsskilunum, sem hefði verið settur fram ef farið hefði verið að kröfunni, fyrir hvert tímabil sem sett er fram.
- 19 Þegar eining hefur vikið frá kröfu, sem gerð er í staðli eða túlkun á fyrra tímabili og það frávik hefur áhrif á fjárhæðirnar sem færðar eru í reikningsskilin á yfirstandandi tímabili, skal hún veita þær upplýsingar sem settar eru fram í c- og d-lið 18. liðar.
- 20 Ákvæði 19. liðar gilda t.d. um frávik einingar á fyrra tímabili frá kröfu í staðli eða túlkun um mat á eignum eða skuldum og frávik við hefur áhrif á mat á breytingum á eignum og skuldum sem færðar eru í reikningsskilin á yfirstandandi tímabili.
- 21 Í algerum undantekningartilvikum, þegar stjórnendur komast að þeirri niðurstöðu að svo villandi væri að fara að kröfu sem gerð er í staðli eða túlkun að það færi í bága við markmið reikningsskila sem sett eru fram í *Rammanum*, en samkvæmt viðeigandi regluramma er bannað að víkja frá kröfunni, skal einingin, að svo miklu leyti sem unnt er, draga úr þeim villandi þáttum sem talið er að séu fyrir hendi ef farið er að kröfunni með því að birta upplýsingar um:
- a) heiti staðalsins eða túlkunarinnar, sem um ræðir, eðli kröfunnar og ástæðu þess að stjórnendur hafa komist að þeirri niðurstöðu að sú meðferð væri svo villandi við þessar aðstæður að það færi í bága við markmið reikningsskila sem sett eru fram í *Rammanum*, og
 - b) þær leiðréttingar sem skulu gerðar á hverjum lið í reikningsskilunum sem stjórnendur hafa komist að niðurstöðu um að væru nauðsynlegar til að ná fram glöggri mynd fyrir hvert tímabil sem er sett fram.

- 22 Að því er varðar ákvæði 17.-21. liðar stríða upplýsingar gegn markmiðum reikningsskila ef þær gefa ekki raunsanna mynd af viðskiptum, öðrum atburðum og aðstæðum sem er annaðhvort gefið í skyn í upplýsingunum að þær sýni eða eðlilega mætti vænta að þær sýndu og af þeim sökum væri líklegt að þær hefðu áhrif á efnahagslegar ákvarðanir sem notendur reikningsskila taka. Þegar stjórnendur meta hvort svo villandi sé að fara að tiltekinni kröfu í staðli eða túlkun að það færi í bága við markmið reikningsskila, sem sett eru fram í *Rammanum*, skulu þeir taka til skoðunar:
- hvers vegna markmið reikningsskila nást ekki við þessar tilteknu aðstæður og
 - að hvaða leyti aðstæður einingarinnar eru frábrugðnar aðstæðum annarra eininga sem fara að kröfunni. Ef aðrar einingar fara að kröfunni við sambærilegar aðstæður er það hrekjanleg forsenda að fari einingin að kröfunni væri það ekki svo villandi að það færi í bága við markmið reikningsskila sem sett eru fram í *Rammanum*.

Áframhaldandi rekstrarhæfi

- 23 Við gerð reikningsskila skulu stjórnendur meta getu einingarinnar til að viðhalda áframhaldandi rekstrarhæfi. Reikningsskil skulu gerð á grundvelli áframhaldandi rekstrarhæfis nema stjórnendur áformi annaðhvort að leysa eininguna upp eða stöðva rekstur eða að ekki sé annarra kosta völ en að slíta félaginu eða stöðva rekstur. Þegar stjórnendum er, við framkvæmd þessa mats, kunnugt um verulega óvissu, sem tengist atburðum eða aðstæðum sem geta vakið verulegar efasemdir um getu einingarinnar til að viðhalda áframhaldandi rekstrarhæfi, skal greina frá þeirri óvissu. Þegar reikningsskil eru ekki gerð á grundvelli áframhaldandi rekstrarhæfis skal greina frá þeirri staðreynd og einnig frá því á hvaða grunni reikningsskilin eru gerð og ástæðunni fyrir því að ekki er talið að einingin muni vera í áframhaldandi rekstri.
- 24 Við mat á því hvort forsendan um áframhaldandi rekstrarhæfi eigi við skulu stjórnendur taka tillit til allra tiltækra upplýsinga um framtíðina sem að lágmarki ná yfir en takmarkast ekki við tólf mánuði frá dagsetningu efnahagsreiknings. Hversu mikið tillit skuli taka til þessara atriða er háð staðreyndum í hverju tilviki fyrir sig. Þegar eining á að baki sögu um arðsaman rekstur og á greiðan aðgang að fjármagni má álykta sem svo að forsendan um áframhaldandi rekstrarhæfi eigi við án þess að nákvæm greining fari fram. Í öðrum tilvikum geta stjórnendur þurft að taka tillit til ýmissa þátta, sem tengjast núverandi og væntanlegri arðsemi, áætlana um endurgreiðslu skulda og annarra hugsanlegra endurfjármögnunarleiða áður en þeir fá fullvissu fyrir því að forsendan um áframhaldandi rekstrarhæfi eigi við.

Reikningsskil á rekstrargrunni

- 25 Eining skal gera reikningsskil sín á rekstrargrunni, að undanskildum upplýsingum um sjóðstreymi.
- 26 Þegar reikningsskil eru gerð á rekstrargrunni eru liðir færðir sem eignir, skuldir, eigið fé, tekjur og gjöld (aðaleiningar reikningsskila) þegar þeir fullnægja skilgreiningum og skilyrðum um færslu fyrir viðkomandi frumeiningar í *Rammanum*.

Samkvæmni í framsetningu

- 27 Framsetningu og flokkun liða í reikningsskilum skal haldið óbreyttri frá einu tímabili til annars nema:
- ljóst sé, í kjölfar verulegrar breytingar á eðli rekstrar einingarinnar eða endurskoðunar á reikningsskilum hennar, að önnur framsetning eða flokkun eigi betur við, með hliðsjón af viðmiðunum fyrir val og beitingu reikningsskilaáðferða í IAS-staðli 8 eða
 - gerð sé krafa um það í staðli eða túlkun að framsetningu sé breytt.
- 28 Mikilvæg yfirtaka eða ráðstöfun eða endurskoðun á framsetningu reikningsskilanna getur gefið til kynna að setja þurfi reikningsskilin fram með öðrum hætti. Eining breytir því aðeins framsetningu reikningsskila sinna að upplýsingar í breyttri framsetningu séu áreiðanlegar og mikilvægari fyrir notendur reikningsskilanna og líklegt sé að haldið verði áfram að nota endurskoðuðu uppsetninguna þannig að samanburðarhæfi skerðist ekki. Þegar slíkar breytingar eru gerðar á framsetningu þarf eining að endurflokka samanburðarupplýsingar í samræmi við ákvæði 38. og 39. liðar.

Mikilvægi og uppsöfnun

- 29 Sérhver mikilvægur flokkur sambærilegra liða skal settur fram sérgreindur í reikningsskilum. Liðir sem eru ólíkir að eðli til eða hvað hlutverk varðar skulu settir fram sérgreint nema þeir séu óverulegir.

- 30 Reikningsskil eru niðurstaða úrvinnslu á fjölmörgum viðskiptum, eða öðrum atburðum, sem eru lagðir saman og flokkaðir í samræmi við eðli þeirra eða tilgang. Lokastig úrvinnslunnar við samlagningu og flokkun er að setja fram samandregin og flokkuð gögn í sérflinum efnahagsreiknings, rekstrarreiknings, yfirliti yfir breytingar á eigin fé og sjóðstreymisyfirliti eða í skýringum. Ef liður í sérflinu er ekki mikilvægur einn og sér er hann sameinaður öðrum liðum annaðhvort í reikningsskilunum eða í skýringunum. Liður, sem ekki er nægilega mikilvægur til að réttlætast sé að setja hann fram sérstaklega í reikningsskilunum, getur samt sem áður verið nægilega mikilvægur til að hann sé settur fram sérstaklega í skýringum við þau.
- 31 Það að nota frumatriðið um mikilvægi felur í sér að ekki er þörf á að fara að kröfunni um sérstaka upplýsingagjöf sem gerð er í staðli eða túlkun ef upplýsingarnar eru ekki mikilvægar.

Jöfnun

- 32 Ekki skal jafna eignum á móti skuldum og tekjum á móti gjöldum nema gerð sé krafa um jöfnun eða hún heimilud samkvæmt staðli eða túlkun.
- 33 Mikilvægt er að eignir og skuldir og tekjur og gjöld séu sett fram sérgreind. Jöfnun í rekstrarreikningi eða efnahagsreikningi dregur bæði úr getu notenda til þess að skilja viðskiptin, aðra atburði og aðstæður, sem hafa komið upp, og einnig getuna til þess að meta framtíðarsjóðstreymi einingarinnar nema í heim tilvikum þegar jöfnunin endurspeglar efni viðskiptanna eða annars atburðar. Mat á hreinum eignum að frádreginni niðurfærslu — t.d. vegna úreldingar á birgðum og lækkunar á innleysanleika krafna — er ekki jöfnun.
- 34 Í IAS-staðli 18, reglulegar tekjur, eru tekjur skilgreindar og sett er fram krafa um að þær séu metnar á gangvirði endurgjaldsins, sem var eða verður móttekið, og að tekið sé tillit til fjárhæða allra viðskipta-afsláttu og magnafsláttu sem einingin veitir. Eining stundar, í reglulegri starfsemi sinni, önnur viðskipti sem ekki skapa tekjur en eru tilfallandi og tengjast aðaltekjuöflunarstarfsemi fyrirtækisins. Niðurstöður slíkra viðskipta eru settar fram, þegar sú framsetning endurspeglar efni viðskiptanna eða atburðarins, með því að jafna allar tekjur á móti tengdum gjöldum sem verða til vegna sömu viðskipta. Dæmi:
- a) söluhagnaður og -tap af ráðstöfun fastafjármuna, þ.m.t. fjárfestingar- og rekstrareignir, er tilgreint með því að bókfært verð eignarinnar og tengdur sölukostnaður er dregið frá söluandvirði og
 - b) útgjöldum, sem tengjast reiknaðri skuldbindingu, sem er færð í samræmi við IAS-staðal 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir, og eru endurgreidd samkvæmt samningsbundnu fyrirkomulagi við þriðja aðila (t.d. ábyrgðarsamningi birgis), má jafna á móti tengdri endurgreiðslu.
- 35 Til viðbótar eru ágóði og töp, sem verða til vegna fjölda sambærilegra viðskipta, tilgreind á hreinum grunni, t.d. ágóði og tap af breytingum á gengi erlendra gjaldmiðla eða ágóði og töp af veltufjármálagerningum. Slíkur ágóði og tap eru þó tilgreind sérstaklega í reikningsskilunum ef þau eru veruleg.

Samanburðarupplýsingar

- 36 Í reikningsskilunum skal greina frá samanburðarupplýsingum um allar fjárhæðir sem greint er frá í tengslum við fyrra tímabil nema þegar annað er heimilað eða þess krafist í staðli eða túlkun. Samanburðarupplýsingar skulu tilgreindar í greinargerð og lýsingum þegar þær skipta máli fyrir skilning á reikningsskilum yfirstandandi tímabils.
- 37 Í sumum tilvikum skipta upplýsingar í greinargerð í reikningsskilum fyrra tímabils (tímabila) áfram máli fyrir yfirstandandi tímabil. Til dæmis er greint frá upplýsingum á yfirstandandi tímabili um lagalegan ágreining sem óvíst var um lausn á við dagsetningu síðasta efnahagsreiknings og niðurstaða hefur ekki enn fengist. Notendur hafa hag af upplýsingum um að óvissa hafi verið fyrir hendi við dagsetningu síðasta efnahagsreiknings og um það hvaða ráðstafanir hafi verið gerðar á tímabilinu til þess að eyða óvissunni.
- 38 Þegar framsetningu eða flokkun liða í reikningsskilum er breytt skal endurflokka samanburðarfjárhæðir nema endurflokkun sé ógerleg. Þegar samanburðarfjárhæðir eru endurflokkaðar skal eining greina frá:
- a) eðli endurflokkunarinnar,
 - b) fjárhæð hvers liðar eða flokks liða sem er endurflokkaður og
 - c) ástæðu endurflokkunarinnar.

- 39 Þegar ógerlegt er að endurflokka samanburðarfjárhæðir skal eining greina frá:
- ástæðu þess að fjárhæðirnar eru ekki endurflokkaðar og
 - eðli þeirra leiðréttinga sem hefðu verið gerðar á samanburðarfjárhæðum ef fjárhæðirnar hefðu verið endurflokkaðar.
- 40 Aukið samanburðarhæfi upplýsinga milli tímabila kemur notendum að notum við að taka efnahagslegar ákvarðanir, einkum með því að gera þeim kleift að meta leitni í fjárhagsupplýsingum til að gera spár. Í sumum tilvikum er ógerlegt að endurflokka samanburðarupplýsingar um tiltekið fyrra tímabil til þess að þær séu samanburðarhæfar við yfirstandandi tímabil. Til dæmis getur verið að gögnum hafi ekki verið safnað á fyrra tímabili (tímabilum) með þeim hætti að hægt sé að endurflokka þau og verið getur að ógerlegt sé að endurgera upplýsingarnar.
- 41 Í IAS-staðli 8 er fjallað um leiðréttingar sem krafist er að séu gerðar á samanburðarupplýsingum þegar eining breytir reikningsskilaaðferð eða leiðréttingu.

FORM OG INNIHALD

Inngangur

- 42 Í þessum staðli er gerð krafa um tiltekna upplýsingar í efnahagsreikningi, rekstrarreikningi og yfirliti yfir breytingar á eigin fé og gerð er krafa um að aðrar sérllínur séu tilgreindar, annaðhvort í reikningsskilunum sjálfum eða í skýringunum. Í IAS-staðli 7 eru settar fram kröfur um framsetningu á sjóðstreymisýfirliti.
- 43 Í þessum staðli er hugtakið „upplýsingar“ stundum notað í viðum skilningi þannig að það taki til liða sem eru tilgreindir í efnahagsreikningi, rekstrarreikningi, yfirliti yfir breytingar á eigin fé og sjóðstreymisýfirliti og einnig í skýringum. Einnig er krafist upplýsinga í öðrum stöðlum og túlkunum. Slíkar upplýsingar eru annaðhvort veittar í efnahagsreikningi, rekstrarreikningi, yfirliti yfir breytingar á eigin fé eða sjóðstreymisýfirliti (eftir því sem við á) eða í skýringunum nema hið gagnstæða sé tekið fram annars staðar í þessum staðli eða í öðrum staðli eða túlkun.

Auðkenning reikningsskilanna

- 44 Reikningsskilin skulu greinilega auðkennd og aðgreind frá öðrum upplýsingum í sama skjali sem birt er.
- 45 IFRS-staðlar gilda einungis um reikningsskil en ekki aðrar upplýsingar sem eru settar fram í ársskýrslu eða öðru skjali. Af þessum sökum er mikilvægt að notendur geti greint upplýsingar, sem eru settar fram með því að beita IFRS-stöðlum, frá öðrum upplýsingum sem geta verið gagnlegar notendum en falla ekki undir þessar kröfur.
- 46 Sérhver hluti reikningsskilanna skal greinilega auðkenndur. Auk þess skulu eftirfarandi upplýsingar sýndar með áberandi hætti og endurteknar þegar nauðsynlegt er til þess að þær upplýsingar sem birtar eru skiljist á réttan hátt:
- heiti eða annað auðkenni þeirrar einingar sem reikningsskilin taka til og allar breytingar á þeim upplýsingum frá fyrri dagsetningu efnahagsreiknings,
 - hvort reikningsskilin ná til einingarinnar sjálfrar eða til einingasamstæðu,
 - dagsetning efnahagsreiknings eða tímabilið, sem reikningsskilin ná yfir, eftir því hvort er viðeigandi fyrir þann hluta reikningsskilanna,
 - framsetningargjaldmiðillinn, eins og hann er skilgreindur í IAS-staðli 21, *áhrif gengisbreytinga erlendra gjaldmiðla*, og
 - námundun sem er notuð við framsetningu fjárhæða í reikningsskilunum.
- 47 Kröfum í 46. lið er yfirlétt fullnægt með því að hafa blaðsíðuhöfund og skammstafaðar dálkafyrirsagnir á hverri síðu reikningsskilanna. Meta þarf hvernig best er að haga framsetningu slíkra upplýsinga. Til dæmis er blaðsíðuskipting ekki alltaf notuð þegar reikningsskil eru sett fram á rafrænu formi og eru þá framangreindir liðir tilgreindir nægilega oft til að tryggja að réttur skilningur fái á þeim upplýsingum sem veittar eru í reikningsskilunum.
- 48 Reikningsskil eru oft gerð skiljanlegri með því að setja fram upplýsingar í þúsundum eða milljónum eininga framsetningargjaldmiðilsins. Þetta er viðunandi svo framarlega sem greint er frá því hversu nákvæmri námundun er beitt við framsetninguna og mikilvægar upplýsingar eru ekki undanskildar.

Reikningsskilatímabil

- 49 Reikningsskil skulu birt a.m.k. árlega. Þegar dagsetningu efnahagsreiknings einingar er breytt og árleg reikningsskil eru sett fram fyrir lengra eða skemmra tímabil en eitt ár skal eining greina frá eftirfarandi, til viðbótar við það tímabil, sem reikningsskilin ná yfir:
- a) ástæðu þess að nota lengra eða styttra tímabil og
 - b) þeirri staðreynd að samanburðarfjárhæðir í rekstrarreikningi, yfirlit yfir breytingar á eigin fé, sjóðstreymisyfirlit og tengdar skýringar eru ekki að öllu leyti samanburðarhæfar.
- 50 Yfirlitt eru reikningsskil gerð á samræmdan hátt fyrir tímabil sem spannar eitt ár. Af hagkvæmnisástæðum kjósa þó sumar einingar fremur að gera reikningsskil t.d. fyrir 52 vikna tímabil. Þessi staðall kemur ekki í veg fyrir að það sé gert vegna þess að ólíklegt er að slík reikningsskil séu í mikilvægum atriðum frábrugðin þeim sem eru sett fram fyrir eitt ár.

Efnahagsreikningur*Greining í skammtímalíði og langtímalíði*

- 51 Eining skal setja fram veltufjármuni og fastafjármuni og skammtímaskuldir og langtímaskuldir sem sérstaka flokka í efnahagsreikningnum í samræmi við 57.–67. lið nema þegar framsetning sem byggir á innleysanleika veitir upplýsingar sem eru áreiðanlegar og eiga betur við. Þegar sú undantekning á við skal tilgreina allar eignir og skuldir í stórum dráttum eftir innleysanleika þeirra.
- 52 Óháð því hvaða aðferð er beitt við framsetningu skal eining tilgreina fyrir hvern eigna- og skuldalið, sem saman fela í sér þær fjárhæðir, sem vænst er að verði endurheimtar eða gerðar upp, a) innan tólf mánaða eftir dagsetningu efnahagsreiknings og b) eftir meira en tólf mánuði frá dagsetningu efnahagsreiknings, þá fjárhæð sem vænst er að verði endurheimt eða gerð upp eftir meira en tólf mánuði.
- 53 Þegar eining selur vörur eða veitir þjónustu innan skýrt afmarkaðrar rekstrarlotu (e. operating cycle) veitir sérstök flokkun á veltufjármunum og fastafjármunum og skammtíma- og langtímaskuldum í efnahagsreikningi gagnlegar upplýsingar með þeim hætti að aðgreindar eru hreinar eignir, sem eru á stöðugri hreyfingu, sem hreint veltufé frá þeim eignum sem eru notaðar í langtímarekstri einingarinnar. Þetta dregur jafnframt fram eignir sem vænst er að verði innleystar innan yfirstandandi rekstrarlotu og skuldir sem gera skal upp á sama tímabili.
- 54 Fyrir nokkrar einingar, t.d. fjármálastofnanir, veitir framsetning á eignum og skuldum, í hækandi eða lækkandi röð eftir innleysanleika, upplýsingar sem eru áreiðanlegar og eiga betur við en framsetning eftir skammtíma- og langtímalíðum vegna þess að einingin selur ekki vörur eða veitir þjónustu innan skýrt afmarkaðrar rekstrarlotu.
- 55 Þegar eining beitir 51. lið er henni heimilt að setja fram sumar eigna sinna og skulda með því að nota flokkun eftir skammtíma- og langtímalíðum og aðrar eftir innleysanleika þegar þannig fást upplýsingar sem eru áreiðanlegar og eiga betur við. Þörfin fyrir blandaða framsetningu gæti komið upp þegar rekstur einingar er fjölbreytilegur.
- 56 Upplýsingar um áætlaðar dagsetningar fyrir innlausn eigna og skulda eru gagnlegar við mat á innleysanleika og gjaldþoli einingar. Í IFRS-staðli 7, *fjármálagerning: upplýsingagjöf*, er gerð krafa um að greint sé frá gjalddögum fjáreigna og fjárskulda. Til fjáreigna teljast viðskiptakröfur og aðrar kröfur og til fjárskulda teljast viðskiptaskuldir og aðrar skuldir. Upplýsingar um áætlaða dagsetningu endurheimtar og uppgjors á opningalegum eignum og skuldum, s.s. birgðum og áætluðum skuldbindingum, eru líka gagnlegar hvort sem eignir og skuldir eru flokkaðar í skammtímalíði eða langtímalíði. Til dæmis greinir eining frá því hversu stór hluti fjárhæðar birgða hún gerir ráð fyrir að verði endurheimtur eftir meira en tólf mánuði frá dagsetningu efnahagsreiknings.

Veltufjármunir

- 57 Eign skal flokkuð sem veltufjármunir þegar hún uppfyllir einhverja eftirfarandi viðmiðana:
- a) þess er vænst að hún verði innleyst eða hún er ætluð til sölu eða notkunar í venjulegri rekstrarlotu einingarinnar,
 - b) hún er fyrst og fremst höfð í veltu í viðskiptalegum tilgangi,
 - c) þess er vænst að hún verði innleyst innan tólf mánaða frá dagsetningu efnahagsreiknings,
 - d) hún er handbært fé eða ígildi handbærs fjár (eins og það er skilgreint í IAS-staðli 7, *yfirlit um sjóðstreymi*) nema takmarkanir séu á því að nota hana til skipta eða til að gera upp skuld í a.m.k. tólf mánuði eftir dagsetningu efnahagsreiknings.

Allar aðrar eignir skal flokka sem fastafjármuni.

- 58 Í þessum staðli tekur hugtakið „fastafjármunir“ til efnislegra og óefnislegra eigna og fjáreigna sem eru í eðli sínu til langs tíma. Samkvæmt honum er ekki bannað að þessu sé lýst með öðrum hætti, svo framarlega sem merkingin er skýr.
- 59 Rekstrarlota einingar er sá tími sem líður frá því að eignir eru keyptar til vinnslu og þar til þeim hefur verið komið í handbært fé eða ígildi þess. Þegar ekki er unnt að afmarka skýrt venjulega rekstrarlotu einingarinnar er gert ráð fyrir að hún vari í 12 mánuði. Til veltufjármuna teljast eignir (s.s. birgðir og viðskiptakröfur) sem eru seldar, notaðar eða innleystar sem hluti af venjulegri rekstrarlotu jafnvel þótt ekki sé búist við að þær verði innleystar innan 12 mánaða frá dagsetningu efnahagsreiknings. Til veltufjármuna teljast eignir sem eru í sölumeðferð (fjáreignir innan þessa flokks eru flokkaðar í sölumeðferð í samræmi við IAS-staðal 39, *fjármálagerningar: færsla og mat*) og sá hluti fastafjármuna sem er til skamms tíma.

Skammtímaskuldir

- 60 Skuld skal flokkuð sem skammtímaskuld þegar hún uppfyllir eitthvert eftirfarandi viðmiðana:
- þess er vænst að hún verði gerð upp í venjulegri rekstrarlotu einingarinnar,
 - hún er fyrst og fremst í sölumeðferð,
 - hún skal gerð upp innan 12 mánaða frá dagsetningu efnahagsreiknings eða
 - einingin hefur ekki skilyrðislausan rétt til að fresta uppgjöri skuldarinnar í a.m.k. 12 mánuði frá dagsetningu efnahagsreiknings.

Allar aðrar skuldir skal flokka sem langtímaskuldir.

- 61 Sumar skammtímaskuldir, s.s. viðskiptaskuldir, tiltekin áfallin gjöld vegna starfsmanna og annar rekstrarkostnaður, eru hluti af því veltufé sem er notað í venjulegri rekstrarlotu einingar. Slíkir rekstrarliðir eru flokkaðir sem skammtímaskuldir jafnvel þótt þeir verði ekki gerðir upp fyrr en 12 mánuðum frá dagsetningu efnahagsreiknings eða síðar. Sama venjulega rekstrarlota gildir um flokkun á eignum og skuldum einingar. Þegar ekki er unnt að afmarka skýrt venjulega rekstrarlotu einingarinnar er gert ráð fyrir að hún vari í 12 mánuði.
- 62 Aðrar skammtímaskuldir eru ekki gerðar upp á tímabili yfirstandandi rekstrarlotu en falla í gjalddaga innan 12 mánaða frá dagsetningu efnahagsreiknings eða eru fyrst og fremst í sölumeðferð. Dæmi um þetta eru fjárskuldir sem flokkaðar eru sem fjárskuldir í sölumeðferð í samræmi við IAS-staðal 39, yfirdráttarlán í banka og sá hluti langtímaskulda sem er til skamms tíma, yfirdráttarlán í banka, úthlutaður, ógreiddur arður, tekjuskattar og aðrar órekstrartengdar skuldir. Fjárskuldir, sem eru til fjármögnunar til langs tíma (þ.e. eru ekki hluti af veltufé sem notað er í venjulegri rekstrarlotu einingarinnar) og falla ekki í gjalddaga innan 12 mánaða frá dagsetningu efnahagsreiknings, eru langtímaskuldir með fyrirvara um ákvæði 65. og 66. liðar.
- 63 Eining flokkar fjárskuldir sínar sem skammtímaskuldir ef þær falla í gjalddaga innan 12 mánaða frá dagsetningu efnahagsreiknings jafnvel þótt:
- gert hafi verið ráð fyrir lengra tímabili en 12 mánuðum í upphaflegum skilmálum og
 - gerður hafi verið langtímasamningur um endurfjármögnun eða breytingu á endurgreiðslum eftir dagsetningu efnahagsreiknings og áður en reikningsskilin eru heimiluð til birtingar.
- 64 Ef eining væntir þess, og á þess kost, að endurfjármagna eða fresta skuldbindingu í a.m.k. 12 mánuði eftir dagsetningu efnahagsreiknings samkvæmt gildandi lánssamningi flokkar hún skuldbindinguna sem langtímaskuld jafnvel þótt gjalddagi hennar hefði að öðrum kosti verið innan styttra tímabils. Eigi einingin á hinn bóginn ekki kost á endurfjármögnun eða að fresta gjalddaga (t.d. þegar ekki liggur fyrir neinn samningur um endurfjármögnun) er endurfjármögnun ekki tekin til athugunar og skuldbindingin er flokkuð sem skammtímaskuld.
- 65 Þegar um er að ræða vanefndir einingar á skuldbindingum samkvæmt lánssamningi til langs tíma miðað við dagsetningu efnahagsreiknings eða fyrr, sem leiðir til þess að unnt er að krefjast þess að skuld verði greidd við kröfu, er skuldin flokkuð sem skammtímaskuld, jafnvel þótt lánveitandinn hafi samþykkt, eftir dagsetningu efnahagsreiknings og áður en birting reikningsskilanna hefur verið heimiluð, að krefjast ekki greiðslu í kjölfar vanefndanna. Skuldin er flokkuð sem skammtímaskuld vegna þess að einingin hefur ekki skilyrðislausan rétt, miðað við dagsetningu efnahagsreiknings, til að fresta uppgjöri hennar í a.m.k. 12 mánuði eftir þann dag.
- 66 Skuldin er þó flokkuð sem langtímaskuld ef lánveitandi samþykkti, fyrir dagsetningu efnahagsreiknings, að veita greiðslufrest sem lýkur a.m.k. 12 mánuðum eftir dagsetningu efnahagsreiknings, og á því tímabili getur einingin bætt úr vanefndunum og lánveitandi getur ekki krafist tafarlausrar endurgreiðslu.

- 67 Að því er varðar lán sem flokkuð eru sem skammtímaskuldir uppfylla þeir atburðir kröfur um upplýsingar sem atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla ekki á leiðréttingar í samræmi við IAS-staðal 10, *atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings*, ef eftirfarandi atburðir gerast milli dagsetningar efnahagsreiknings og dagsetningarinnar sem birting reikningsskilanna er heimiluð:
- langtímaendurfjármögnun,
 - leiðrétting á vanefndum á lánessamningi til langs tíma,
 - lánveitandi veitir greiðslufrest til að bæta úr vanefndum á lánessamningi til langs tíma sem lýkur a.m.k. 12 mánuðum eftir dagsetningu efnahagsreiknings.
- Upplýsingar sem setja skal fram í efnahagsreikningi*
- 68 Efnahagsreikningur skal að lágmarki innihalda liði þar sem eftirfarandi fjárhæðir eru tilgreindar, að því marki sem þær eru ekki settar fram í samræmi við 68. lið A:
- varanlegir rekstrarfjármunir,
 - fjárfestingareignir,
 - óefnislegar eignir,
 - fjáreignir (að undanskildum fjárhæðum sem eru tilgreindar í e-, h- og i-lið),
 - fjárfestingar, sem færðar eru með því að nota hlutdeildaraðferðina,
 - lífrænar eignir,
 - birgðir,
 - viðskiptakröfur og aðrar kröfur,
 - handbært fé og ígildi þess,
 - viðskiptaskuldir og aðrar skuldir,
 - reiknaðar skuldbindingar,
 - fjárskuldir (að undanskildum fjárhæðum sem eru tilgreindar í j- og k-lið),
 - skammtímaskattskuldir og skammtímaskattinneignir eins og skilgreint er í IAS-staðli 12, tekjuskattar,
 - frestaðar skattskuldbindingar og frestaðar skattinneignir eins og skilgreint er í IAS-staðli 12,
 - hlutdeild minnihluta, sett fram meðal eigin fjár og
 - útgefið hlutfé og varasjóðir sem rekja má til eigenda eigin fjár móðurfélagsins.
- 68A Efnahagsreikningur skal einnig innihalda liði þar sem eftirfarandi fjárhæðir eru tilgreindar:
- samtala eigna, sem skilgreindar eru sem haldið til sölu, og eigna sem eru innifaldar í aflagningarflokkum, sem eru skilgreindir sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, *fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi*, og
 - skuldir sem eru innifaldar í aflagningarflokkum sem skilgreindir eru sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5.
- 69 Fleiri liðir, fyrirsagnir og millisamtölur skulu sett fram í efnahagsreikningnum þegar slík framsetning skiptir máli fyrir skilning á fjárhagsstöðu einingarinnar.
- 70 Þegar eining setur fram veltufjármuni og fastafjármuni og skammtímaskuldir og langtímaskuldir sem sérstaka flokka í efnahagsreikningnum skal hún ekki flokka frestaðar skattinneignir (-skuldbindingar) sem veltufjármuni (skammtímaskuldir).
- 71 Í þessum staðli er ekki mælt fyrir um í hvaða röð eða með hvaða sniði liðir skulu settir fram. Í 68. lið er einungis skrá yfir þá liði sem eru nægilega ólíkir að eðli eða hlutverki að réttlætlanlegt er að setja þá fram sérgreinda í efnahagsreikningi. Auk þess:
- eru liðir í sérliðum taldir með þegar stærð, eðli eða hlutverk liðar eða samtölu sambærilegra liða er með þeim hætti að það skipti máli fyrir skilning á fjárhagsstöðu einingarinnar að setja þá fram sérgreinda og

- b) verið getur að breytingar séu gerðar á þeim lýsingum, sem eru notaðar og röðun liða eða samtölum sambærilegra liða í samræmi við eðli einingarinnar og viðskipta hennar til þess að veita upplýsingar sem skipta máli fyrir skilning á fjárhagsstöðu einingarinnar. Til dæmis breytir fjármálastofnun framangreindum lýsingum til að veita upplýsingar sem skipta máli fyrir rekstur fjármálastofnunar.
- 72 Matsákvörðun á því hvort viðbótarliðir eru settir fram ségreindir byggist á mati á eftirfarandi:
- eðli og innleisanleika eigna,
 - hlutverki eigna innan einingarinnar og
 - fjárhæðum, eðli og tímasetningu skuldbindinga.
- 73 Notkun mismunandi matsgrunna fyrir mismunandi flokka eigna gefur til kynna að eðli þeirra eða hlutverk sé ólíkt og þeir skuli því settir fram í sérílinum. Mismunandi flokkar varanlegra rekstrarfjármuna geta t.d. verið bókfærðir á kostnaðarverði eða endurmetnu verði í samræmi við IAS-staðal 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*.
- Upplýsingar sem skal setja fram annaðhvort í efnahagsreikningi eða í skýringunum*
- 74 Eining skal tilgreina, annaðhvort í efnahagsreikningi eða í skýringunum, frekari undirflokkun á sérílinum sem eru settar fram og flokkaðar á þann hátt sem er viðeigandi fyrir starfsemi einingarinnar.
- 75 Það ræðst af kröfum í IFRS-stöðlum og stærð, eðli og hlutverki þeirra fjárhæða sem um er að ræða hversu ítarleg flokkunin í undirflokka er. Þeir þættir, sem settir eru fram í 72. lið, eru einnig notaðir til að ákveða grundvöllinn fyrir undirflokkun. Mismunandi upplýsingar eru í liðunum, t.d.:
- er varanlegum rekstrarfjármunaliðum skipt niður í smærri flokka í samræmi við IAS-staðal 16,
 - er kröfum skipt niður eftir því hvort um er að ræða fjárhæðir, sem viðskiptamenn skulda, viðskiptakröfur á tengda aðila, fyrirframgreiðslur eða aðrar fjárhæðir,
 - eru birgðir flokkaðar í undirflokka í samræmi við IAS-staðal 2, *birgðir*, í flokka eins og vörur til endursölu, rekstrarvörur, hráefni, vörur í vinnslu og fullunnar vörur,
 - er reiknuðum skuldbindingum skipt niður í skuldbindingar vegna starfskjara og aðra liði, og
 - er hlutafé og varasjóðum skipt niður í ýmsa flokka, s.s. innborgað hlutafé, yfirverð á hlutafé og varasjóði.
- 76 Eining skal greina frá eftirfarandi annaðhvort í efnahagsreikningi eða í skýringunum:
- fyrir sérhvern flokk hlutafjár:
 - fjöldi hluta, sem heimilt er að gefa út,
 - fjöldi útgefinna hluta, sem greiddir hafa verið að fullu, og útgefinna hluta, sem ekki hafa verið greiddir að fullu,
 - nafnverð einstakra hluta eða það að hlutimir hafa ekki nafnverð,
 - afstemmingu fjölda virkra hluta í upphafi og lok tímabilsins,
 - réttindum, forgangsrétti og hömlum, sem tengjast þeim flokki, þ.m.t. hömlur á arðgreiðslur og endurgreiðslur hlutafjár,
 - eigin hlutum eða hlutum í eigu dótturfélaga eða hlutdeildarfélaga og
 - hlutum, sem geymdir eru til útgáfu vegna valréttar eða samninga um sölu hluta, þ.m.t. skilmálar og fjárhæðir og
 - lýsingu á eðli og tilgangi sérhvers varasjóðs meðal eigin fjár.
- 77 Eining, sem ekki er með hlutafé, s.s. sameignarfélag eða fjárhaldssjóður, skal veita upplýsingar sem eru jafngildar þeim sem krafist er í a-lið 76. liðar og sýna breytingar á tímabilinu í hverjum flokki eigin fjár og réttindi, forgangsrétt og hömlur sem settar hafa verið á hvern flokk eigin fjár.

Rekstrarreikningur*Hagnaður eða tap tímabilsins*

- 78 Alla tekju- og gjaldaliði, sem færðir eru á tímabili, skal telja með í hagnaði eða tapi nema gerð sé krafa um annað í staðli eða túlkun.
- 79 Yfirleitt eru allir tekju- og gjaldaliðir, sem færðir eru á tímabili, taldir með í hagnaði eða tapi. Þetta tekur einnig til áhrifa af breytingum á reikningshaldslegu mati. Eigi að síður geta komið upp aðstæður þar sem tilteknum liðum er sleppt úr hagnaði eða tapi yfirstandandi tímabils. IAS-staðal 8 tekur til þess háttar aðstæðna af tvennum toga: leiðréttinga á skekkjum og áhrifa breytinga á reikningsskilaaðferðum.
- 80 Í öðrum stöðlum er fjallað um liði sem kunna að vera í samræmi við skilgreiningar á tekjum eða gjöldum í *Rammanum* en eru alla jafna ekki taldir með í hagnaði eða tapi. Dæmi um þetta er endurmatsreikningur (sjá IAS-staðal 16), tiltekinn ágóði og tap sem hlýst af umreikningi reikningsskila erlendra rekstrarreiningar úr einum gjaldmiðli í annan (sjá IAS-staðal 21) og ágóði eða tap við endurmat á fjáreignum sem eru til sölu (sjá IAS-staðal 39).

Upplýsingar sem setja skal fram í rekstrarreikningi

- 81 Í rekstrarreikningi skulu að lágmarki koma fram sérliður, þar sem settar eru fram eftirfarandi fjárhæðir á tímabilinu:
- a) reglulegar tekjur,
 - b) fjármagnskostnaður,
 - c) hlutdeild í hagnaði eða tapi hlutdeildarfélaganna og fyrirtækja um samrekstur sem færð er með hlutdeildaraðferð,
 - d) skattkostnaður,
 - e) ein fjárhæð sem er samtala i) hagnaður eða taps eftir skatta af aflagðri starfsemi og ii) ágóða eða taps eftir skatta sem fært er við mat á gangvirði að frádregnum sölukostnaði eða við ráðstöfun eignanna eða ráðstöfunarflokksins/flokkanna sem mynda aflögðu starfsemina og
 - f) hagnaður eða tap.
- 82 Eftirfarandi liðir skulu koma fram í rekstrarreikningnum sem skipting á hagnaði eða tapi tímabilsins:
- a) hagnaður eða tap sem rekja má til hlutdeildar minnihluta og
 - b) hagnaður eða tap sem rekja má til eigenda eigin fjár móðurfélagsins.
- 83 Í rekstrarreikningi skal setja fram viðbótarsérliður, fyrirsagnir og millisamtölur þegar slík framsetning skiptir máli fyrir skilning á rekstrarangri einingarinnar.
- 84 Vegna þess að áhrif af margvíslegri starfsemi einingar, viðskiptum og öðrum atburðum eru mismunandi varðandi tíðni, möguleika á ágóða eða tapi og fyrirsegjanleika koma upplýsingar um einstaka þætti í rekstrarangri að gagni við skilning á þeim rekstrarangri sem náðst hefur og þegar gerðar eru spár um framtíðarárangur. Viðbótarsérliðnum er bætt í rekstrarreikninginn og þær lýsingar sem eru notaðar og uppröðun liða er leiðrétt ef þörf krefur til þess að skýra einstaka þætti rekstrarangursins. Þættir, sem taka þarf tillit til, eru m.a. mikilvægi og eðli og hlutverk einstakra liða tekna og gjalda. Til dæmis breytir fjármálastofnun lýsingunum til að veita upplýsingar sem skipta máli fyrir rekstur fjármálastofnunar. Tekjuliðir og gjaldaliðir eru ekki jafnaðir nema skilyrði 32. liðar séu uppfyllt.
- 85 Eining skal ekki setja fram neina tekju- og gjaldaliði sem óreglulega liði, hvorki í rekstrarreikningi né í skýringunum.

Upplýsingar sem setja skal fram annaðhvort í rekstrarreikningi eða í skýringunum

- 86 Þegar tekju- og gjaldaliðir eru mikilvægir skal greina frá eðli og fjárhæð þeirra með aðgreindum hætti.
- 87 Þær aðstæður, sem gætu gefið tilefni til þess að sýna tiltekna tekju- og gjaldaliði með aðgreindum hætti, eru m.a.:
- a) niðurfærsla birgða í hreint söluvirði eða varanlegra rekstrarfjármuna í endurheimtanlega fjárhæð og einnig bakfærsla slíkra niðurfærslna,

- b) endurskipulagning á starfsemi einingar og bakfærsla ráðstafana vegna kostnaðar við endurskipulagningu,
- c) ráðstafanir á varanlegum rekstrarfjármunum,
- d) ráðstafanir á fjárfestingum,
- e) starfsemi sem leggja skal af,
- f) lok málaferla með sátt og
- g) bakfærsla á öðrum reiknuðum skuldbindingum.
- 88 Eining skal setja fram greiningu á gjöldum með því að nota flokkun sem annaðhvort er byggð á eðli þeirra eða hlutverki innan einingarinnar, eftir því hvor aðferðin veitir upplýsingar sem eru áreiðanlegar og eiga betur við.
- 89 Einingar eru hvattar til þess að birta greininguna í 88. lið í rekstrarreikningnum.
- 90 Gjaldaliðir eru sundurliðaðir frekar í þeim tilgangi að draga fram ýmsa liði í rekstrarárangrinum sem geta verið mismunandi að því er varðar tíðni, möguleika á ágóða eða tapi og fyrirsegjanleika. Þessar upplýsingar er hægt að veita með tvenns konar hætti.
- 91 Fyrri greiningaraðferðin er tegundaflokkun. Gjöld eru lögð saman í rekstrarreikningi í samræmi við eðli þeirra (t.d. afskriftir, hráefniskaup, flutningskostnaður, starfskjör og auglýsingakostnaður) og er ekki skipt aftur niður eftir mismunandi hlutverki þeirra innan einingarinnar. Einfalt getur verið að beita þessari aðferð vegna þess að ekki er þörf á því að skipta rekstrarkostnaði í flokka eftir hlutverki þeirra. Eftirfarandi er dæmi um tegundaflokkun:
- | | | |
|---|---|------------|
| Reglulegar tekjur | | X |
| Aðrar tekjur | | X |
| Birgðabreytingar á fullnum vörum og hálfnum vörum | X | |
| Hráefni og hjálparefni sem eru notuð | X | |
| Kostnaður vegna starfskjara | X | |
| Afskriftir (varanlegra rekstrarfjármuna og óefnislegra eigna) | X | |
| Annar rekstrarkostnaður | X | |
| Rekstrarkostnaður samtals | | <u>(X)</u> |
| Rekstrarhagnaður | | <u>X</u> |
- 92 Síðari greiningaraðferðin er starfsemiskostnaðarflokkunin eða „sölu-kostnaðaraðferðin“ og samkvæmt henni er kostnaður flokkaður eftir hlutverki sínu sem hluti af kostnaðarverði seldrar vöru eða t.d. af dreifingarkostnaði eða stjórnunarkostnaði. Samkvæmt þessari aðferð skal eining a.m.k. birta kostnaðarverð seldra vara aðgreint frá öðrum gjöldum. Oft veitir þessi aðferð notendum upplýsingar sem eiga betur við en eðlisflokkun kostnaðar en ef kostnaði er skipt eftir starfsemi getur verið nauðsynlegt að beita handahófskenndri skiptingu sem byggist að tölulverðu leyti á einstaklingsbundnu mati. Eftirfarandi er dæmi um flokkun þar sem starfsemiskostnaðarflokkun beitt:
- | | | |
|---------------------------|--|------------|
| Reglulegar tekjur | | X |
| Kostnaðarverð seldra vara | | <u>(X)</u> |
| Vergur hagnaður | | X |
| Aðrar rekstrartekjur | | X |
| Dreifingarkostnaður | | (X) |
| Stjórnunarkostnaður | | (X) |
| Annar rekstrarkostnaður | | <u>(X)</u> |
| Rekstrarhagnaður | | <u>X</u> |
- 93 Einingar, sem flokka gjöld eftir hlutverki, skulu birta viðbótarupplýsingar um tegund kostnaðar, þ.m.t. afskriftir (varanlegra rekstrarfjármuna og óefnislegra eigna) og kostnaður vegna starfskjara.
- 94 Val á því hvort notuð er starfsemiskostnaðaraðferð eða tegundaflokkunaraðferð er háð sögulegum þáttum og þáttum sem tengjast atvinnugreinum og eðli einingarinnar. Báðar aðferðirnar veita vísbendingar um þá kostnaðarliði sem gætu breyst, beint eða óbeint, í hlutfalli við sölu eða framleiðslumagn einingarinnar. Þar sem báðar þessar aðferðir við framsetningu gagnast mismunandi tegundum eininga er þess krafist í þessum staðli að stjórnendur velji þá

framsetningu sem á best við og er áreiðanlegust. Viðbótarupplýsinga er þó krafist þegar flokkað er eftir tegundarflokkunaraðferð vegna þess að upplýsingar um eðli kostnaðar eru gagnlegar þegar spáð er fyrir um framtíðarsjóðstreymi. Í 93. lið hafa „starfskjör“ sömu merkingu og í IAS-staðli 19, *starfskjör*.

- 95 Eining skal, annaðhvort í rekstrarreikningnum, í yfirliti yfir breytingar á eigin fé eða í skýringunum, greina frá fjárhæð arðgreiðslna sem færð er sem úthlutun til eigenda eigin fjár á tímabilinu og tengdri fjárhæð á hlut.

Yfirlit um breytingar á eigin fé

- 96 Eining skal setja fram yfirlit um breytingar á eigin fé í rekstrarreikningnum sem sýnir:

- a) hagnað eða tap tímabilsins,
- b) einstaka tekju- og gjaldaliði á tímabilinu sem, eins og krafist er í öðrum stöðlum eða í túlkunum, eru færðir beint á eigið fé, og samtölu þessara liða,
- c) heildartekjur og heildargjöld á tímabilinu (reiknuð sem samtala a- og b-liðar) þar sem sýndar eru sérgreindar heildarfjárhæðir sem rekja má til eigenda eigin fjár móðurfélags og til hlutdeildar minnihluta og
- d) fyrir hvern lið eigin fjár, áhrif breytinga á reikningsskilaaðferðum og leiðréttinga á skekkjum sem færðar eru í samræmi við IAS-staðal 8.

Yfirlit um breytingar á eigin fé, sem nær aðeins yfir þessa liði, skal kallast yfirlit um færðar tekjur og gjöld.

- 97 Eining skal einnig setja fram eftirfarandi, annaðhvort í yfirliti um breytingar á eigin fé eða í skýringunum:

- a) fjárhæðir í viðskiptum við eigendur eigin fjár, sem koma fram sem eigendur eigin fjár, þar sem úthlutun til eigenda eigin fjár er sýnd sérgreind.
- b) stöðu óráðstafaðs eigin fjár (þ.e. uppsafnaður hagnaður eða tap) í upphafi tímabils og við dagsetningu efnahagsreiknings og breytingarnar á tímabilinu
- c) afstemmingu á bókfærðum fjárhæðum sérhvers flokks af framlögðu eigin fé og sérhverjum varasjóði í upphafi og lok tímabils þar sem sérhver breyting er sérgreind.

- 98 Breytingar á eigin fé einingar milli tveggja dagsetninga efnahagsreiknings sýnir hækkun eða lækkun á hreinni eign á tímabilinu. Að undanskildum breytingum, sem verða vegna viðskipta við hluthafa sem koma fram sem eigendur eigin fjár (s.s. hlutfjárframlög, endurkaup einingar á eiginfjárgerðum sínum og arðgreiðslur) og viðskiptakostnaði sem er í beinum tengslum við slík viðskipti, sýnir heildarbreyting á eigin fé á tímabilinu heildarfjárhæð tekna og gjalda, þ.m.t. ágóði og tap sem verður vegna starfsemi einingarinnar á tímabilinu (hvort sem þessir tekju- og gjaldaliðir eru færðir í rekstrarreikning eða beint sem breytingar á eigin fé).

- 99 Í þessum staðli er gerð krafa um að telja skuli alla tekju- og gjaldaliði, sem færðir eru á tímabili, með í hagnaði eða tapi nema gerð sé krafa um annað í öðrum staðli eða annarri túlkun. Í öðrum stöðlum er gerð krafa um að ágóði og tap (s.s. hækkun eða lækkun vegna endurmat og tiltekinn gengismismunur erlendra gjaldmiðla, ágóði eða tap við endurmat fjáreigna, sem eru til sölu, og tengdar fjárhæðir skammtímaskatts og frestaðs skatts), skuli færð beint sem breyting á eigin fé. Vegna þess að mikilvægt er að taka tillit til allra tekju- og gjaldaliða, þegar breytingar á fjárhagsstöðu einingar milli dagsetninga tveggja efnahagsreikninga eru metnar, er í þessum staðli gerð krafa um að í framsetningu yfirlits um breytingar á eigin fé séu dregnar fram heildartekjur og heildargjöld einingar, þ.m.t. þeir liðir sem færðir eru beint á eigið fé.

- 100 Í IAS-staðli 8 er gerð krafa um afturvirka leiðréttingu til að koma á breytingum á reikningsskilaaðferðum, að því marki sem unnt er, nema þegar gerð er krafa um annað í bráðabirgðaákvæðum í öðrum staðli eða túlkun. Í IAS-staðli 8 er einnig gerð krafa um að endurgerð til að leiðrétta skekkjur sé afturvirk, að því marki sem unnt er. Afturvirkar leiðréttingar og afturvirk endurgerð eru gerðar á stöðu óráðstafaðs eigin fjár nema þegar krafist er afturvirkar leiðréttingar á öðrum eiginfjárluta í staðli eða túlkun. Í d-lið 96. liðar er gerð krafa um að veittar séu upplýsingar í yfirliti um breytingar á eigin fé um heildarleiðréttingu á hverjum hluta eiginfjárfátta sem hlýst af, sérstaklega, breytingum á reikningsskilaaðferðum og leiðréttingum á skekkjum. Birtar eru upplýsingar um þessar leiðréttingar fyrir hvert fyrri tímabili og upphaf tímabilsins.

- 101 Hægt er að uppfylla kröfuna, sem sett er fram í 96. og 97. lið, með ýmsum hætti. Eitt dæmi er framsetning í dálkum þar sem upphafs- og lokastaða hvers eiginfjárbáttar meðal eiginfjár er stemmd af. Einnig er hægt að setja einungis fram liðina í 96. lið í yfirlitinu um breytingar á eigin fé. Samkvæmt þessari aðferð eru liðirnir, sem lýst er í 97. lið, sýndir í skýringunum.

Yfirlit um sjóðstreymi

- 102 Með upplýsingum um sjóðstreymi fá notendur reikningsskila grunn fyrir mat á getu einingarinnar til að afla handbærs fjár og ígildis þess og á þörf einingarinnar til þess að nota sjóðstreymið. Í IAS-staðli 7 eru settar fram kröfur um framsetningu sjóðstreymisyfirlits og upplýsinga sem tengjast því.

Skýringar

Form

- 103 Í skýringunum skal eftirfarandi koma fram:
- upplýsingar um grundvöll reikningsskilanna og sérstakar reikningsskilaaðferðir sem hafa verið valdar og notaðar í samræmi við 108.–115. lið,
 - upplýsingar sem krafist er samkvæmt IFRS-stöðlum og koma ekki fram í efnahagsreikningnum, rekstrarreikningnum, yfirliti um breytingar á eigin fé eða yfirliti um sjóðstreymi og
 - viðbótarupplýsingar sem koma ekki fram í efnahagsreikningnum, rekstrarreikningnum, yfirliti um breytingar á eigin fé eða yfirliti um sjóðstreymi en skipta máli fyrir skilning á þeim.
- 104 Skýringar skal setja fram á kerfisbundinn hátt eftir því sem unnt er. Sérhver liður í efnahagsreikningi, rekstrarreikningi, yfirliti um breytingar á eigin fé og sjóðstreymisyfirliti skal vera með tilvísun í allar tengdar upplýsingar í skýringunum.
- 105 Skýringar eru venjulega settar fram í eftirfarandi röð sem auðveldar notendum að skilja reikningsskilin og bera þau saman við reikningsskil annarra eininga:
- yfirlýsing um að farið sé að IFRS-stöðlum (sjá 14. lið),
 - samantekt á mikilvægum reikningsskilaaðferðum sem er beitt (sjá 108. lið),
 - upplýsingar til stuðnings þeim liðum sem birtir eru í efnahagsreikningnum, rekstrarreikningnum, yfirliti um breytingar á eigin fé og yfirliti um sjóðstreymi, í þeirri röð sem hvert aðalyfirlit og hver sérlína er sett fram í og
 - aðrar upplýsingar, m.a. um:
 - reiknaðar skuldbindingar (sjá IAS-staðal 37) og ófærðar, samningsbundnar skuldbindingar og
 - upplýsingar sem eru ekki fjárhagslegar, t.d. markmið og aðferðir einingarinnar við að stjórna fjárhagslegri áhættu (sjá IFRS-staðal 7).

- 106 Í sumum tilvikum getur verið nauðsynlegt eða æskilegt að breyta röð tiltekinna liða í skýringum. Til dæmis má sameina upplýsingar um breytingar á gangvirði, sem færðar eru í rekstrarreikning, og upplýsingar um gjalddaga fjármálagerninga þrátt fyrir að fyrrnefndu upplýsingarnar varði rekstrarreikning og þær síðarnefndu efnahagsreikning. Engu að síður er kerfisbundinni uppbyggingu skýringanna haldið eins og kostur er.

- 107 Heimilt er að setja fram upplýsingar um grundvöll reikningsskilanna og tiltekna reikningsskilaaðferðir, sem beitt er, sem sérstakan hluta í reikningsskilunum.

Upplýsingar um reikningsskilaaðferðir

- 108 Í samantektinni á mikilvægum reikningsskilaaðferðum skal eining greina frá:
- þeim matsgrunni eða matsgrunnum sem notaðir eru við gerð reikningsskilanna og
 - öðrum reikningsskilaaðferðum sem eru notaðar og skipta máli fyrir skilning á reikningsskilunum.

- 109 Mikilvægt er að notendur fái vitneskju um hvaða matsgrunnur eða matsgrunnar eru notaðir í reikningsskilunum (t.d. upphaflegt kostnaðarverð, endurkaupsverð, hreint söluvirði, gangvirði eða endurheimtanleg fjárhæð) vegna þess að grundvöllurinn, sem reikningsskilin eru byggð á, hefur veruleg áhrif á greiningu þeirra. Þegar fleiri en einn matsgrunnur er notaður í reikningsskilum, t.d. þegar tilteknir eignaflokkar eru endurmetnir, nægir að veita upplýsingar um þann flokk eigna og skulda sem byggist á hverjum matsgrunni.
- 110 Þegar tekin er ákvörðun um hvort greina skuli frá tilteknum reikningsskilaaðferðum skulu stjórnendur íhuga hvort slíkar upplýsingar muni koma notendum að gagni við að skilja hvernig viðskipti, aðrir atburðir og aðstæður endurspeglast í rekstrarárangri og fjárhagsstöðu sem greint er frá í reikningsskilunum. Upplýsingar um tilteknar reikningsskilaaðferðir eru einkum gagnlegar fyrir notendur þegar aðferðirnar eru valdar úr öðrum aðferðum sem eru leyfðar í stöðlum og túlkunum. Dæmi um það eru upplýsingar um hvort samrekstraraðili færir hlutdeild sína í sameiginlegri rekstrareiningu með því að nota hlutfallsleg samstæðureikningsskil eða hlutdeildaraðferð (sjá IAS-staðal 31, *hlutdeild í samrekstri*). Í öðrum stöðlum er gerð sérstök krafa um upplýsingar um tilteknar reikningsskilaaðferðir, m.a. þegar stjórnendur velja úr mismunandi aðferðum sem leyfðar eru í stöðlum. Í IAS-staðli 16 er t.d. gerð krafa um upplýsingar um matsgrunna sem notaðir eru fyrir flokka rekstrarfjármuna. Í IAS-staðli 23, *fjármagnskostnaður*, er gerð krafa um upplýsingar um hvort fjármagnskostnaður sé færður strax sem gjöld eða eignfærður sem hluti kostnaðarverðs hæfra eigna.
- 111 Sérhver eining tekur til skoðunar eðli rekstrar síns og þær aðferðir sem notendur reikningsskila hennar geta vænst að greint sé frá fyrir þá tegund einingar. Þess er t.d. vænst að allar einingar, sem tekjuskattur er lagður á, greini frá þeirri reikningsskilaaðferð sem beitt er á tekjuskatta, þ.m.t. þær sem eiga við um frestaðar skattskuldbindingar og skattinneignir. Þegar eining stundar verulegan rekstur erlendis eða á viðskiptum í erlendum gjaldmiðlum er þess vænst að sú reikningsskilaaðferð sem beitt er við færslu gengishagnaðar og -taps sé tilgreind. Þegar sameining fyrirtækja hefur átt sér stað er greint frá aðferðunum sem eru notaðar til að meta viðskiptavild og hlutdeild minnihluta.
- 112 Reikningsskilaaðferð getur verið mikilvæg vegna eðlis rekstrar einingarinnar jafnvel þótt fjárhæðir á yfirstandandi og fyrri tímabilum séu ekki mikilvægar. Einnig er rétt að greina frá sérhverri mikilvægri reikningsskilaaðferð sem ekki er krafist samkvæmt IFRS-stöðlum en er valin og henni beitt í samræmi við ákvæði IAS-staðals 8.
- 113 Eining skal, í samantektinni á mikilvægum reikningsskilaaðferðum eða í öðrum skýringum, greina frá matsákvörðun stjórnenda, að undanskildu mati sem felur í sér áætlanir (sjá 116. lið), við beitingu á þeim reikningsskilaaðferðum einingarinnar sem hafa mest áhrif á þær fjárhæðir sem eru færðar í reikningsskilunum.
- 114 Þegar stjórnendur beita reikningsskilaaðferðum einingarinnar nota þeir eigin dómgreind við ýmis konar mat, að því undanskildu sem felur í sér áætlanir, sem getur haft veruleg áhrif á fjárhæðirnar sem færðar eru í reikningsskilunum. Stjórnendur nota eigin dómgreind við ákvörðun á því:
- hvort fjáreignir séu fjárfestingar sem haldið er til gjalddaga,
 - hvenær nánast öll áhætta og ávinningur af eignarhaldi á fjáreignum og leigugeignum er yfirfærð á aðrar einingar,
 - hvort tiltekin vörusala sé í reynd fjármögnunarfyrirkomulag og hafi því ekki í för með sér reglulegar tekjur og
 - hvort inntak tengslanna milli einingarinnar og rekstrareiningarinnar um sérverkefni bendi til að rekstrareiningin um sérverkefni sé undir stjórn einingarinnar.
- 115 Gerð er krafa um nokkuð af þeim upplýsingum, sem veita skal í samræmi við 113. lið, í öðrum stöðlum. Í IAS-staðli 27 er t.d. gerð krafa um að eining greini frá ástæðum þess að eignarhlutdeild einingarinnar í einingu sem fjárfest er í, sem er ekki dótturfélag, feli ekki í sér yfirráð jafnvel þótt hún eigi meira en helming atkvæðisréttar eða mögulegs atkvæðaréttar í því, beint eða óbeint, í gegnum dótturfélög. Í IAS-staðli 40 er krafist upplýsinga um þær viðmiðanir sem einingin hefur þróað til að greina á milli fjárfestingareignar, fasteignar, sem eigandi nýtir, og fasteignar, sem er í sölumæðferð í venjulegum viðskiptum, þegar flokkun eignarinnar er vandasöm.
- Þýðingarmikil atriði er valda óvissu í mati*
- 116 Eining skal veita upplýsingar í skýringunum um mikilvægar forsendur varðandi framtíðina og önnur þýðingarmikil atriði er valda óvissu í mati miðað við dagsetningu efnahagsreiknings sem umtalsverð hætta er á að leiði til verulegra leiðréttinga á bókfærðu verði eigna og skulda á næsta fjárhagsári. Að því er varðar þessar eignir og skuldir skulu í skýringunum m.a. vera ítarlegar upplýsingar um:
- eðli þeirra og

- b) bókfært verð þeirra miðað við dagsetningu efnahagsreiknings.
- 117 Ákvörðun bókfærðs verðs tiltekinna eigna og skulda krefst mats á áhrifum óvissra framtíðaratburða á þessar eignir og skuldir miðað við dagsetningu efnahagsreiknings. Ef nýlegt, sannreynt markaðsverð liggur t.d. ekki fyrir til að nota við mat á eftirfarandi eignum og skuldum er nauðsynlegt að beita framtíðarmiðuðu mati til að meta endurheimtanlega fjárhæð varanlegra rekstrarfjármunaflokka, áhrif tæknilegrar úreldingar á birgðir, reiknaðar skuldbindingar, sem eru háðar framtíðarniðurstöðu yfirstandandi málaferla, og langtímaskuldbindingar vegna starfskjara, s.s. lífeyrisskuldbindingar. Í slíku mati felast forsendur um liði eins og áhættuleiðréttingu á sjóðstreymi eða afvöxtunarlutfall sem er notað, framtíðarbreytingar á launum og framtíðarverðbreytingar sem hafa áhrif á annan kostnað.
- 118 Mikilvægar forsendur og önnur þýðingarmikil atriði er valda óvissu í mati, sem greint er frá í samræmi við 116. lið, tengjast mati sem krefst þess að stjórnendur beiti dómgreind sinni við afar erfiðar, huglæggar eða flóknar ákvarðanir. Eftir því sem breytum og forsendum fjölgar, sem hafa áhrif á hugsanlega framtíðarniðurstöðu óvissuþáttanna, verða þessar matsákvæðanir huglægari og flóknari og möguleikinn á verulegum leiðréttingum á bókfærðu verði eigna og skulda vegna þessa eykst yfirleitt í samræmi við það.
- 119 Ekki er gerð krafa um upplýsingarnar í 116. lið um eignir og skuldir þegar talsverð hættu er á að bókfært verð þeirra geti breyst verulega á næsta fjárhagsári ef þær eru metnar á gangvirdi, miðað við dagsetningu efnahagsreiknings, sem byggist á nýlegu, sannreyndu markaðsverði (gangvirdi þeirra gæti breyst verulega á næsta fjárhagsári en þessar breytingar yrðu ekki vegna forsendnanna eða annarra orsaka óvissu í mati miðað við dagsetningu efnahagsreiknings).
- 120 Upplýsingarnar í 116. lið eru settar fram á þann hátt að það geri notendum reikningsskila kleift að skilja mat stjórnenda um framtíðina, sem þeir byggja á eigin dómgreind, og um önnur þýðingarmikil atriði er valda óvissu í mati. Eðli og umfang upplýsinganna, sem veittar eru, er breytilegt eftir eðli forsendna og annarra aðstæðna. Dæmi um hvers konar upplýsingar eru veittar:
- a) eðli forsendunnar eða annarrar óvissu í mati,
 - b) næmi bókfærðs verðs fyrir aðferðum, forsendum og mati sem útreikningar þeirra byggjast á, þ.m.t. ástæður fyrir næminu,
 - c) væntanleg niðurstaða óvissuþáttar og bilið sem ætla má með skynsamlegum hætti að mögulegar niðurstöður næsta fjárhagsárs verði á að því er varðar bókfært verð þeirra eigna og skulda sem verða fyrir áhrifum og
 - d) útskýring á breytingum sem gerðar eru á fyrri forsendum varðandi þessar eignir og skuldir ef óvissan er viðvarandi.
- 121 Ekki er nauðsynlegt að gera grein fyrir fjárhagsáætlun eða -spám þegar veittar eru upplýsingar skv. 116. lið.
- 122 Þegar ógerlegt er að veita upplýsingar um umfang mögulegra áhrifa af mikilvægri forsendu eða annarri mikilvægri orsök óvissu í mati miðað við dagsetningu efnahagsreiknings gerir einingin grein fyrir því að skynsamlegar líkur séu á því, miðað við þá vitneskju sem er fyrir hendi, að gera þurfi verulegar leiðréttingar á bókfærðu verði þeirra eigna og skulda sem niðurstöður á næsta fjárhagsári, sem stangast á við forsendurnar, hafa áhrif á. Í öllum tilvikum gerir einingin grein fyrir eðli og bókfærðu verði tiltekinna eignar eða skuldar (eða flokki eigna eða skulda) sem forsendan hefur áhrif á.
- 123 Upplýsingarnar í 113. lið um tiltekið mat stjórnenda, sem þeir byggja á eigin dómgreind, við beitingu reikningsskilaaðferða einingarinnar, tengjast ekki upplýsingum um þýðingarmikil atriði er valda óvissu í mati í 116. lið.
- 124 Gerð er krafa um að veittar séu upplýsingar um nokkrar mikilvægustu forsendurnar, sem annars væri krafist í samræmi við 116. lið, í öðrum stöðlum. Í IAS-staðli 37 er t.d. gerð krafa um upplýsingar, við sérstakar aðstæður, um helstu forsendur varðandi atburði í framtíðinni sem hafa áhrif á flokka reiknaðra skuldbindinga. Í IFRS-staðli 7 er gerð krafa um að greint sé frá mikilvægum forsendum sem eru notaðar við mat á gangvirdi fjáreigna og fjárskulda sem færðar eru á gangvirdi. Í IAS-staðli 16 er gerð krafa um upplýsingar um helstu forsendur sem eru notaðar við mat á varanlegum rekstrarfjármunum.

Fjármagnshögun

- 124A Eining skal veita upplýsingar sem gera notendum reikningsskila hennar kleift að meta markmið, stefnu og ferla einingarinnar við stýringu fjármagnshögunar.

- 124B Til þess að fara að lið 124A greinir einingin frá:
- eigindlegum upplýsingum um markmið sín, stefnu og ferla við stýringu fjármagnshögunar, þ.m.t. (en ekki einskorðað við):
 - lýsing á því sem hún stýrir sem fjármagnshögun,
 - þegar eining er háð utanaðkomandi kröfum um fjármagnshögun skal hún veita upplýsingar um eðli þessara krafna og hvernig þessar kröfur eru felldar inn í stýringu fjármagnshögunar og
 - hvernig henni tekst að ná markmiðum sínum um stýringu fjármagnshögunar,
 - samantekt meginlegra gagna um hverju hún stýrir sem fjármagnshögun. Sumar einingar líta á sumar fjárskuldir (t.d. sumar gerðir víkjandi skulda) sem hluta af fjármagnshögun. Aðrar einingar líta ekki svo á að sumir þættir eigna fjár (t.d. þættir sem verða til vegna sjóðstreymisvarna) teljist til fjármagnshögunar,
 - öllum breytingum á a-lið og b-lið frá fyrra tímabili.
 - hvort hún hafi uppfyllt á tímabilinu allar utanaðkomandi kröfur um fjármagnshögun sem hún er háð,
 - afleiðingunum sem það hefði í för með sér ef einingin uppfyllti ekki slíkar utanaðkomandi kröfur um fjármagnshögun.

Þessar upplýsingar skulu byggjast á upplýsingum sem eru veittar innan félagsins til lykilstarfsmanna einingarinnar í stjórnunarstöðum.

- 124C Eining getur stýrt fjármagnshögun á margan hátt og verið háð fjölda mismunandi krafna um fjármagnshögun. Fjölgreinafyrirtæki getur t.d. tekið til eininga sem stunda váttryggingastarfsemi og bankastarfsemi og þessar einingar geta einnig starfað innan margra lögsagnarumdæma. Ef samanlagðar upplýsingar um kröfur um fjármagnshögun og um hvernig fjármagnshögun er stýrt veita ekki gagnlegar upplýsingar eða raska skilningi notanda reikningsskila á eignarhluta einingar skal einingin veita aðgreindar upplýsingar að því er varðar sérhverja kröfu um fjármagnshögun sem einingin er háð.

Aðrar upplýsingar

- 125 Eining skal greina frá eftirfarandi í skýringunum:
- fjárhæð arðgreiðslna sem gerð var tillaga um eða ákveðið að yrði greidd áður en birting reikningsskilanna var heimiluð en ekki færð sem úthlutun til eigenda eigin fjár á tímabilinu og tengdri fjárhæð á hlut og
 - fjárhæð uppsafnaðs arðs vegna forgangshluta sem ekki hefur verið færð.
- 126 Eining skal greina frá eftirfarandi ef ekki er greint frá því í öðrum upplýsingum sem birtar eru með reikningsskilunum:
- lögheimili og félagsformi einingarinnar, landinu, þar sem einingin er stofnuð, og heimilisfangi skráðrar skrifstofu hennar (eða heimilisfangi aðalstarfsstöðvar ef það er annað en skráðrar skrifstofu),
 - lýsingu á eðli starfsemi einingarinnar og meginstarfsemi hennar og
 - heiti móðurfélagsins og endanlegs móðurfélags samstæðunnar.

GILDISTÖKUDAGUR

- 127 Eining skal beita þessum staðli að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr. Ef eining beitir þessum staðli vegna tímabils sem hefst fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.
- 127A Eining skal beita breytingunum í 96. lið vegna árlegra tímabila sem hefjast 1. janúar 2006 eða síðar. Ef eining beitir breytingunum á IAS-staðli 19, *starfskjör — tryggingafræðilegur hagnaður og tap, samstæðuáætlanir og upplýsingar um fyrra tímabil*, gilda breytingarnar fyrir það fyrra tímabil.
- 127B Eining skal beita kröfum í liðum 124A–124C vegna árlegra tímabila sem hefjast 1. janúar 2007 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr.

AFTURKÖLLUN IAS-STAÐALS 1 (ENDURSKOÐAÐUR 1997)

- 128 Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 1, *framsetning reikningsskila*, sem var endurskoðaður 1997.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 2

Birgðir

MARKMIÐ

- 1 Markmiðið með þessum staðli er að mæla fyrir um reikningshaldslega meðferð vegna birgða. Meginatriði í færslu birgða í reikningsskilum er fjárhæð kostnaðarverðs sem á að eignfæra og geyma þar til viðkomandi tekjur eru færðar. Í staðlinum er að finna leiðbeiningar um ákvörðun kostnaðarverðs og færslu þess til gjalda síðar, þ.m.t. hugsanlegar niðurfærslur til hreins söluvirðis. Í staðlinum er einnig að finna leiðbeiningar um kostnaðarverðsreglur sem notaðar eru við að skipta kostnaði á birgðir.

GILDISSVIÐ

- 2 Þessi staðall gildir um allar birgðir nema:
 - a) verk í vinnslu sem unnin eru á grundvelli verksamninga, þ.m.t. þjónustusamningar sem eru í beinum tengslum við þá, (sjá IAS-staðal 11, verksamningar),
 - b) fjármálagerninga (sjá IAS-staðal 32, *fjármálagerningar: framsetning* og IAS-staðal 39, *fjármálagerningar: færsla og mat*) og
 - c) lífrænar eignir í tengslum við landbúnaðarstarfsemi og landbúnaðarafurðir við uppskeru (sjá IAS-staðal 41, *landbúnaður*).
- 3 Þessum staðli skal ekki beita við mat á birgðum sem eftirfarandi aðilar eiga:
 - a) framleiðendur landbúnaðar- og skógræktarafurða, landbúnaðarafurða eftir uppskeru og jarðefna og jarðefnaafurða, að því marki sem þær eru metnar á hreinu söluvirði í samræmi við viðteknar venjur í þessum atvinnugreinum. Þegar þess háttar birgðir eru metnar á hreinu söluvirði eru breytingar á því virði færðar í rekstrarreikning á því tímabili sem breytingin á sér stað,
 - b) hrávörumiðlarar sem meta birgðir sínar á gangvirði að fráðregnum sölukostnaði. Þegar þess háttar birgðir eru metnar á gangvirði að fráðregnum sölukostnaði eru breytingar á gangvirði að fráðregnum sölukostnaði færðar í rekstrarreikning á því tímabili sem breytingin á sér stað.
- 4 Birgðirnar, sem um getur í a-lið 3. liðar, eru metnar á hreinu söluvirði á tilteknum framleiðslustigum. Þetta á t.d. við þegar uppskeru nytjaplantna er lokið eða jarðefni hafa verið unnin úr jörðu og sala er tryggð með framvirkum samningi eða ríkisábyrgð eða þegar virkur markaður er fyrir hendi og óveruleg hætta er á að varan seljist ekki. Þessar birgðir eru einungis undanskildar kröfum sem gerðar eru um mat í þessum staðli.
- 5 Miðlarar eru þeir sem kaupa eða selja vörur fyrir aðra eða fyrir eigin reikning. Þær birgðir sem um getur í b-lið 3. liðar eru fyrst og fremst keyptar í þeim tilgangi að selja þær innan tíðar og skapa hagnað af sveiflum í verði eða framlegð miðlarans. Þegar slíkar birgðir eru metnar á gangvirði að fráðregnum sölukostnaði eru þær einungis undanskildar kröfum sem gerðar eru um mat í þessum staðli.

SKILGREININGAR

- 6 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Birgðir eru eignir:

- a) ætlaðar til sölu í venjulegum rekstri,
- b) í framleiðslu fyrir slíka sölu eða
- c) í formi hráefna eða rekstrarvara sem á að nota í framleiðsluferlinu eða þegar þjónusta er veitt.

Hreint söluvirði er áætlað söluverð í venjulegum rekstri, að fráðregnum áætluðum kostnaði við fullvinnslu og áætluðum kostnaði sem nauðsynlegur er til þess að af sölu geti orðið.

Gangvirði er sú fjárhæð sem unnt er að selja eign fyrir eða gera upp skuld með í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.

- 7 Hreint söluvirði vísar til þeirra hreinu fjárhæðar sem eining væntir að innleysa með sölu birgða í venjulegum rekstri. Gangvirði endurspeglar þá fjárhæð sem unnt er að fá í skiptum fyrir sömu birgðir á markaði í viðskiptum kaupenda og seljenda sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna. Hið fyrra er virðið fyrir sérstaka einingu en ekki hið síðarnefnda. Hreint söluvirði birgða getur verið annað en gangvirði að frádregnum sölukostnaði.
- 8 Til birgða teljast vörur sem eru keyptar og hafðar til endursölu, þ.m.t. vörur sem smásali kaupir í þeim tilgangi að selja aftur og jarðeignir eða aðrar fasteignir sem ætlaðar eru til endursölu. Til birgða teljast einnig fullunnar framleiðsluvörur einingar eða verk í vinnslu hjá einingu, þ.m.t. efni og rekstrarvörur sem bíða þess að verða notuð í framleiðsluferlinu. Þegar um er að ræða þjónustuveitanda er kostnaður við þjónustuna innifalinn í birgðunum, eins og lýst er í 19. lið, en einingin hefur ekki enn fært viðkomandi tekjur (sjá IAS-staðal 18, *reglulegar tekjur*).

MAT BIRGÐA

- 9 Birgðir skal meta á kostnaðarverði eða hreinu söluvirði, hvort heldur er lægra.

Kostnaðarverð birgða

- 10 Kostnaðarverð birgða skal taka til alls innkaupakostnaðar, meðhöndlunar og annars kostnaðar við að koma birgðunum í núverandi ástand og núverandi stað.

Innkaupakostnaður

- 11 Í kostnaðarverði birgða felst kaupverð, innflutningsgjöld og aðrir skattar (aðrir en þeir sem einingin getur endurkrafíð skattayfirvöld um síðar) og flutningur, meðhöndlun og annar beinn kostnaður sem fellur til við kaup á fullunninni vöru, efnun og þjónustu. Viðskiptaafsláttur, endurgreiðslur og aðrir sambærilegir liðir eru dregnir frá við ákvörðun innkaupakostnaðar.

Kostnaður af meðhöndlun

- 12 Í kostnaði við meðhöndlun birgða felst kostnaður sem tengist framleiðslueiningunum beint, s.s. beinn launakostnaður. Hann felur einnig í sér kerfisbundna skiptingu á föstum og breytilegum, óbeinum framleiðslukostnaði sem stofnað er til við umbreytingu hráefna í fullunna vöru. Fastur, óbeinn framleiðslukostnaður er sá óbeini hluti framleiðslukostnaðarinnar sem er tiltölulega jafn og óháður framleiðslumagni, s.s. afskriftir og viðhald verksmiðjubúnaðar og -bygginga, og kostnaður við stjórnun og umsjón með framleiðslunni. Breytilegur, óbeinn kostnaður er óbeinn framleiðslukostnaður sem breytist í beinu eða svo til beinu samhengi við framleiðslumagn, s.s. óbeinn efniskostnaður og óbeinn launakostnaður.
- 13 Skipting fasts, óbeins framleiðslukostnaðar á kostnað við meðhöndlun byggist á eðlilegri afkastagetu framleiðslutækjanna. Eðlileg afkastageta er það framleiðslumagn sem ætla má að náist að meðaltali á nokkrum tímabilum eða vertíðum við eðlilegar aðstæður, að teknu tilliti til taps á afkastagetu vegna áætlaðs viðhalds. Notast má við raunveruleg afköst ef þau fara nærri eðlilegri afkastagetu. Fastur, óbeinn kostnaður á einingu er ekki aukinn þó að framleiðsla í verksmiðju sé lítil eða engin. Óbeinn kostnaður, sem ekki hefur verið skipt, er færður sem kostnaður á það tímabil þegar stofnað er til hans. Á tímum óeðlilega mikillar framleiðslu er fjárhæð fasts, óbeins kostnaðar, sem er úthlutað á framleiðslueiningu, lækkuð svo að matsverð birgða verði ekki hærra en kostnaðarverð. Breytilegum, óbeinum framleiðslukostnaði er skipt á einstakar framleiðslueiningar á grundvelli raunverulegrar notkunar á framleiðslutækjum.
- 14 Fleiri afurðir en ein kunna að vera framleiddar samhliða í framleiðsluferli. Þetta á t.d. við þegar framleiddar eru tengdar afurðir eða þegar um er að ræða meginafurð og aukaafurð. Þegar kostnaður við vinnslu einstakra afurða er ekki aðgreinanlegur er honum skipt hlutfallslega á afurðirnar með skynsamlegum og samræmdum hætti. Skiptingin kann t.d. að byggjast á hlutfallslegu söluverði einstakra afurða, annaðhvort á einhverju stigi í framleiðsluferlinu þegar hægt er greina afurðirnar að eða þegar framleiðslu er lokið. Flestar aukaafurðir eru í eðli sínu óverulegar. Þegar þannig háttar til eru þær oft metnar á hreinu söluvirði og verðmæti þeirra dregið frá kostnaði við framleiðslu meginafurðarinnar. Afleiðingin er sú að bókfært verð meginafurðarinnar er ekki verulega fjarri kostnaðarverði hennar.

Annar kostnaður

- 15 Öðrum kostnaði er einungis bætt við kostnaðarverð birgða ef stofnað er til hans til að koma birgðum í núverandi ástand og á núverandi stað. Það gæti t.d. verið rétt að bæta óbeinum kostnaði, sem ekki er tengdur framleiðslunni beint, eða hönnunarkostnaði vöru fyrir einstaka viðskiptavini við kostnaðarverð birgða.

- 16 Sem dæmi um kostnað, sem ekki er tekinn inn í kostnaðarverð birgða og gjaldfærður á það tímabil þegar stofnað er til hans, má nefna:
- a) óeðlilega lélega nýtingu á efni, vinnuafli eða öðrum framleiðslukostnaði,
 - b) geymslukostnað, nema slíkur kostnaður sé nauðsynlegur vegna vinnslustigs síðar í framleiðsluferlinu,
 - c) sameiginlegan stjórnunarkostnað, sem ekki tengist því að koma birgðunum í núverandi ástand eða á núverandi stað og
 - d) sölukostnað.
- 17 Í IAS-staðli 23, *fjármagnskostnaður*, er lýst afmörkuðum aðstæðum þar sem fjármagnskostnaður er innifalinn í kostnaðarverði birgða.
- 18 Eining getur keypt birgðir með greiðslufresti. Þegar fyrirkomulagið felur í raun í sér fjármögnunarpátt er sá þáttur, t.d. mismunur á innkaupsverði á eðlilegum lánskjörum og upphæðinni sem er greidd, færður sem vaxtagjöld á fjármögnunartímabilinu.

Kostnaðarverð birgða þjónustuaðila

- 19 Þjónustuaðilar skulu, þegar þeir halda birgðir, meta þær miðað við framleiðslukostnað. Þessi kostnaður felst einkum í launakostnaði og öðrum starfsmannakostnaði vegna þeirra sem veita þjónustuna beint, þ.m.t. starfsmenn sem gegna eftirlitsstörfum, og tilheyrandi óbeinn framleiðslukostnaður. Launakostnaður og annar kostnaður vegna sölumanna og almennra stjórnenda er ekki talinn með heldur er gjaldfærður á því tímabili sem stofnað er til hans. Hagnaðarhlutfall eða óskiptanlegur, óbeinn kostnaður, sem þjónustuaðilar reikningsfæra oft í verðinu sem þeir setja upp, er ekki innifalið í kostnaðarverði birgða þjónustuaðila.

Kostnaðarverð landbúnaðarafurða sem eru afrakstur lífrænna eigna

- 20 Samkvæmt IAS-staðli 41, *landbúnaður*, eru birgðir landbúnaðarafurða, sem eru afrakstur af lífrænum eignum einingar, metnar í upphaflegri færslu á gangvirði að frádregnum áætluðum sölukostnaði á uppskerutíma. Þetta er kostnaðarverð birgða á þeim tíma þegar staðallinn er tekinn í notkun.

Aðferðir við mat á kostnaðarverði

- 21 Til hægðarauka má beita sérstökum aðferðum við mat á kostnaðarverði birgða, t.d. staðalkostnaðaraðferðinni eða söluverðsaðferðinni, ef niðurstöðurnar fara nærri kostnaðarverði. Til staðalkostnaðar teljast, í eðlilegu magni, efni og rekstrarvörur, vinnulaun, skilvirkni og nýting afkastagetu. Farið er reglulega yfir staðalkostnað og hann endurskoðaður miðað við aðstæður ef þörf krefur.
- 22 Smásöluaðferðinni er oft beitt í smásöluverslun við mat á birgðum mikils fjölda sibreytilegra vörueninga með sambærilega framlegð og óhagkvæmt er að beita á þær öðrum aðferðum við mat á kostnaðarverði. Kostnaðarverð birgða er ákvarðað með því að draga viðeigandi álagningarhundraðshluta frá söluverði birgða. Í hundraðshlutanum, sem er notaður, er tekið tillit til birgða sem hafa verið lækkaðar niður fyrir upphaflegt söluverð. Oft er notað meðaltal hundraðshluta fyrir einstakar smásöludeildir.

Kostnaðarverðsreglur

- 23 Kostnaðarverð birgða í einingum, sem geta yfirleitt ekki komið hver í stað annarrar, og vöru eða þjónustu, sem er framleidd eða látin í té og frátekin til sérstakrar ráðstöfunar, skal eignfæra á grundvelli sérgreinds kostnaðarverðs hverrar þeirra fyrir sig.
- 24 Með sérgreindu kostnaðarverði er átt við að sérstakir kostnaðarliðir eru eignaðir tilgreindum liðum í birgðum. Þetta er viðeigandi meðferð eininga sem ætlaðar eru til sérstakrar ráðstöfunar, óháð því hvort þær hafa verið keyptar eða framleiddar. Þrátt fyrir það á sérgreint kostnaðarverð ekki við þegar um er að ræða mikinn fjölda eininga í birgðum sem yfirleitt geta komið hver í stað annarrar. Í slíkum tilvikum mætti nota þá aðferð, að velja þær einingar sem eftir eru í birgðum, til að hafa fyrirfram ákveðin áhrif á hagnað eða tap á viðkomandi tímabili.
- 25 Kostnaðarverð birgða, annarra en þeirra sem fjallað er um í 23. lið, skal grundvallast á notkun reglunnar sem nefnist: fyrst inn — fyrst út (FIFO-aðferðin) eða reglu um vegið meðaltalskostnaðarverð. Eining skal nota sömu kostnaðarverðsreglu fyrir allar birgðir sem eru sambærilegar að gerð og hvað notkun varðar í einingunni. Ef birgðir eru ólíkar að gerð og notkun kann að vera réttlæt看legt að nota mismunandi kostnaðarverðsreglur.

- 26 Til dæmis getur verið að birgðir, sem eru notaðar í einum rekstrarstarfsþætti, nýtist einingu með öðrum hætti en sams konar birgðir sem notaðar eru í öðrum rekstrarstarfsþætti hennar. Mismunur á landfræðilegri staðsetningu birgða (eða á viðeigandi skattareglum) nægir þó ekki, einn og sér, til að réttlæta notkun mismunandi kostnaðarverðsreglna.
- 27 Í FIFO-aðferðinni er gert ráð fyrir að þær birgðaeiningar, sem keyptar eru eða framleiddar fyrst, séu seldar fyrst og þar af leiðandi verði eftir í birgðum í lok tímabils þær einingar sem síðast voru keyptar eða framleiddar. Samkvæmt reglunni um vegið meðalkostnaðarverð er kostnaður einstakra eininga ákvarðaður á grundvelli vegna meðalkostnaðarverðs sambærilegra eininga í upphafi tímabils og kostnaði við kaup eða framleiðslu sambærilegra eininga á tímabilinu. Meðaltalið má reikna með reglulegu millibili eða við móttöku einstakra viðbótarsendinga, allt eftir því hverjar aðstæður einingarinnar eru.

Hreint söluvirði

- 28 Vera kann að ekki sé hægt að endurheimta kostnaðarverð birgða sem hafa skemmt ef þær eru að hluta til eða að öllu leyti úreltar eða ef söluverð þeirra hefur lækkað. Einnig er óvíst að kostnaðarverð birgða verði endurheimt ef áætlaður fullvinnslukostnaður eða áætlaður kostnaður vegna væntanlegrar sölu hefur hækkað. Sú venja að lækka matsverð birgða úr kostnaðarverði í hreint söluvirði er í samræmi við það viðhorf að eignir skuli ekki færa við hærri fjárhæð en sem nemur ætluðu verðmæti þeirra við sölu eða notkun.
- 29 Venjulega er miðað við einstakar einingar við niðurfærslu birgða niður í hreint söluvirði. Samt sem áður getur í sumum tilvikum verið viðeigandi að flokka saman sambærilegar eða tengdar einingar. Þetta getur átt við þegar birgðaeiningar, sem tengjast sömu vörulínunni, hafa sambærilegan tilgang eða notagildi, eru framleiddar og markaðssettar á sama landssvæðinu og ekki er hagkvæmt við mat að aðgreina þær sérstaklega frá öðrum einingum í þeirri vörulínu. Ekki er rétt að færa niður birgðir á grundvelli birgðaflokkunar, t.d. fullunnar vörur, eða allar birgðir í tilteknum rekstrarþætti. Þjónustuaðilar taka kostnað yfirleitt saman miðað við þá þjónustuþætti sem innheimt er sérstakt gjald fyrir. Þess vegna er farið með slíka þjónustuþætti sem sérstaka liði.
- 30 Mat á hreinu söluvirði er byggt á áreiðanlegustu gögnum, sem tiltæk eru á þeim tíma þegar matið fer fram, um þá fjárhæð sem ætla má að birgðirnar skili. Í þess háttar mati er tekið tillit til sveiflna í verði eða kostnaði sem tengjast beint atburðum sem orðið hafa eftir að reikningstímabili lauk, að svo miklu leyti sem þeir atburðir staðfesta aðstæður sem eru fyrir hendi í lok tímabilsins.
- 31 Við mat á hreinu söluvirði er einnig tekið tillit til tilgangans sem birgðahaldið þjónar. Hreint söluvirði birgða, sem haldnar eru til að uppfylla bindandi sölu- eða þjónustusamninga, er t.d. byggt á samningsverðinu. Ef sölusamningarnir taka til minna magns en er fyrir hendi í birgðum er hreint söluvirði þess sem er umfram miðað við almennt söluverð. Reiknaðar skuldbindingar geta stafað af bindandi sölusamningum umfram birgðir eða bindandi innkaupasamningum. Fjallað er um slíkar reiknaðar skuldbindingar í IAS-staðli 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*.
- 32 Birgðir efna og annarra rekstrarvara, sem notuð eru við framleiðslu birgða, eru ekki færðar niður fyrir kostnaðarverð ef ætla má að fullunnu vörurnar, sem þær eru notaðar í, seljist á eða yfir kostnaðarverði. Gefi lækkan á hræfnisverði vísbendingu um að kostnaðarverð fullunninna vara sé herra en hreint söluvirði er hræfnið þó fært niður í hreint söluvirði. Í slíkum tilvikum kann endurstofnverð hræfna að vera best, tiltæki mælikvarðinn á það hvert hreint söluvirði þeirra sé.
- 33 Nýtt mat fer fram á hreinu söluvirði fyrir hvert tímabil. Þegar aðstæður, sem leiddu til þess að birgðir voru færðar niður fyrir kostnaðarverð, eru ekki lengur fyrir hendi eða þegar skýrar vísbendingar eru um hækkun á hreinu söluvirði vegna breyttra efnahagsaðstæðna er sú fjárhæð sem skrifuð var niður færð til baka (þ.e. bakfærslan takmarkast við fjárhæð upphaflegrar niðurfærslu) þannig að nýja, bókfærða verðið er annaðhvort kostnaðarverð eða hreint söluvirði sem hefur verið breytt, hvort heldur er lægra. Þetta er t.d. gert þegar birgðaeining, sem bókfærð var á hreinu söluvirði vegna lækkunar á söluverði hennar, er ennþá í birgðum á síðara tímabili og söluverð hennar hefur hækkað.

GJALDFÆRSLA

- 34 Þegar birgðir eru seldar skal gjaldfæra þá fjárhæð, sem færð var til birgða, á því tímabili sem tilheyrandi tekjur af sölnni eru tekjufærðar. Þær fjárhæðir sem nema hugsanlegum niðurfærslum birgða niður í hreint söluvirði og öll töp birgða skal gjaldfæra á tímabilið þegar niðurfærslan eða tapið varð. Þegar niðurfærsla birgða er bakfærð vegna hækkunar á hreinu söluvirði skal færa þá fjárhæð sem þannig myndast sem frádrátt frá gjaldfærslum birgða sem færðar eru á tímabilið þegar bakfærslan á sér stað.

- 35 Vissum birgðum má skipta á aðra eignaliði, t.d. þegar birgðir eru notaðar sem íhlutir í eigin framkvæmdum tengdum varanlegum rekstrarfjármunum. Þegar birgðum er skipt á aðrar eignir með þessum hætti er gjaldfærslu dreift á nýtingartíma viðkomandi eignar.

UPPLÝSINGAGJÖF

- 36 Í reikningsskilum skal greina frá:
- a) þeim reikningsskilaaðferðum sem beitt er við verðmat birgða, þ.m.t. þær kostnaðarverðsreglur sem notaðar eru,
 - b) bókfærðu heildarverði birgða og bókfærðu verði einstakra flokka birgða eftir þeirri flokkun sem viðeigandi er fyrir eininguna,
 - c) bókfærðu verði birgða sem færðar eru á hreinu söluvirði,
 - d) fjárhæð birgða sem gjaldfærð er á tímabilinu,
 - e) fjárhæð niðurfærslu birgða sem er gjaldfærð á tímabilinu í samræmi við 34. lið,
 - f) fjárhæð bakfærðra niðurfærslna sem er færð til lækkunar á fjárhæð birgða sem er gjaldfærð á tímabilinu í samræmi við 34. lið,
 - g) aðstæðum eða atburðum, sem leiddu til þess að niðurfærsla birgða var bakfærð í samræmi við 34. lið, og
 - h) bókfærðu verði birgða sem hafa verið settar sem trygging fyrir skuldum.
- 37 Upplýsingar um bókfært verð birgða í einstökum birgðaflokkum og umfang breytinga á þessum eignum eru gagnlegar notendum reikningsskilanna. Venjuleg flokkun á birgðum eru verslunarvörur, rekstrarvörur, hráefni, vörur í vinnslu og fullunnar vörur. Birgðum þjónustuaðila er hægt að lýsa sem verki í vinnslu.
- 38 Í fjárhæð birgða, sem færð er til gjalda á tímabilinu og oft er nefnd kostnaðarverð seldra vara, felst kostnaður sem áður hefur verið tekinn inn í mat á birgðum sem nú hafa verið seldar og óskiptur, óbeinn framleiðslukostnaður og óeðlilegar fjárhæðir framleiðslukostnaðar vegna birgðanna. Aðstæður einingarinnar kunna einnig að kalla á að teknir séu með aðrir kostnaðarliðir, s.s. dreifingarkostnaður.
- 39 Sumar einingar hafa aðra framsetningu á rekstrarreikningi sem leiðir til þess að fram koma aðrar fjárhæðir í stað kostnaðarverðs birgða sem gjaldfært er á tímabilinu. Samkvæmt þessari framsetningu setur eining fram greiningu á útgjöldum og notar flokkun sem byggist á tegund útgjaldanna. Þegar þannig háttar til greinir einingin frá gjaldfærðum kostnaði vegna hráefna og rekstrarvara, launakostnaðar og annars kostnaðar ásamt fjárhæð hreinna birgðabreytinga á tímabilinu.

GILDISTÖKUDAGUR

- 40 Eining skal beita þessum staðli að fyrir árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir. Ef eining beitir þessum staðli vegna tímabils sem hefst fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.

AFTURKÖLLUN ANNARRA YFIRLÝSINGA

- 41 Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 2, *birgðir* (endurskoðaður 1993).
- 42 Þessi staðall kemur í stað SIC-túlkunar 1, *samkvæmni — mismunandi kostnaðarverðsreglur fyrir birgðir*.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 7

Yfirlit um sjóðstreymi

MARKMIÐ

Upplýsingar um sjóðstreymi einingar nýtast sem grundvöllur fyrir notendur reikningsskila sem þeir hafa til þess að leggja mat á getu einingarinnar til að afla handbærs fjár og ígildis þess og á þörf einingarinnar fyrir að nýta sér sjóðstreymið. Þær hagrænu ákvarðanir, sem notendur taka, krefjast þess að mat sé lagt á getu einingarinnar til að afla handbærs fjár og ígildis þess og einnig á tímasetningu og áreiðanleika þessarar öflunar.

Markmiðið með þessum staðli er að gera kröfu um að einingar birti upplýsingar um breytingar á handbæru fé og ígildi þess hjá einingunni á liðnum tíma með því að leggja fram yfirlit um sjóðstreymi þar sem sjóðstreymi á tilteknu tímabili er flokkað eftir rekstrar-, fjárfestingar- og fjármögnunarhreyfingum.

GILDISSVIÐ

- 1 Eining skal semja yfirlit um sjóðstreymi í samræmi við kröfur sem settar eru fram í þessum staðli og henni ber að birta það sem óaðskiljanlegan hluta af reikningsskilum sínum fyrir hvert tímabil sem það birtir reikningsskil fyrir.
- 2 Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 7, *yfirlit um breytingar á fjárhagslegri skipan*, sem var samþykktur í júlí 1977.
- 3 Notendur reikningsskila einingar vilja vita hvernig einingin aflar sér og notar handbært fé og ígildi þess. Þetta gildir óháð því hvers konar starfsemi einingin rekur og einnig óháð því hvort unnt er að líta á handbæra féð sem afurð einingarinnar en slíkt kann að eiga við þegar um fjármálafyrirtæki er að ræða. Hversu ólíkar sem helstu leiðir eininga eru til að afla tekna þurfa þær handbært fé í meginatriðum af sömu ástæðum. Þær þurfa handbært fé til starfsemi sinnar til að standa skil á skuldbindingum sínum og til greiðslu arðs til fjárfesta sinna. Samkvæmt þessum staðli er þess því krafist að allar einingar birti yfirlit um sjóðstreymi.

GAGNSEMI UPPLÝSINGA Í SJÓÐSTREYMI

- 4 Yfirlit um sjóðstreymi, sem notað er í samhengi við aðra hluta reikningsskilanna, veitir notendum upplýsingar sem gera þeim kleift að meta breytingar á hreinum eignum einingar, að meta fjármögnun hennar (þ.m.t. greiðsluhæfi og gjaldþol hennar) og getu hennar til að hafa áhrif á fjárhæðir og tímasetningu sjóðstreymis til þess að aðlagast breyttum aðstæðum og færa sér ný tækifæri í nyt. Upplýsingar um sjóðstreymi eru gagnlegar til þess að meta getu einingarinnar til að afla handbærs fjár og ígildis þess og þær gera notendum kleift að þróa reiknilíkön til að meta og bera saman núvirði sjóðstreymis ólíkra eininga í framtíðinni. Þær auka einnig samanburðarhæfi skýrslna um rekstrarárangur frá ólíkum einingum því þær eyða áhrifum sem verða af því að beita ólíkri reikningshaldslegri meðferð gagnvart sömu viðskiptum og atburðum.
- 5 Upplýsingar um sjóðstreymi á liðnum tíma eru oft notaðar sem vísending um fjárhæð, tímasetningu og áreiðanleika sjóðstreymis í framtíðinni. Þær eru einnig gagnlegar við athugun á nákvæmni eldra mats á sjóðstreymi framtíðarinnar og við greiningu á sambandinu milli arðsemi og hreins sjóðstreymis og á áhrifum verðlagsbreytinga.

SKILGREININGAR

- 6 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Handbært fé samanstendur af reiðufé og óbundnum innstæðum í banka.

Ígildi handbærs fjár eru óbundnar fjárfestingar til skamms tíma sem auðvelt er að skipta í þekktar fjárhæðir handbærs fjár og óveruleg hætta er á að breytist að verðgildi.

Sjóðstreymi er innstreymi og útstreymi handbærs fjár og ígildis þess.

Rekstrarhreyfingar stafa af aðaltekjuöflunarstarfsemi fyrirtækisins og öðrum rekstri sem ekki flokkast undir fjárfestingar- eða fjármögnunarhreyfingar.

Fjárfestingahreyfingar stafa af kaupum og sölu á langtímaeignum og öðrum fjárfestingum sem ekki teljast ígildi handbærs fjár.

Fjármögnunarhreyfingar stafa af þeim ráðstöfunum sem hafa í för með sér breytingar á fjárhæð og samsetningu eigin fjármagns og lántaka fyrirtækisins.

Handbært fé og ígildi þess

- 7 Ígildi handbærs fjár er notað svo að hægt sé að standa við fjárskuldbindingar til skamms tíma fremur en til þess að fjárfesta eða til annarra hluta. Eigi fjárfesting að geta talist ígildi handbærs fjár þarf að vera auðvelt að breyta henni í þekktu fjárhæð handbærs fjár og óveruleg hætta á að vera á því að hún breytist að verðgildi. Af þessum sökum telst fjárfesting venjulega því aðeins vera ígildi handbærs fjár að hún hafi stuttan binditíma, t.d. þrjá mánuði eða skemmri frá kaupdegi. Fjárfestingar í hlutabréfum teljast ekki vera ígildi handbærs fjár nema hlutabréfin séu í eðli sínu ígildi handbærs fjár, eins og á t.d. við um forgangshlutabréf sem eru keypt skömmu fyrir innlausn og hafa tilgreindan innlausnardag.
- 8 Lántökur í bönkum teljast almennt til fjármögnunarhreyfinga. Í sumum löndum verður þó yfirdráttur, sem er gjaldkræfur án fyrirvara, óaðskiljanlegur hluti af reiðufjárstjórnun eininga. Við þær aðstæður er yfirdráttur í banka talinn vera hluti af handbæru fé og ígildi þess. Einkenni slíkra bankaviðskipta er að staða á bankareikningi sveiflast oft frá inneign yfir í yfirdrátt.
- 9 Hreyfingar milli liða, sem fela í sér handbært fé eða ígildi þess, teljast ekki vera sjóðstreymi því að þessir þættir eru hluti af reiðufjárstjórnun einingar fremur en hluti af hreyfingum hennar í rekstri, fjárfestingu eða fjármögnun. Til reiðufjárstjórnunar telst einnig fjárfesting á umframmagni handbærs fjár í ígildi þess.

FRAMSETNING YFIRLITS UM SJÓÐSTREYMI

- 10 Í sjóðstreymisyfirliti skal greina frá sjóðstreymi á tilteknu tímabili og flokka það í rekstrar-, fjárfestingar- og fjármögnunarhreyfingar.
- 11 Eining greinir frá sjóðstreymi sínu, sem stafar af rekstrar-, fjárfestingar- og fjármögnunarhreyfingum, með þeim hætti sem best hæfir starfsemi hennar. Flokkun eftir hreyfingum veitir upplýsingar sem gera notendum kleift að meta áhrif þessara hreyfinga á efnahag einingarinnar og að meta fjárhæðir handbærs fjár og ígildis þess. Einnig má nota þessar upplýsingar til þess að meta sambandið á milli þessara hreyfinga.
- 12 Ein viðskipti geta falið í sér sjóðstreymi sem fellur undir mismunandi flokka. Þegar endurgreiðsla á láni með handbæru fé felur bæði í sér greiðslu vaxta og höfuðstóls getur t.d. vaxtaþátturinn flokkast sem rekstrarhreyfing og höfuðstólsþátturinn er flokkaður sem fjármögnunarhreyfing.

Rekstrarhreyfingar

- 13 Fjárhæð sjóðstreymis, sem stafar af rekstrarhreyfingum, er helsta vísbendingin um það að hvaða marki rekstur einingarinnar hefur myndað nægilegt sjóðstreymi til að endurgreiða lán, viðhalda rekstrargetu einingarinnar, greiða arð og fara út í nýjar fjárfestingar án þess að þurfa að fá fjármögnun utan frá. Upplýsingar um einstaka þætti sjóðstreymis vegna rekstrar á liðnum tíma eru, ásamt öðrum upplýsingum, gagnlegar til að spá fyrir um sjóðstreymi vegna rekstrar í framtíðinni.
- 14 Sjóðstreymi, sem stafar af rekstrarhreyfingum, á sér aðallega uppruna í helstu leiðum einingarinnar til að afla tekna. Af þeim sökum stafar það yfirleitt af viðskiptum og öðrum atburðum sem hafa áhrif á útreikning hreins hagnaðar eða hreins taps. Dæmi um sjóðstreymi, sem stafar af rekstrarhreyfingum, eru:
 - a) innborganir í handbæru fé vegna sölu á vöru og þjónustu,
 - b) innborganir í handbæru fé vegna höfundarlauna, þóknana, umboðslauna og annarra tekna,
 - c) greiðslur í handbæru fé til birgja vegna vara og þjónustu,
 - d) greiðslur í handbæru fé til starfsmanna eða fyrir þeirra hönd,
 - e) innborganir og greiðslur tryggingafyrirtækja í handbæru fé vegna iðgjalda og krafna, lífeyrisgreiðslna og annarra bóta,
 - f) greiðslur eða endurgreiðslur í handbæru fé á tekjusköttum, nema hægt sé að tengja þær sérstaklega fjármögnunar- og fjárfestingarhreyfingum, og
 - g) innborganir og greiðslur í handbæru fé vegna samninga sem ganga kaupum og sölum í viðskiptum.

Ýmis viðskipti, s.s. sala á einstökum framleiðslutækjum, geta leitt til myndunar söluhagnaðar eða sölutaps sem tekið er með í útreikningi á hreinum hagnaði eða hreinu tapi. Hins vegar er sjóðstreymið, sem tengist slíkum viðskiptum, flokkað sem sjóðstreymi sem stafar af fjárfestingarhreyfingum.

- 15 Eining getur átt verðbréf og lánasamninga í þeim tilgangi að eiga viðskipti með þau en þá eru þau áþekk birgðum sem er aflað sérstaklega til endursölu. Af þeim sökum er sjóðstreymi, sem stafar af kaupum og sölu á slíkum viðskiptaverðbréfum, flokkað sem rekstrarhreyfingar. Á sambærilegan hátt eru lán í handbæru fé og lán, sem fjármálastofnanir veita, venjulega flokkuð sem rekstrarhreyfingar þar sem þetta tengist helstu leiðum einingarinnar til að afla tekna.

Fjárfestingahreyfingar

- 16 Mikilvægt er að greina sérstaklega frá sjóðstreymi vegna fjárfestingahreyfinga af því að það sýnir hve miklu fé hefur verið varið í eignir sem eiga að mynda tekjur og sjóðstreymi í framtíðinni. Dæmi um sjóðstreymi vegna fjárfestingahreyfinga eru:

- a) greiðslur í handbæru fé til að kaupa varanlega rekstrarfjármuni, óáþreifanlegar eignir og aðrar langtímaeignir. Til þessara greiðslna teljast þær sem varða eignfærðan þróunarkostnað og eigin uppbyggingu á varanlegum rekstrarfjármunum,
- b) innborganir í handbæru fé vegna sölu varanlegra rekstrarfjármuna, óáþreifanlegra eigna og annarra langtímaeigna,
- c) greiðslur í handbæru fé fyrir gerning um eignarhluta eða fyrir skuldagerninga annarra eininga og fyrir hlutdeild í samrekstri (aðrar en greiðslur fyrir gerninga sem teljast ígildi handbærs fjár eða gerninga sem ganga kaupum og sölum í viðskiptum),
- d) innborganir í handbæru fé vegna sölu gerninga um eignarhluta eða á skuldagerningum annarra eininga og hlutdeild í samrekstri (aðrar en innheimtur fyrir gerninga sem teljast ígildi handbærs fjár og gerninga sem ganga kaupum og sölum í viðskiptum),
- e) lán í handbæru fé og lán sem eru veitt öðrum aðilum (aðrar en fyrirframgreiðslur og lán sem fjármálastofnanir veita),
- f) innborganir í handbæru fé vegna endurgreiðslu á fyrirframgreiðslum og lánum sem eru veitt öðrum aðilum (aðrar en fyrirframgreiðslur og lán fjármálastofnana),
- g) greiðslur í handbæru fé fyrir framtíðarsamninga, framvirka samninga, vilnunarumninga og skiptasamninga nema þegar samningunum er ætlað að ganga kaupum og sölum í viðskiptum eða greiðslurnar eru flokkaðar sem fjármögnunarhreyfingar og
- h) innborganir í handbæru fé vegna framtíðarsamninga, framvirkra samninga, valréttarsamninga og skiptasamninga nema þegar samningunum er ætlað að ganga kaupum og sölum í viðskiptum eða innheimturnar eru flokkaðar sem fjármögnunarhreyfingar.

Þegar samningur er skráður sem baktrygging á ákveðinni stöðu er sjóðstreymi vegna samningsins flokkað á sama hátt og sjóðstreymi vegna stöðunnar sem verið er að baktryggja.

Fjármögnunarhreyfingar

- 17 Mikilvægt er að greina sérstaklega frá sjóðstreymi vegna fjármögnunarhreyfinga vegna þess að það kemur að gagni þegar segja á fyrir um kröfur fjármagnseigenda í sjóðstreymi frá einingunni í framtíðinni. Dæmi um sjóðstreymi vegna fjármögnunarhreyfinga eru:

- a) innborganir í reiðufé vegna útgefna hlutabréfa eða annarra gerninga fyrir eignarhlut,
- b) greiðslur í handbæru fé til eigenda til að kaupa eða innleysa eigin eignarhluti í einingunni,
- c) innborganir í reiðufé vegna útgefna óveðtryggðra skuldabréfa, lána, víxla, veðskuldabréfa og annarrar lántöku til skamms eða langs tíma,
- d) endurgreiðslur í handbæru fé á fjárhæðum, sem teknar hafa verið að láni, og
- e) greiðslur leigutaka í handbæru fé til að lækka eftirstöðvar skulda vegna fjármögnunarleigu.

FRAMSETNING REKSTRARHREYFINGA Í SJÓÐSTREYMIS

- 18 Eining skal greina frá sjóðstreymi vegna rekstrarhreyfinga og nota ýmist:

- a) beinu aðferðina, þar sem birtir eru meginflokkar heildarinnborgana og heildargreiðslna í handbæru fé, eða

- b) óbeinu aðferðina þar sem hreinn hagnaður eða hreint tap er leiðrétt með tilliti til áhrifa af hreyfingum, sem ekki hafa áhrif á handbært fé, áhrifa af öllum frestuðum eða áföllnum liðum, sem hafa orðið eða munu verða vegna rekstrarinnborgana eða rekstrargreiðslna í handbæru fé, og áhrifa af tekjuliðum eða gjaldaliðum sem tengjast fjárfestingar- eða fjármögnunarhreyfingum.
- 19 Einingar eru hvattar til þess að nota beinu aðferðina þegar þær greina frá sjóðstreymi vegna rekstrarhreyfinga. Með beinu aðferðinni fást upplýsingar sem geta verið gagnlegar til þess að meta sjóðstreymi í framtíðinni sem ekki eru mögulegar með óbeinu aðferðinni. Með beinu aðferðinni má fá upplýsingar um meginflokka heildarinnborgana og heildarútborgana í handbæru fé, ýmist:
- a) úr bókhaldi einingarinnar eða
- b) með því að leiðrétta sölu, kostnaðarverð seldra vara (hjá fjármálastofnunum: vaxtatekjur og sambærilegar tekjur, vaxtagjöld og sambærileg gjöld) og aðra liði rekstrarreiknings út frá:
- i. breytingum á tímabilinu á birgðum og viðskiptakröfum og viðskiptaskuldum vegna rekstrar,
- ii. öðrum liðum, sem ekki hafa áhrif á handbært fé, og
- iii. öðrum liðum þar sem áhrifin á handbært fé flokkast sem fjárfestingar- eða fjármögnunarhreyfingar.
- 20 Með óbeinu aðferðinni er hreint sjóðstreymi vegna rekstrarhreyfinga ákvarðað með því að aðlaga hreinan hagnað eða hreint tap vegna áhrifa af:
- a) breytingum á tímabilinu á birgðum og viðskiptakröfum og viðskiptaskuldum vegna rekstrar,
- b) rekstrarliðum sem ekki hreyfa handbært fé, s.s. afskriftir, skuldbindingar, frestaðir skattar, óinnleystur gengis-hagnaður og gengistap, óráðstafaður hagnaður hlutdeildarfélaga og hlutdeild minnihluta, og
- c) öllum öðrum liðum þar sem áhrifin á handbært fé flokkast sem fjárfestingar- eða fjármögnunarhreyfingar.

Að öðrum kosti má setja fram hreint sjóðstreymi vegna rekstrarhreyfinga með óbeinu aðferðinni með því að sýna tekjur og gjöld, sem birtast í rekstrarreikningi, og breytingar á tímabilinu á birgðum og viðskiptakröfum og viðskiptaskuldum vegna rekstrar.

FRAMSETNING FJÁRFESTINGARHREYFINGA OG FJÁRMÖGNUNARHREYFINGA Í SJÓÐSTREYMI

- 21 Eining skal greina sérstaklega frá meginflokkum heildarinnborgana og heildarútborgana í handbæru fé, sem stafa af fjárfestingarhreyfingum og fjármögnunarhreyfingum, nema að því marki sem greint er frá sjóðstreymi skv. 22. og 24. lið á hreinum grunni.

FRAMSETNING SJÓÐSTREYMIS Á HREINUM GRUNNI

- 22 Greina má frá sjóðstreymi á hreinum grunni stafi það af eftirfarandi rekstrar-, fjárfestingar- eða fjármögnunarhreyfingum:
- a) innborgunum og útborgunum í handbæru fé fyrir hönd viðskiptamanna þegar sjóðstreymið endurspeglar athafnir viðskiptamannsins fremur en athafnir einingarinnar og
- b) innborgunum og útborgunum í handbæru fé fyrir liði sem hafa mikinn veltuhræða þar sem fjárhæðir eru háar og binditími stuttur.
- 23 Dæmi um innborganir og útborganir í handbæru fé, sem vísað er til í a-lið 22. liðar, eru:
- a) móttaka og endurgreiðsla á óbundnum innstæðum í bönkum,
- b) sjóðir, sem fjárfestingarfyrirtæki annast fyrir viðskiptamenn sína, og
- c) leigugjöld, innheimt fyrir hönd eigenda fasteigna og greidd til þeirra.
- Dæmi um innborganir og útborganir í handbæru fé, sem vísað er til í b-lið 22. liðar, eru lán og endurgreiðslur vegna:
- a) höfuðstólsfjárhæða viðskiptamanns í greiðslukortaviðskiptum,
- b) kaupa og sölu á fjárfestingum og
- c) annarrar lántöku til skamms tíma, t.d. lána með gjalddaga þremur mánuðum eftir lántökudag eða innan skemmri tíma.

- 24 Sjóðstreymi frá eftirfarandi hreyfingum fjármálastofnunar má tilgreina á hreinum grunni:
- a) innborganir og útborganir í handbæru fé vegna móttöku og endurgreiðslu á innstæðum sem eru bundnar til tiltekins dags,
 - b) innlagnir og úttektir á innstæðum hjá öðrum fjármálastofnunum og
 - c) lán í handbæru fé og lán sem eru veitt viðskiptamönnum og endurgreiðslur slíkra fyrirgreiðslna og lána.

SJÓÐSTREYMI Í ERLENDUM GJALDMIÐLI

- 25 Sjóðstreymi, sem stafar af viðskiptum í erlendum gjaldmiðli, skal skrá í starfrækslugjaldmiðli einingar með því að reikna fjárhæð erlenda gjaldmiðilsins út frá því gengi sem er milli starfrækslugjaldmiðilsins og gengis erlenda gjaldmiðilsins þann dag sem sjóðstreymið átti sér stað.
- 26 Sjóðstreymi erlends dótturfélags skal umreikna miðað við gengi starfrækslugjaldmiðilsins og gengis erlenda gjaldmiðilsins þá daga sem sjóðstreymi myndast.
- 27 Greina skal frá sjóðstreymi, sem gert er upp í erlendum gjaldmiðli, í samræmi við IAS-staðal 21, áhrif gengisbreytinga í erlendum gjaldmiðlum. Þetta heimilar að notað sé gengi sem er nálægt raunverulegu gengi. Til dæmis má nota vegið meðalgengi ákveðins tímabils til að skrá viðskipti í erlendum gjaldmiðli eða til að umreikna sjóðstreymi erlends dótturfélags. Hins vegar heimilar IAS-staðal 21 ekki notkun skráðs gengis eins og það var við dagsetningu efnahagsreiknings þegar umreikna á sjóðstreymi erlends dótturfélags.²⁸ Önnuleystur gengishagnaður eða gengistap vegna breytinga á gengi erlends gjaldmiðils er ekki sjóðstreymi. Í sjóðstreymisyfirlitinu er hins vegar greint frá áhrifum gengisbreytinga á handbært fé og ígildi þess, sem er fyrir hendi eða ber að greiða, til þess að samræma tölur fyrir handbært fé og ígildi þess við upphaf og lok tímabilsins. Greint er frá þessari fjárhæð sérstaklega í sjóðstreymi utan rekstrar-, fjárfestingar- og fjármögnunarhreyfinga og felur hún í sér mismuninn, ef einhver er, ef greint hefði verið frá þessu sjóðstreymi miðað við gengi við lok tímabils.
- 29 [Felldur brott]
- 30 [Felldur brott]

VEXTIR OG ARÐUR

- 31 Greina skal sérstaklega frá sjóðstreymi vegna móttekinna og greiddra vaxta og arðs. Samræmi skal vera í því frá einu tímabili til annars hvernig hver liður fyrir sig er flokkaður í rekstrar-, fjárfestingar- eða fjármögnunarhreyfingar.
- 32 Í sjóðstreymisyfirlitinu er greint frá samanlagðri fjárhæð vaxta sem hefur verið greidd á tímabilinu, hvort sem vextirnir hafa verið færðir til gjalda í rekstrarreikningi eða eignfærðir í samræmi við leyfilega fráviksaðferð sem fram kemur í IAS-staðli 23, fjármagnskostnaður.
- 33 Almennt eru greiddir vextir og mótteknir vextir og arður flokkaðir sem rekstrarhreyfing í sjóðstreymi fjármálastofnana. Hins vegar er ekki almennt samkomulag um það hvernig skuli flokka þessa liði í sjóðstreymi hjá öðrum einingum. Greidda vexti og móttekna vexti og arð má flokka sem rekstrarhreyfingu í sjóðstreymi vegna þess að þessir liðir koma við sögu við útreikning á hreinum hagnaði eða hreinu tapi. Að öðrum kosti má flokka greidda vexti og móttekna vexti og arð sem fjármögnunar- eða fjárfestingarhreyfingu í sjóðstreymi vegna þess að þessir liðir eru kostnaður, sem fylgir því að útvega fjármagn, eða arður af fjárfestingum.
- 34 Greiddan arð má flokka sem fjármögnunarhreyfingu í sjóðstreymi vegna þess að hann er kostnaður við að útvega fjármagn. Að öðrum kosti má flokka greiddan arð sem lið meðal rekstrarhreyfinga í sjóðstreymi til þess að auðveldna notendum að meta getu fyrirtækis til að greiða arð úr sjóðstreymi vegna rekstrar.

TEKJUSKATTUR

- 35 Greina skal sérstaklega frá sjóðstreymi sem stafar af tekjusköttum og það skal flokka meðal rekstrarhreyfinga í sjóðstreymi nema unnt sé að tengja það sérstaklega við fjárfestingar- og fjármögnunarhreyfingar.
- 36 Tekjuskattar stafa af viðskiptum sem valda sjóðstreymi sem flokkast sem rekstrar-, fjárfestingar- eða fjármögnunarhreyfingar í sjóðstreymisyfirliti. Þó að auðvelt kunnist að vera að rekja skattgjöld til fjárfestingar- eða fjármögnunarhreyfinga er oft ógerlegt að skilgreina tilsvarendi sjóðstreymi vegna skattgjalda og það getur átt sér stað á öðru tímabili en á tímabili sjóðstreymisins vegna viðskiptanna sem liggja að baki. Þess vegna eru greiddir skattar almennt flokkaðir sem rekstrarhreyfing í sjóðstreymi. Þegar mögulegt er að rekja sjóðstreymi vegna skattgjalda til einstakra viðskipta, sem valda sjóðstreymi sem flokkast sem fjárfestingar- eða fjármögnunarhreyfingar, er sjóðstreymið vegna skattgjalda hins vegar flokkað sem fjárfestingar- eða

fjármögnunarhreyfing eins og við á. Þegar sjóðstreymi vegna skattgjalda er skipt á milli hreyfinga úr fleiri en einum flokki er greint frá samanlagðri fjárhæð greiddra skatta.

FJÁRFESTINGAR Í DÓTTURFÉLÖGUM, HLOTDEILDARFÉLÖGUM OG SAMREKSTRI

- 37 Þegar fjárfesting í hlutdeildarfélagi eða dótturfélagi er færð samkvæmt hlutdeildar- eða kostnaðarverðsaðferð skal fjárfestir takmarka upplýsingar í sjóðstreymisýfirlitinu við sjóðstreymi milli sín og þess sem fjárfest er í, t.d. við arð og lánveitingar.
- 38 Eining, sem greinir frá hlutdeild sinni í sameiginlegri rekstrareiningu (sjá IAS-staðal 31, reikningsskil vegna hlutdeildar í samrekstri) og notar hlutfallsleg samstæðureikningsskil til þess, tekur með, í samstæðusjóðstreymisýfirliti sínu, þann hlut sem hún á í sjóðstreymi sameiginlegu rekstrareiningarinnar. Eining, sem greinir frá slíkri hlutdeild og notar hlutdeildaraðferð til þess, tekur með í sjóðstreymisýfirliti sínu þá liði sem snerta fjárfestingar hennar í sameiginlegu rekstrareiningunni og útgreiðslum og öðrum greiðslum eða innheimtum á milli hennar og sameiginlegu rekstrareiningarinnar.

YFIRTÖKUR OG SALA Á DÓTTURFÉLÖGUM OG ÖÐRUM REKSTRAREININGUM

- 39 Eining skal greina sérstaklega frá samanlögðu sjóðstreymi sem stafar af yfirtöku og sölu á dótturfélögum eða öðrum rekstrareiningum og flokka það sem fjárfestingahreyfingar.
- 40 Eining skal greina frá samanlögðum fjárhæðum í eftirfarandi liðum að því er varðar yfirtöku og sölu á dótturfélögum og öðrum rekstrareiningum á tímabilinu:
- heildaryfirtökuverði eða heildarsöluverði,
 - þeim hluta af yfirtökuverði eða söluverði sem er greiddur með handbæru fé eða ígildi þess,
 - fjárhæð handbærs fjár og ígildis þess í dótturfélaginu eða rekstrareiningunni, sem er keypt eða seld, og
 - fjárhæð eigna og skulda, annarra en handbærs fjár eða ígildis þess, í dótturfélaginu eða rekstrareiningunni sem er yfirtekin eða seld, sem er dregin saman í meginflokk.
- 41 Það að sýna sem sérstakan lið í sjóðstreymi þau áhrif sem stafa af yfirtöku og sölu á dótturfélögum og öðrum rekstrareiningum, ásamt því að tilgreina sérstaklega verð yfirtekinna eða seldra eigna og skulda, hjálpar til við að gera greinarmun á sjóðstreymi af því tagi og sjóðstreymi sem stafar af öðrum rekstrar-, fjárfestingar- eða fjármögnunarhreyfingum. Þau sjóðstreymisáhrif er koma fram við sölu fjárfestinga eru ekki dregin frá þeim sjóðstreymisáhrifum er verða vegna kaupa á öðrum fjárfestingum.
- 42 Í sjóðstreymisýfirlitinu er greint frá samanlagðri, greiddri eða móttækinni fjárhæð handbærs fjár sem kaup- eða söluverði, að frádregnu handbæru fé og ígildi þess sem keypt var eða selt.

VIÐSKIPTI SEM EKKI HAFNA ÁHRIF Á HANDBÆRT FÉ

- 43 Fjárfestingar- og fjármögnunarhreyfingar, sem ekki kalla á notkun handbærs fjár eða ígildis þess, skulu ekki koma fram á sjóðstreymisýfirliti. Greina skal frá slíkum hreyfingum annars staðar í reikningsskilunum þannig að allar mikilvægar upplýsingar um þessar fjárfestingar- og fjármögnunarhreyfingar komi fram.
- 44 Margar fjárfestingar- eða fjármögnunarhreyfingar hafa ekki bein áhrif á sjóðstreymi á tímabilinu þótt þær hafi áhrif á fjármagnsuppbyggingu og eignasamsetningu einingar. Það er í samræmi við hlutverk sjóðstreymisýfirlits að greina ekki frá viðskiptum sem ekki hreyfa handbært fé í sjóðstreymisýfirlitinu vegna þess að þessir liðir fela ekki í sér sjóðstreymi á yfirstandandi tímabili. Dæmi um viðskipti, sem ekki hreyfa handbært fé, eru:
- kaup eigna, ýmist með yfirtöku á skuldum sem tengjast þeim beint eða með fjármögnunarleigu,
 - yfirtaka einingar með útgáfu hlutabréfa og
 - breyting skulda í hlutafé.

SAMSETNING HANDBÆRS FJÁR OG ÍGILDIS ÞESS

- 45 Eining skal greina frá þætti handbærs fjár og ígildis þess og skal sýna afstemmingu á fjárhæðunum í sjóðstreymisýfirliti sínu, miðað við samsvarandi liði sem greint er frá í efnahagsreikningi.
- 46 Í ljósi þess hversu margvíslegar aðferðir tíðkast við reiðufjárstjórnun og bankaviðskipti í heiminum og til þess að fara eftir IAS-staðli 1, *framsetning reikningsskila*, skal eining greina frá þeim aðferðum sem það fylgir við ákvörðun á samsetningu handbærs fjár og ígildis þess.
- 47 Í samræmi við IAS-staðal 8, *hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkiur og breytingar á reikningsskilaaðferðum*, er gerð grein fyrir áhrifum allra breytinga sem kunna að hafa orðið á aðferðunum sem fylgt er við ákvörðun á samsetningu handbærs fjár og ígildis þess, t.d. breytinga á flokkun fjármálagerna sem áður töldust til fjárfestingarsamvals fyrirtækisins.

AÐRAR UPPLÝSINGAR

- 48 Eining skal veita upplýsingar um, ásamt skýringum frá stjórnendum, verulegar fjárhæðir handbærs fjár og ígildis þess sem einingin á en er ekki til ráðstöfunar fyrir samstæðuna.
- 49 Ýmsar aðstæður geta valdið því að samstæðan getur ekki ráðstafað því handbæra fé eða ígildi þess sem einingin á. Dæmi um slíkt er m.a. handbært fé eða ígildi þess hjá dótturfélagi sem starfar í landi þar sem gjaldeyriskömorkunum eða öðrum lagalegum takmörkunum er beitt þannig að móðurfélagið eða önnur dótturfélag geta ekki haft almenn afnot af stöðunni.
- 50 Viðbótarupplýsingar geta skipt notendur máli við skilning á fjárhagsstöðu og greiðslugetu einingar. Hvatt er til þess að slíkar upplýsingar, ásamt skýringum frá stjórnendum, séu birtar en þær geta falið í sér:
- a) fjárhæð ónotaðra lántökuheimilda sem kunna að standa til boða vegna framtíðarrekkstrar og til uppgjors á fjármagnsskuldbindingum, en þá skal benda á allar takmarkanir sem kunna að vera á notkun þessara heimilda,
 - b) samanlagðar fjárhæðir sjóðstreymis vegna hvernar rekstrar-, fjárfestingar- og fjármögnunarhreyfingar um sig, sem tengist hlutdeild í samrekstri, sem greint hefur verið frá með notkun hlutfallslegra samstæðureikningsskila,
 - c) samanlagða fjárhæð sjóðstreymis, sem sýnir aukningu á afkastagetu til aðgreiningar frá því sjóðstreymi sem er nauðsynlegt til að viðhalda afkastagetu, og
 - d) fjárhæð sjóðstreymis sem stafar af rekstrar-, fjárfestingar- og fjármögnunarhreyfingum hvers starfsþáttar eftir atvinnugreinum og landsvæðum (sjá IFRS-staðal 8, *Starfsþættir*).
- 51 Það er gagnlegt fyrir notandann að birt sé hvort í sínu lagi sjóðstreymi, sem sýnir aukna afkastagetu, og sjóðstreymi, sem er nauðsynlegt til að viðhalda afkastagetu, til þess að hann geti metið hvort einingin sé að fjárfesta nægilega í viðhaldi afkastagetu sinnar. Eining, sem fjárfestir ekki nægilega í viðhaldi á afkastagetu sinni, getur verið að skaða arðsemi í framtíðinni í þágu núverandi greiðsluhæfis og greiðslna til eigenda.
- 52 Upplýsingar um sjóðstreymi fyrir tiltekna starfsþætti gerir notendum kleift að öðlast betri skilning á sambandinu milli sjóðstreymis fyrirtækisins í heild og einstakra þátta þess og á fánleika og breytileika í sjóðstreymi starfsþáttar.

GILDISTÖKUDAGUR

- 53 Þessi staðall gildir fyrir reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1994 eða síðar.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 8*Reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*

MARKMIÐ

- 1 Markmiðið með þessum staðli er að mæla fyrir um viðmiðanir fyrir vali og breytingum á reikningsskilaaðferðum og einnig um reikningshaldslega meðferð breytinga á reikningsskilaaðferðum, upplýsingar um breytingar á reikningshaldslegu mati og leiðréttingar á skekkjum. Staðlinum er ætlað að auka mikilvægi og áreiðanleika reikningsskila einingar og samanburðarhæfi reikningsskilanna til lengri tíma lítið og við reikningsskil annarra eininga.
- 2 Kröfur um upplýsingar um reikningsskilaaðferðir, að undanskildum upplýsingum um breytingar á reikningsskilaaðferðum, eru settar fram IAS-staðli 1, *Framsetning reikningsskila*.

GILDISSVIÐ

- 3 Beita skal þessum staðli við val og beitingu reikningsskilaaðferða og reikningsskilalega meðferð vegna breytinga á reikningsskilaaðferðum, breytinga á reikningshaldslegu mati og leiðréttinga vegna skekkja á fyrri tímabilum.
- 4 Skattaleg áhrif leiðréttinga á skekkjum á fyrri tímabilum og afturvirkra leiðréttinga sem gerðar eru vegna breytinga á reikningsskilaaðferðum skal færa og gera grein fyrir í samræmi við IAS-staðal 12, *tekjuskattar*.

SKILGREININGAR

- 5 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Reikningsskilaaðferðir eru þær sérstöku meginreglur, grundvöllur, hefðir, reglur og venjur sem eining beitir við gerð og framsetningu reikningsskila.

Breyting á reikningshaldslegu mati er leiðrétting á bókfærðu verði eignar eða skuldar eða fjárhæð vegna reglubundinnar nýtingar eignar sem leiðir af mati á núverandi stöðu eigna og skulda og áætluðum framtíðarávinningi og skuldbindingum sem tengjast þeim. Breytingar á reikningshaldslegu mati eru vegna nýrra upplýsinga eða nýrrar þróunar og eru þar af leiðandi ekki leiðréttingar á skekkjum.

Alþjóðlegir reikningsskilastaðlar (IFRS) eru staðlar og túlkanir sem Alþjóðareikningsskilaráðið (IASB) hefur samþykkt. Þau samanstanda af:

- a) alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IFRS),
- b) alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IAS) og
- c) túlkunum alþjóðlegu túlkunarnefndarinnar um reikningsskil (IFRIC), sem áður var fastanefndin um túlkanir (SIC).

Mikilvægt: Úrfellingar eða rangfærslur liða eru mikilvægar ef þær gætu, hver og ein eða í heild, haft áhrif á efnahagslegar ákvarðanir notenda sem teknar eru á grundvelli reikningsskilanna. Mikilvægi er háð stærð og eðli úrfellingar eða rangfærslu og er metið út frá aðstæðum í hverju tilviki. Stærð eða eðli liðarins, eða hvort tveggja, getur ráðið úrslitum.

Skekkjur fyrri tímabila eru úrfellingar og rangfærslur í reikningsskilum einingar á einu eða fleiri fyrri tímabilum sem rekja má til þess að ekki voru notaðar eða að misnotaðar voru áreiðanlegar upplýsingar sem:

- a) voru fyrir hendi þegar reikningsskil fyrir þessi tímabil voru heimiluð til birtingar og
- b) unnt var með sanngirni að ætla að hefði verið aflað og tekið mið af við gerð og framsetningu þessara reikningsskila.

Slíkar skekkjur eru m.a. áhrif af villum í útreikningi, villur við beitingu reikningsskilaaðferða, yfirsjónir eða rangtúlkanir staðreynda og svik.

Afturvirk beiting er beiting nýrrar reikningsskilaaðferðar á viðskipti, aðra atburði og aðstæður eins og þeirri reikningsskilaaðferð hafi alltaf verið beitt.

Afturvirk endurgerð er leiðrétting á færslu, mati og upplýsingum um fjárhæðir í aðaleiningum reikningsskila eins og skekkja á fyrra tímabili hefði aldrei átt sér stað.

Ógerlegt: Ógerlegt er að beita kröfu þegar einingin getur ekki beitt henni þrátt fyrir að hafa gert allar tilraunir til þess sem sanngjarn má telja að gerðar séu. Fyrir tiltekið fyrra tímabil er ógerlegt að beita breytingu á reikningsskilaaðferð afturvirkta eða endurgera reikningsskil afturvirkta til að leiðrétta skekkju ef:

- a) ekki er unnt að ákvarða áhrif af afturvirkri beitingu eða afturvirkri endurgerð,
- b) afturvirka beitingin eða afturvirka endurgerðin krefst þess að sett sé fram tilgáta um hver hafi verið fyrirætlan stjórnenda á því tímabili eða
- c) afturvirka beitingin eða afturvirka endurgerðin krefst verulegs mats á fjárhæðum og ómögulegt er að greina hlutlægt á milli upplýsinga um slíkt mat sem:
 - i. gefa vísbendingar um aðstæður daginn/dagana, sem á að færa þessar fjárhæðir, meta eða veita upplýsingar um og
 - ii. hefðu verið fyrir hendi, þegar reikningsskilin fyrir þetta fyrra tímabil voru heimiluð til birtingar, og annarra upplýsinga.

Framvirk beiting breytingar á reikningsskilaaðferð og á færslu áhrifa breytingar á reikningshaldslegu mati er:

- a) beiting nýju reikningsskilaaðferðarinnar á viðskipti, aðra atburði og aðstæður frá deginum sem aðferðinni er breytt og
 - b) færsla áhrifa af breytingunni á reikningshaldslegu mati á yfirstandandi tímabili og framtíðartímabilum sem breytingin hefur áhrif á.
- 6 Við mat á því hvort úrfelling eða rangfærsla geti haft áhrif á efnahagslegar ákvarðanir notenda og þar af leiðandi verið mikilvæg er nauðsynlegt að skoða einkenni þessara notenda. Í 25. lið í „Rammanum um gerð og framsetningu reikningsskila“ er tekið sérstaklega fram að gengið sé út frá því „að notendur hafi allnokkra þekkingu á viðskiptum og rekstrarumhverfi fyrirtækja og reikningsskilum og séu tilbúnir að kynna sér upplýsingarnar af hæfilegri kostgæfni“. Þess vegna þarf að taka tillit til þess í matinu hvornig ætla megi með sanngjörnum hætti að notendur reikningsskila með slík einkenni kunni að láta hafa áhrif á sig við töku efnahagslegra ákvarðana.

REIKNINGSSKILAAÐFERÐIR

Val og beiting reikningsskilaaðferða

- 7 Þegar staðall eða túlkun gildir sérstaklega um viðskipti, annan atburð eða aðstæður skal ákvarða reikningsskilaaðferðina eða -aðferðirnar, sem beitt er á þann lið, með því að beita staðlinum eða túlkuninni og með hliðsjón af viðeigandi leiðbeiningum um framkvæmd sem Alþjóðareikningsskilaráðið hefur gefið út um staðalinn eða túlkunina.
- 8 Í IFRS-stöðlum eru settar fram reikningsskilaaðferðir sem Alþjóðareikningsskilaráðið hefur komist að niðurstöðu um að leiði til reikningsskila með viðeigandi og áreiðanlegum upplýsingum um viðskipti, aðra atburði og aðstæður sem þær eiga við um. Ekki þarf að beita þessum aðferðum þegar áhrifin af beitingu þeirra eru ekki mikilvæg. Þó er ekki rétt að valda frávikum eða leiðrétta það ekki, sem eru ekki mikilvæg, frá IFRS-stöðlum til að ná fram sérstakri framsetningu á fjárhagsstöðu, rekstrarárangri eða sjóðstreymi einingar.
- 9 Leiðbeiningar um framkvæmd staðla, sem Alþjóðareikningsskilaráðið gefur út, eru ekki hluti staðlanna og þess vegna eru ekki gerðar kröfur um reikningsskil í þeim.
- 10 Ef ekki er til staðall eða túlkun, sem gildir sérstaklega um tiltekin viðskipti, annan atburð eða aðstæður, skulu stjórnendur nota eigin dómgreind við þróun og beitingu reikningsskilaaðferðar sem leiðir til upplýsinga sem:
 - a) skipta máli fyrir notendur við hagræna ákvörðunartöku og
 - b) eru áreiðanlegar að því leyti að reikningsskilin:
 - i. gefa raunsanna mynd af fjárhagsstöðu, rekstrarárangri og sjóðstreymi einingarinnar,
 - ii. endurspeglar fjárhagslegan kjarna viðskipta, annarra atburða og aðstæðna en ekki aðeins lagalegt form,

- iii. eru hlutlaus, þ.e. óhlutdræg,
 - iv. eru varfærnisleg og
 - v. eru heildstæð í öllum mikilvægum atriðum.
- 11 Þegar stjórnendur meta með eigin dómgreind, eins og lýst er í 10. lið, skulu þeir vísa til og hafa í huga viðeigandi notkun eftirfarandi heimilda sem er raðað eftir mikilvægi:
- a) kröfur og leiðbeiningar í stöðlum og túlkunum, sem fjalla um sambærileg og tengd viðfangsefni, og
 - b) skilgreiningar, skilyrði fyrir færslum og matshugtök að því er varðar eignir, skuldir, tekjur og gjöld í *Rammanum*.
- 12 Þegar stjórnendur nota eigin dómgreind, sem lýst er í 10. lið, við mat geta þeir einnig haft í huga nýjustu yfirlýsingar annarra reglusetningaraðila, sem nota sambærilegan hugtakaramma til að þróa reikningsskilastaðla, önnur fagrit um reikningsskil og viðurkenndar venjur í atvinnugreinum, að því marki sem þær eru ekki í ósamræmi við heimildirnar í 11. lið.

Samkvæmni í reikningsskilaaðferðum

- 13 Eining skal velja og beita reikningsskilaaðferðum sínum með samræmdum hætti á sambærileg viðskipti, aðra atburði og aðstæður nema staðall eða túlkun krefjist þess sérstaklega eða heimili að liðir séu flokkaðir og að rétt sé að nota aðrar aðferðir gagnvart þeim. Ef staðall eða túlkun krefst eða heimilar slíka flokkun skal velja og beita með samkvæmni viðeigandi reikningsskilaaðferða gagnvart hverjum flokki.

Breytingar á reikningsskilaaðferðum

- 14 Eining skal því aðeins breyta reikningsskilaaðferð ef breytingin:
- a) er krafa samkvæmt staðli eða túlkun eða
 - b) hefur í för með sér að í reikningsskilunum eru áreiðanlegri og meira viðeigandi upplýsingar um áhrif af viðskiptum, öðrum atburðum eða aðstæðum á fjárhagsstöðu, rekstrarangur eða sjóðstreymi einingarinnar.
- 15 Notendur reikningsskila þurfa að geta borið saman reikningsskil einingar yfir tímabil til að geta greint þróun fjárhagsstöðu, rekstrarangurs og sjóðstreymis hennar. Þess vegna er sömu reikningsskilaaðferðum beitt innan hvers tímabils og frá einu tímabili til annars nema breyting á reikningsskilaaðferðum fullnægi einni af viðmiðunum í 14. lið.
- 16 Eftirfarandi tilvik teljast ekki vera breytingar á reikningsskilaaðferðum:
- a) beiting reikningsskilaaðferðar fyrir viðskipti, aðra atburði eða aðstæður, sem eru efnislega frábrugðin fyrri atburðum eða viðskiptum, og
 - b) beiting nýrrar reikningsskilaaðferðar fyrir viðskipti, aðra atburði eða aðstæður sem hafa ekki átt sér stað áður eða voru ekki mikilvæg.
- 17 Þegar aðferð er beitt í fyrsta sinn til að endurmeta eignir í samræmi við IAS-staðal 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*, eða IAS-staðal 38, *óefnislegar eignir*, er breyting á reikningsskilaaðferð sem skal farið með sem endurmat í samræmi við IAS-staðal 16 eða IAS-staðal 38 fremur en í samræmi við þennan staðal.
- 18 Liðir 19 til 31 gilda ekki um breytingar á þeirri reikningsskilaaðferð sem lýst er í 17. lið.

Beiting breytinga á reikningsskilaaðferðum

- 19 Með fyrirvara um 23. lið:
- a) skal eining greina frá breytingu á reikningsskilaaðferð, sem stafar af beitingu staðals eða túlkunar í fyrsta sinn, í samræmi við sérstök bráðabirgðaákvæði þess staðals eða túlkunar, ef einhver eru, og
 - b) skal eining, þegar hún breytir reikningsskilaaðferð við upphaflega beitingu staðals eða túlkunar, og í honum er ekki að finna sérstök bráðabirgðaákvæði um þá breytingu, eða þegar hún breytir reikningsskilaaðferð að eigin vilja, beita breytingunni afturvirk.

- 20 Í þessum staðli telst það ekki vera breyting á reikningsskilaaðferð að eigin vilja þegar staðli eða túlkun er beitt fyrir en ætlað var.
- 21 Ef ekki er til staðall eða túlkun sem gildir sérstaklega um viðskipti, annan atburð eða aðstæður geta stjórnendur, í samræmi við 12. lið, beitt reikningsskilaaðferð úr nýjustu yfirlýsingum annarra reglusetningaraðila sem nota sambærilegan hugtakaramma til að þróa reikningsskilastaðla. Ef einingin velur, í kjölfar breytingar á slíkri yfirlýsingu, að breyta reikningsskilaaðferð, skal færa og gera grein fyrir þeirri breytingu eins og hún væri breyting á reikningsskilaaðferð að eigin vilja.

Afturvirk beiting

- 22 Með fyrirvara um 23. lið skal einingin, þegar breytingu á reikningsskilaaðferð er beitt afturvirkt í samræmi við a- eða b-lið 19.-liðar, leiðréttu upphafsstöðu hvers eiginfjárlhuta, sem það hefur áhrif á, í því fyrsta af fyrri tímabilum, sem sett eru fram, og hinna samanburðarfjárhæðanna, sem greint er frá fyrir hvert hinna fyrri tímabila, sem sett eru fram eins og nýju reikningsskilaaðferðinni hafi alltaf verið beitt.

Takmarkanir á afturvirkri beitingu

- 23 Þegar krafist er afturvirkrar beitingar skv. a- eða b-lið 19. liðar skal beita reikningsskilaaðferð afturvirkt nema þegar ógerlegt er að ákvarða annaðhvort áhrif á sérstakt tímabil eða uppsöfnuð áhrif breytinganna.
- 24 Þegar ógerlegt er, að því er varðar tiltekið tímabil, að ákvarða áhrif þess á samanburðarupplýsingar að breyta um reikningsskilaaðferð fyrir eitt eða fleiri af fyrri tímabilum, sem sett eru fram, skal einingin beita nýju reikningsskilaaðferðinni á bókfært verð eigna og skulda frá og með upphafi fyrsta tímabils þegar afturvirk beiting er framkvæmanleg, sem getur verið núverandi tímabil, og skal gera samsvarandi leiðréttingu á upphafsstöðu hvers eiginfjárlhuta sem verður fyrir áhrifum fyrir það tímabil.
- 25 Þegar ógerlegt er að ákvarða uppsöfnuð áhrif, í upphafi núverandi tímabils, af því að beita nýrri reikningsskilaaðferð á öll fyrri tímabil skal einingin leiðréttu samanburðarupplýsingarnar þannig að nýrri reikningsskilaaðferð sé beitt framvirkt frá fyrsta degi sem unnt er.
- 26 Þegar eining beitir nýrri reikningsskilaaðferð afturvirkt beitir hún nýrri reikningsskilaaðferð á samanburðarupplýsingar fyrir fyrri tímabil eins langt aftur og unnt er. Afturvirk beiting á fyrri tímabil er ekki gerleg nema unnt sé að ákvarða uppsöfnuð áhrif á fjárhæðir bæði í upphafs- og lokastöðu efnahagsreiknings á því tímabili. Fjárhæð leiðréttingarinnar, sem af því leiðir og tengist tímabilum á undan þeim sem sett eru fram í reikningsskilunum, er tekin með í upphafsstöðu hvers eiginfjárlhuta, sem verður fyrir áhrifum af henni, á fyrsta tímabilinu sem sýnt er. Alla jafna er leiðréttingin gerð á óráðstöfuðu eigin fé. Leiðréttingin getur þó verið gerð á öðrum eiginfjárlhuta (t. d. til að fylgja ákvæðum staðals eða túlkunar). Aðrar upplýsingar um fyrri tímabil, t.d. fjárhagslegar lykiltölur í samantektum, skulu einnig leiðréttar eins langt aftur og unnt er.
- 27 Þegar ógerlegt er fyrir einingu að beita nýrri reikningsskilaaðferð afturvirkt vegna þess að hún getur ekki ákvarðað uppsöfnuð áhrif af beitingu aðferðarinnar á öll fyrri tímabil beitir einingin, í samræmi við 25. lið, nýrri aðferð framvirkt frá upphafi þess tímabils sem það er fyrst framkvæmanlegt. Hún tekur því ekki tillit til þess hluta uppsafnaðra leiðréttinga á eignum, skuldum og eigin fé sem hefur orðið fyrir þann dag. Breyting á reikningsskilaaðferð er heimilud þrátt fyrir að ógerlegt sé að beita aðferðinni framvirkt fyrir fyrri tímabil. Í 50.-53. lið er að finna leiðbeiningar um það þegar ógerlegt er að beita nýrri reikningsskilaaðferð á eitt eða fleiri tímabil.

Upplýsingar

- 28 Þegar beiting staðals eða túlkunar í fyrsta sinn hefur áhrif á núverandi tímabil, eða eitthvert fyrri tímabil hefði slík áhrif nema ógerlegt sé að ákvarða fjárhæð leiðréttingarinnar eða gæti haft áhrif á síðari tímabil, skal eining veita upplýsingar um:
- heiti staðalsins eða túlkunarinnar,
 - hvort breyting á reikningsskilaaðferð er gerð í samræmi við bráðabirgðaákvæði hennar, þegar við á,
 - eðli breytingar á reikningsskilaaðferð,

- d) lýsingu á bráðabirgðaákvæðum, þegar við á,
- e) bráðabirgðaákvæði, sem gætu haft áhrif á síðari tímabil, þegar við á,
- f) fjárhæð leiðréttingar fyrir núverandi tímabil og hvert fyrra tímabili, sem greint er frá, að svo miklu leyti sem unnt er:
 - i. að því er varðar hverja sérlínu í reikningsskilum sem þetta hefur áhrif á og
 - ii. að því er varðar grunnhagnað á hlut og þynntan hagnað á hlut ef IAS-staðall 33, *hagnaður á hlut*, gildir fyrir eininguna,
- g) fjárhæð leiðréttingar, sem tengist tímabilum á undan þeim sem sett eru fram, að svo miklu leyti sem unnt er, og
- h) kringumstæðurnar sem leiddu til þess háttar ástands og gefa lýsingu á því hvernig og síðan hvenær breytingu á reikningsskilaaðferð hefur verið beitt, ef afturvirk beiting, sem krafist er samkvæmt a- eða b-lið 19. liðar, er ógerleg fyrir tiltekið fyrra tímabil eða fyrir tímabil á undan þeim sem eru sett fram.

Ekki er þörf á að endurtaka þessar upplýsingar í reikningsskilum síðari tímabila.

- 29 Þegar breyting á reikningsskilaaðferð að eigin vilja hefur áhrif á núverandi tímabil, eða eitthvert fyrra tímabil hefði áhrif á það tímabil nema ógerlegt sé að ákvarða fjárhæð leiðréttingarinnar eða gæti haft áhrif á síðari tímabil, skal eining veita upplýsingar um:

- a) eðli breytingar á reikningsskilaaðferð,
- b) ástæður þess að beiting nýrrar reikningsskilaaðferðar veitir áreiðanlegar og meira viðeigandi upplýsingar,
- c) fjárhæð leiðréttingar á núverandi tímabili og hverju því fyrra tímabili, sem greint er frá, að svo miklu leyti sem unnt er:
 - i. að því er varðar hverja sérlínu í reikningsskilum sem þetta hefur áhrif á og
 - ii. að því er varðar grunnhagnað á hlut og þynntan hagnað á hlut, ef IAS-staðall 33 gildir fyrir eininguna,
- d) fjárhæð leiðréttingar, sem tengist tímabilum á undan þeim sem sett eru fram, að svo miklu leyti sem unnt er, og
- e) kringumstæðurnar sem leiddu til þessa ástands og lýsa skal því hvernig og frá hvaða tíma breytingu á reikningsskilaaðferð hefur verið beitt, ef afturvirk beiting er ógerleg fyrir tiltekið fyrra tímabil eða fyrir tímabil á undan þeim sem eru sett fram.

Ekki er þörf á að endurtaka þessar upplýsingar í reikningsskilum síðari tímabila.

- 30 Þegar eining hefur ekki beitt nýjum staðli eða túlkun, sem hefur verið gefin út en hefur ekki enn tekið gildi, skal einingin veita upplýsingar um:

- a) þessa staðreynd og
- b) þekktar upplýsingar eða upplýsingar sem unnt er að áætla allvel og varða mat á hugsanlegum áhrifum sem beiting nýs staðals eða túlkunar mun hafa á reikningsskil einingarinnar á því tímabili sem beiting fer fram í fyrsta sinn.

- 31 Í samræmi við 30. lið skal eining veita upplýsingar um:

- a) heiti nýja staðalsins eða túlkunarinnar,
- b) eðli væntanlegrar breytingar eða breytinga á reikningsskilaaðferð,
- c) dagsetninguna, sem krafist er að beiting staðalsins eða túlkunarinnar hefjist,
- d) dagsetninguna, þegar einingin ráðgerir að beita staðlinum eða túlkuninni í fyrsta sinn og
- e) annaðhvort:
 - i. umfjöllun um væntanleg áhrif þess á reikningsskil einingarinnar þegar staðlinum eða túlkuninni er beitt í fyrsta sinn eða

- ii. ef ekki er vitað hver þau áhrif verða eða ekki er unnt að áætla þau með skynsamlegum hætti, yfirlýsing þess efnis.

BREYTINGAR Á REIKNINGSHALDSLEGU MATI

- 32 Vegna þeirrar óvissu sem fylgin er í viðskiptastarfsemi, er ómögulegt að meta marga liði í reikningsskilum af nákvæmni og því einungis hægt að beita mati. Við matið þarf að nota eigin dómgreind sem byggist á nýjustu tiltækum og áreiðanlegum upplýsingum. Til dæmis getur verið gerð krafa um mat á:
- a) niðurfærslu viðskiptakrafna,
 - b) úreldingu birgða,
 - c) gangvirði fjáreigna eða fjárskulda,
 - d) nýtingartíma afskrifanlegra eigna eða væntanlegu notkunarmynstri þess efnahagslega framtíðarávinnings sem felst í þeim og
 - e) ábyrgðarskuldbindingar.
- 33 Nauðsynlegt er að beita sanngjörnu mati við gerð reikningsskila og það dregur ekki úr áreiðanleika þeirra.
- 34 Mat getur þurft að endurskoða ef þær aðstæður sem matið byggðist á breytast eða vegna nýrra upplýsinga eða aukinnar reynslu. Eðli sínu samkvæmt tengist endurskoðun á mati ekki fyrri tímabilum og er ekki leiðrétting á skekkju.
- 35 Breyting á matsgrunninum, sem er beitt, er breyting á reikningsskilaaðferð en ekki breyting á reikningshaldslegu mati: Þegar erlitt er að greina á milli breytingar á reikningsskilaaðferð og breytingar á reikningshaldslegu mati er farið með breytinguna sem breytingu á reikningshaldslegu mati.
- 36 Áhrif breytingar á reikningshaldslegu mati, að undanskildum breytingum sem falla undir 37. lið, skal færa framvirkt með því að telja þau með í rekstrarreikningi:
- a) á því tímabili þegar breytingin er gerð ef breytingin hefur einungis áhrif á það tímabil eða
 - b) á því tímabili þegar breytingin er gerð og síðari tímabilum ef breytingin hefur áhrif á hvort tveggja.
- 37 Að því marki sem breyting á reikningshaldslegu mati leiðir til breytinga á eignum og skuldum eða tengist eiginfjárlíð skal færa hana með því að leiðrétta bókfært verð tengdrar eignar, skuldar eða eiginfjárliðar á því tímabili sem breytingin á sér stað.
- 38 Framvirk færsla á áhrifum breytingar á reikningshaldslegu mati merkir að breytingunni er beitt að því er varðar viðskipti, aðra atburði og aðstæður frá þeim degi sem breytingin á mati er gerð. Breyting á reikningshaldslegu mati getur haft áhrif á hagnað eða tap á núverandi tímabili eingöngu eða hagnað eða tap á bæði núverandi og síðari tímabilum. Breyting á mati fjárhæðar vegna niðurfærslu viðskiptakrafna hefur t.d. einungis áhrif á hagnað eða tap núverandi tímabils og er því færð á núverandi tímabili. Hins vegar hefur breyting á mati á áætluðum nýtingartíma afskrifanlegrar eignar í framtíðinni eða á væntanlegu notkunarmynstri efnahagslegs ávinnings sem felst í eigninni áhrif á afskriftarkostnað á núverandi tímabili og síðari tímabilum miðað við það sem eftir er af nýtingartíma eignarinnar. Í báðum tilvikum eru áhrif breytingarinnar á yfirstandandi tímabil færð sem tekjur eða gjöld á núverandi tímabili. Ef einhver áhrif verða á síðari tímabilum eru þau færð sem tekjur eða gjöld á þeim tímabilum.

Upplýsingar

- 39 Eining skal greina frá eðli og fjárhæð breytingar á reikningshaldslegu mati sem hefur áhrif á yfirstandandi tímabili eða er vænst að hafi áhrif á síðari tímabilum nema að því er varðar upplýsingar um áhrif á síðari tímabil þegar ekki er gerlegt að meta þau áhrif.
- 40 Ef ekki er tilgreind fjárhæð í upplýsingum um áhrif á síðari tímabilum vegna þess að mat er ekki gerlegt skal eining greina frá því að svo sé.

SKEKKJUR

- 41 Skekkjur geta komið fram í færslu, mati, framsetningu eða upplýsingum um aðaleiningar reikningsskila. Reikningsskil eru ekki í samræmi við IFRS-staðla ef í þeim eru annaðhvort verulegar skekkjur eða óverulegar skekkjur sem gerðar eru af ásettu ráði til að fá fram tiltekna framsetningu á fjárhagsstöðu, rekstrarárangri eða sjóðstreymi einingar. Hugsanlegar villur á yfirstandandi tímabili, sem uppgötvast á því tímabili, eru leiðréttaðar áður en reikningsskilin eru heimiluð til birtingar.

Verulegar skekkjur uppgötvast þó stundum ekki fyrir en á síðara tímabili og þessar skekkjur frá fyrra tímabili eru leiðréttaðar í samanburðarupplýsingunum sem eru settar fram í reikningsskilunum fyrir þetta síðara tímabil (sjá 42.-47. lið).

- 42 Með fyrirvara um 43. lið skal eining leiðrétta verulegar villur frá fyrri tímabilum afturvirkir í fyrstu reikningsskilum sem heimiluð eru til útgáfu eftir að þær uppgötvast, með því að:
- endurákvæða samanburðarfjárhæðir fyrir fyrra eða fyrri tímabil, sem sett voru fram og skekkjur voru í, eða
 - endurákvæða upphafsstöðu eigna, skulda og eigin fjár fyrir fyrsta tímabilið sem sett var fram ef skekkjan átti sér stað fyrir fyrsta fyrra tímabil sem sett var fram.

Takmarkanir á afturvirkri endurgerð

- 43 Leiðrétta skal skekkju frá fyrra tímabili með afturvirkri endurgerð nema þegar ógerlegt er að ákvarða annaðhvort áhrif að því er varðar sérstakt tímabil eða uppsöfnuð áhrif skekkjunnar.
- 44 Þegar ógerlegt er að ákvarða áhrif skekkju á sérstök tímabil á samanburðarupplýsingar fyrir eitt eða fleiri af fyrri tímabilum, sem sett eru fram, skal einingin endurgera upphafsstöðu eigna, skulda og eigin fjár fyrir fyrsta tímabilið sem afturvirk endurgerð er gerleg (sem getur verið yfirstandandi tímabil).
- 45 Þegar ógerlegt er að ákvarða uppsöfnuð áhrif af skekkju á öll fyrri tímabil í upphafi yfirstandandi tímabils skal einingin endurgera samanburðarupplýsingarnar til að leiðrétta skekkjuna framvirkt frá fyrsta mögulega degi.
- 46 Leiðrétting skekkju vegna fyrra tímabils er ekki talin með í hagnaði eða tapi á því tímabili sem skekkjan uppgötvast. Allar upplýsingar, sem settar eru fram um fyrri tímabil, þ.m.t. fjárhagslegar lykiltölur í samantektum, skulu endurgerðar eins langt aftur og gerlegt er.
- 47 Þegar ógerlegt er að ákvarða fjárhæð skekkju (t.d. mistök í beitingu reikningsskilaaðferðar) fyrir öll fyrri tímabil, endurgerir einingin, í samræmi við 45. lið, samanburðarupplýsingarnar framvirkt frá fyrsta degi sem það er gerlegt. Hún tekur því ekki tillit til þess hluta uppsafnaðrar endurgerðar á eignum, skuldum og eigin fé sem hefur orðið fyrir þann dag. Í 50.-53. lið er að finna leiðbeiningar um það þegar ógerlegt er leiðrétta skekkju fyrir eitt eða fleiri tímabil.
- 48 Leiðréttingar á skekkjum eru aðgreindar frá breytingum á reikningshaldslegu mati. Reikningshaldslegt mat er í eðli sínu nálgun sem vera má að þurfi að endurskoða eftir því sem frekari upplýsingar koma í ljós. Ágóði eða tap, sem er fært sem afleiðing af óvissuþætti, er t.d. ekki leiðrétting á skekkju.

Upplýsingar um skekkjur á fyrri tímabilum

- 49 Þegar ákvæðum 42. liðar er beitt skal eining greina frá eftirfarandi:
- eðli skekkju frá fyrra tímabili,
 - fjárhæð leiðréttingarinnar fyrir hvert fyrra tímabil sem sett er fram, að svo miklu leyti sem unnt er:
 - að því er varðar hverja sérlínu í reikningsskilum sem þetta hefur áhrif á og
 - að því er varðar grunnhagnað á hlut og þynntan hagnað á hlut, ef IAS-staðall 33 á við um eininguna,
 - fjárhæð leiðréttingarinnar í upphafi þess fyrsta af fyrri tímabilum, sem eru sett fram, og
 - kringumstæðunum sem leiddu til þessa ástands** og lýsa því hvernig og frá hvaða tíma skekkjan var leiðréttað afturvirk endurgerð er ógerleg fyrir tiltekið fyrra tímabil.

Ekki er þörf á að endurtaka þessar upplýsingar í reikningsskilum síðari tímabila.

- 50 Í sumum tilvikum er ógerlegt að leiðrétta samanburðarupplýsingar um eitt eða fleiri af fyrri tímabilum til þess að þær verði samanburðarhæfar við yfirstandandi tímabil. Til dæmis getur verið að gögnum hafi ekki verið safnað á fyrra eða fyrri tímabilum þannig að annaðhvort sé unnt að beita nýrri reikningsskilaaðferð afturvirk (þ.m.t., að því er varðar 51.–53. lið, framvirk beiting á fyrri tímabil) eða afturvirkri endurgerð til að leiðrétta skekkju á fyrri tímabili og ógerlegt getur verið að endurskapa upplýsingarnar.
- 51 Oft er nauðsynlegt að beita mati við beitingu reikningsskilaaðferðar á aðaleiningar reikningsskila sem eru færðar eða gerð grein fyrir með tilliti til viðskipta, annarra atburða eða aðstæðna. Mat er í eðli sínu huglægt og tiltekið mat kann að vera unnið eftir dagsetningu efnahagsreiknings. Mat og vinna við það getur verið erfiðara þegar reikningsskilaaðferð er beitt afturvirk eða við afturvirka endurgerð til leiðréttingar á skekkju frá fyrri tímabili vegna þess að lengra kann að vera liðið frá þeim viðskiptum, öðrum atburði eða aðstæðum sem um ræðir og orðið hafa fyrir áhrifum. Markmiðið með mati, sem tengist fyrri tímabilum, er þó hið sama og með mati sem fer fram á yfirstandandi tímabili, þ.e. að matið endurspegli aðstæðurnar þegar viðskiptin, annar atburður eða aðstæður áttu sér stað.
- 52 Þess vegna þarf, þegar nýrri reikningsskilaaðferð er beitt eða skekkja frá fyrri tímabili er leiðrétt, að aðgreina upplýsingar sem
- gefa vísbendingar um aðstæður sem voru fyrir hendi á þeim degi (dögum) þegar viðskiptin, annar atburður eða aðstæður áttu sér stað og
 - hefðu verið fyrir hendi, þegar reikningsskilin fyrir þetta fyrri tímabil voru heimiluð til birtingar,
- frá öðrum upplýsingum. Við sumar gerðir mats (t.d. við mat á gangvirði sem byggist ekki á sannreynanlegu verði eða inntaki) er ógerlegt að aðgreina þessar gerðir upplýsinga. Þegar afturvirk beiting eða afturvirk endurgerð, útheimtir verulegt mat þar sem ómögulegt er að gera greinarmun á þessum tveimur gerðum upplýsinga, er ógerlegt að beita nýrri reikningsskilaaðferð eða leiðrétta fyrri tímabil afturvirk.
- 53 Ekki skal nota eftirhyggju þegar nýrri reikningsskilaaðferð er beitt eða þegar fjárhæðir fyrri tímabils eru leiðréttar, annaðhvort með því að álykta um það hverjar fyrirætlanir stjórnenda hefðu verið á fyrri tímabili eða með því að meta fjárhæðirnar sem voru færðar, metnar eða tilgreindar á fyrri tímabili. Þegar eining leiðréttir t.d. skekkju frá fyrri tímabili á mati fjáreigna, sem áður höfðu verið flokkaðar sem fjárfestingar sem haldið er til gjalddaga í samræmi við IAS-staðal 39, *fjármálagerningar: færsla og mat*, breytir það ekki matsgrunninum fyrir það tímabil ef stjórnendur ákváðu síðar að halda ekki bréfunum til gjalddaga. Auk þess lítur eining, þegar hún leiðréttir skekkju frá fyrri tímabili í útreikningi á skuldbindingum vegna uppsafnaðs veikindaleyfis starfsmanna í samræmi við IAS-staðal 19, *starfskjör*, fram hjá upplýsingum um óvenju skæðan inflúensufaraldur á næsta tímabili sem urðu tiltækar eftir að reikningsskilin fyrir fyrri tímabil voru heimiluð til birtingar. Það að verulegt mat er oft nauðsynlegt, þegar samanburðarupplýsingum, sem settar voru fram á fyrri tímabilum, er breytt, kemur ekki í veg fyrir áreiðanlegar lagfæringar eða leiðréttingar á samanburðarupplýsingunum.

GILDISTÖKUDAGUR

- 54 Eining skal beita þessum staðli fyrir árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr. Ef eining beitir þessum staðli vegna tímabils sem hefst fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.

AFTURKÖLLUN ANNARRA YFIRLÝSINGA

- 55 Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 8, *hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum*, sem var endurskoðaður 1993.
- 56 Þessi staðall kemur í stað eftirfarandi túlkana:
- SIC-túlkunar 2, *samkvæmni — eignfærsla fjármagnskostnaðar*, og
 - SIC-túlkunar 18, *samkvæmni — leyfilegar fráviksaðferðir*.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 10*Atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings*

MARKMIÐ

1 Markmiðið með staðlinum er að mæla fyrir um:

- a) hvenær eining skuli leiðrétta reikningsskil sín vegna eftir dagsetningu efnahagsreiknings og
- b) hvaða upplýsingar eining skuli veita varðandi dagsetningu heimildar til birtingar reikningsskila og varðandi atburði eftir dagsetningu efnahagsreiknings.

Í staðlinum er einnig gerð krafa um að eining geri ekki reikningsskil sín á þeim grundvelli að einingin sé áframhaldandi rekstrarhæf ef atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings gefa til kynna að forsendan um áframhaldandi rekstrarhæfi eigi ekki við.

GILDISSVIÐ

2 Staðlinum skal beita við reikningsskilalega meðferð atburða og þegar greint er frá atburðum sem eiga sér stað eftir dagsetningu efnahagsreiknings.

SKILGREININGAR

3 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings eru atburðir, hagstæðir og óhagstæðir, sem eiga sér stað eftir dagsetningu efnahagsreiknings og fyrir þá dagsetningu er birting reikningsskilanna er heimiluð. Hægt er að tilgreina tvönn konar atburði:

- a) þá sem færa sönnur á aðstæður sem voru til staðar við dagsetningu efnahagsreiknings (*atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla á leiðréttingu*) og
- b) þá sem gefa til kynna aðstæður sem komu upp eftir dagsetningu efnahagsreiknings (*atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla ekki á leiðréttingu*).

4 Ferlið, sem tengist heimild til birtingar reikningsskilanna, getur verið breytilegt eftir stjórnunarháttum, lagafyrirmælum og verklagi við gerð og frágang reikningsskilanna.

5 Í sumum tilvikum er gerð krafa um að eining leggi reikningsskil sín fyrir hluthafa til samþykktar eftir að reikningsskilin hafa verið birt. Í slíkum tilvikum er birting reikningsskilanna heimiluð á birtingardegi en ekki á þeim degi þegar hluthafar samþykktu reikningsskilin.

Dæmi

Hinn 28. febrúar 20X2 ljúka stjórnendur einingar við drög að reikningsskilum ársins sem lýkur 31. desember 20X1. Hinn 18. mars 20X2 fer stjórn einingarinnar yfir reikningsskilin og heimilar birtingu þeirra. Einingin gefur út tilkynningu um hagnað sinn og aðrar valdar fjárhagsupplýsingar hinn 19. mars 20X2. Hluthafar og aðrir geta nálgast reikningsskilin 1. apríl 20X2. Hluthafar samþykkja reikningsskilin á aðalfundi hinn 15. maí 20X2 og eru samþykktu reikningsskilin síðan skráð hjá eftirlitsstofnun 17. maí 20X2.

Birting reikningsskilanna var heimiluð hinn 18. mars 20X2 (þann dag sem stjórnin heimilaði birtingu þeirra).

6 Í sumum tilvikum er gerð krafa um að stjórnendur einingar afhendi sérstakri eftirlitsnefnd (sem stjórnendur eiga ekki sæti í) reikningsskilin til samþykktar. Í slíkum tilvikum er birting reikningsskilanna heimiluð þegar stjórnendur heimila að þau verði afhent eftirlitsnefndinni.

Dæmi

Stjórnendur einingar heimila hinn 18. mars 20X2 að reikningsskil verði afhent eftirlitsnefnd þess. Í eftirlitsnefndinni eiga eingöngu sæti aðilar, sem eru ekki stjórnendur, eins og fulltrúar starfsmanna og annarra hagsmunaaðila. Eftirlitsnefndin samþykkir reikningsskilin 26. mars 20X2.

Hluthafar og aðrir geta nálgast reikningsskilin 1. apríl 20X2. Reikningsskilin eru afhent á aðalfundi 15. maí 20X2 og eru reikningsskilin síðan skráð hjá eftirlitsaðila 17. maí 20X2.

Birting reikningsskilanna er heimiluð hinn 18. mars 20X2 (þann dag sem stjórnendur heimila að þau verði birt eftirlitsnefndinni).

- 7 Atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings fela í sér alla atburði sem eiga sér stað fram til þess dags sem birting reikningsskilanna er heimiluð, jafnvel þótt atburðirnir eigi sér stað eftir birtingu opinberrar afkomutilkynningar eða annarra valdra fjárhagsupplýsinga.

FÆRSLA OG MAT

Atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla á leiðréttingu

- 8 Eining skal leiðrétta fjárhæðir sem færðar eru í reikningsskilum hennar þannig að þær endurspegli þá atburði eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla á leiðréttingu.
- 9 Eftirfarandi eru dæmi um atburði eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla á leiðréttingu, þar sem einingu er skylt að leiðrétta fjárhæðir sem færðar eru í reikningsskilum hennar eða að færa liði sem ekki höfðu verið færðir áður:
- a) sátt í dómsmáli eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem staðfestir að einingin hafi verið bundin skuldbindingu við dagsetningu efnahagsreiknings. Einingin leiðréttir áður færða, reiknaða skuldbindingu, sem tengist þessu dómsmáli, ef hún er fyrir hendi, í samræmi við IAS-staðal 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*, eða færir nýja, reiknaða skuldbindingu. Einingin veitir ekki einungis upplýsingar um óvissa skuld vegna þess að með sáttinni fást viðbótargögn sem skal fara með í samræmi við 16. lið IAS-staðals 37,
 - b) upplýsingar sem berast eftir dagsetningu efnahagsreiknings og gefa til kynna að virði eignar hafi rýrnað við dagsetningu efnahagsreiknings eða að leiðrétta verði fjárhæð virðisrýrnunartaps, sem áður hefur verið fært, á þessari eign. Dæmi:
 - i. gjaldþrot viðskiptavinar, sem á sér stað eftir dagsetningu efnahagsreiknings, staðfestir venjulega að tap hafi verið til staðar á viðskiptakröfu við dagsetningu efnahagsreiknings og að einingin þurfi að leiðrétta bókfært verð viðskiptakröfu og
 - ii. sala á birgðum eftir dagsetningu efnahagsreiknings getur gefið til kynna hreint söluvirði þeirra við dagsetningu efnahagsreiknings,
 - c) ákvörðun eftir dagsetningu efnahagsreiknings á kostnaðarverði eigna sem keyptar voru fyrir dagsetningu efnahagsreiknings eða söluverð eigna sem seldar voru fyrir dagsetningu efnahagsreiknings,
 - d) ákvörðun eftir dagsetningu efnahagsreiknings á fjárhæð hagnaðar á hlut eða bónusgreiðslna ef einingin hafði gildandi, lagalega eða ætlaða skuldbindingu, við dagsetningu efnahagsreiknings, til að greiða slíkar greiðslur vegna atburða sem áttu sér stað fyrir þann dag (sbr. IAS-staðal 19, *starfskjör*).
 - e) uppgötvun svika eða skekkja sem sýna að reikningsskilin eru röng.

Atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla ekki á leiðréttingu

- 10 Eining skal ekki leiðrétta fjárhæðir sem færðar eru í reikningsskilum hennar þannig að það endurspegli atburði eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem ekki kalla á leiðréttingu.
- 11 Dæmi um atburð eftir dagsetningu efnahagsreiknings, sem ekki kallar á leiðréttingu, er lækkun á markaðsvirði fjárfestinga eftir dagsetningu efnahagsreiknings og fyrir þann dag sem birting reikningsskilanna er heimiluð. Lækkun á markaðsvirði tengist yfirleitt ekki ástandi fjárfestinganna, við dagsetningu efnahagsreiknings, heldur endurspeglar hún aðstæður sem hafa komið upp síðar. Af þessum sökum leiðréttir eining ekki fjárhæðir sem færðar eru í reikningsskilum hennar vegna fjárfestinganna. Að sama skapi breytir einingin ekki fjárhæðum sem birtar eru í skýringum vegna fjárfestinganna, við dagsetningu efnahagsreiknings þó að þörf geti verið á viðbótarupplýsingum skv. 21. lið.

Arður

- 12 Ef eining tilkynnir um arðgreiðslur til hluthafa (eins og skilgreint er í IAS-staðli 32, *fjármálagerningar: upplýsingar og framsetning*) eftir dagsetningu efnahagsreiknings skal einingin ekki færa þær arðgreiðslur sem skuld við dagsetningu efnahagsreiknings.

- 13 Ef tilkynnt er um arðgreiðslur (þ.e. arðgreiðslur eru heimilaðar með viðeigandi hætti og ekki lengur ákveðnar af einingunni) eftir dagsetningu efnahagsreiknings en áður en reikningsskilin eru heimiluð til birtingar eru arðgreiðslur ekki skuldfærðar á efnahagsreikningi vegna þess að þær uppfylla ekki skilyrði um núverandi skuldbindingu í IAS-staðli 37. Greint er frá slíkum arðgreiðslum í skýringunum í samræmi við IAS-staðal 1, *framsetning reikningsskila*.

ÁFRAMHALDANDI REKSTRARHÆFI

- 14 Eining skal ekki gera reikningsskil sín á þeim grundvelli að hún verði áfram rekstrarhæf ef stjórnendur taka ákvörðun um, eftir dagsetningu efnahagsreiknings, að þeir áformi annaðhvort að slíta einingunni eða stöðva rekstur eða að ekki sé annarra kosta völ en að slíta félaginu eða stöðva rekstur.
- 15 Versnandi rekstrarafkoma og fjárhagsstaða eftir dagsetningu efnahagsreiknings getur gefið til kynna að þörf sé á því að athuga hvort forsendan um áframhaldandi rekstrarhæfi eigi enn við. Ef forsendan um áframhaldandi rekstrarhæfi á ekki lengur við eru áhrif þess það stórvægileg að í þessum staðli er gerð krafa um að grundvallarbreyting sé gerð á grunni reikningsskilanna fremur en að leiðrétting sé gerð á fjárhæðum sem færðar voru í upphaflegan grunn reikningsskilanna.
- 16 Í IAS-staðli 1 er tekið fram hvaða upplýsinga er krafist ef:
- reikningsskilin eru ekki gerð á grundvelli áframhaldandi rekstrarhæfis eða
 - stjórnendum er ljóst að veruleg óvissa ríkir um atburði eða aðstæður sem vakið geta miklar efasemdir um getu einingarinnar til að viðhalda áframhaldandi rekstrarhæfi. Atburðir eða aðstæðurnar, sem krefjast upplýsingagjafar, kunna að koma fyrir eftir dagsetningu efnahagsreiknings.

UPPLÝSINGAR

Dagsetning heimildar til birtingar

- 17 Eining skal tilgreina dagsetninguna þegar birting reikningsskilanna var heimiluð og hver veitti heimildina. Ef eigendur einingarinnar eða aðrir hafa ákvörðunarrétt til þess að breyta reikningsskilunum eftir birtingu þeirra skal einingin veita upplýsingar um að svo sé.
- 18 Mikilvægt er fyrir notendur að vita hvenær birting reikningsskilanna var heimiluð vegna þess að reikningsskilin endurspeglu ekki atburði sem eiga sér stað eftir þann dag.

Uppfærsla á upplýsingum um aðstæður við dagsetningu efnahagsreiknings

- 19 Ef eining berast upplýsingar eftir dagsetningu efnahagsreiknings um aðstæður sem voru til staðar við dagsetningu efnahagsreiknings skal einingin uppfæra upplýsingar sem varða þessar aðstæður í ljósi þessara nýju upplýsinga.
- 20 Í sumum tilvikum þarf eining að breyta upplýsingum í reikningsskilum sínum þannig að þær endurspegli upplýsingar sem berast eftir dagsetningu efnahagsreiknings, jafnvel þótt þessar upplýsingar hafi ekki áhrif á þær fjárhæðir sem einingin færir í reikningsskil sín. Dæmi um að nauðsynlegt sé að breyta upplýsingum er þegar gögn koma fram eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem um að óviss skuld hafi verið til staðar við dagsetningu efnahagsreiknings. Til viðbótar því að skoða hvort þörf sé á að færa reiknaða skuldbindingu eða breyta henni samkvæmt IAS-staðli 37 skal eining uppfæra upplýsingar um hina óvissu skuld í ljósi þessara gagna.

Atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla ekki á leiðréttingu

- 21 Ef atburðir, sem gerast eftir dagsetningu efnahagsreiknings og kalla ekki á leiðréttingu, eru mikilvægir getur það haft áhrif á fjárhagslegar ákvarðanir notenda á grundvelli reikningsskilanna sé ekki greint frá þeim. Þar af leiðandi skal eining veita upplýsingar um eftirfarandi fyrir hvern mikilvægan flokk atburða sem eiga sér stað eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla ekki á leiðréttingu:
- eðli atburðarins og
 - mat á fjárhagslegum áhrifum hans eða yfirlýsing um að ekki sé hægt að vinna slíkt mat.
- 22 Eftirfarandi eru dæmi um atburði eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla ekki á leiðréttingu en er yfirleitt nauðsynlegt að greina frá:
- við meiri háttar sameiningu fyrirtækja eftir dagsetningu efnahagsreiknings (samkvæmt IFRS-staðli 3, *sameining fyrirtækja*, er gerð krafa um birtingu ákveðinna upplýsinga í slíkum tilvikum) eða við sölu á þýðingarmiklu dótturfélagi,
 - tilkynning um áform um að leggja af starfsemi,

- c) meiri háttar kaup á eignum, flokkun á eignum sem er haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, *fastafjármunir sem er haldið til sölu og aflögð starfsemi*, önnur ráðstöfun eigna eða eignarnám af hálfu hins opinbera á helstu eignum,
- d) eyðilegging á mikilvægri framleiðslueiningu af völdum eldsvoða eftir dagsetningu efnahagsreiknings,
- e) tilkynnt er um eða hafist er handa við framkvæmd meiri háttar endurskipulagningar (sjá IAS-staðal 37),
- f) meiri háttar viðskipti með almenna hluti og viðskipti með vænta almenna hluti eftir dagsetningu efnahagsreiknings (í IAS-staðli 33, *hagnaður á hlut*, er þess krafist að eining birti lýsingu á slíkum viðskiptum, að undanskildum þeim viðskiptum sem snerta útgáfu hlutafjár eða jöfnunarhlutafjár, skiptingu hluta eða sameiningu hluta í stærri hlut, sem í öllum tilvikum skal leiðrétta samkvæmt IAS-staðli 33),
- g) óeðlilega miklar breytingar eftir dagsetningu efnahagsreiknings á verði eigna eða á gengi erlendra gjaldmiðla,
- h) breytingar á skatthlutföllum eða skattalögum sem sett hafa verið eða tilkynnt eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem hafa veruleg áhrif á núverandi og frestaðar skattinneignir og skattskuldbindingar (sjá IAS-staðal 12, *tekjuskattar*),
- i. verulegar skuldbindingar eða óvissar skuldir sem stofnað er til, t.d. með útgáfu verulegra ábyrgða, og
- j) meiri háttar málaferli hefjast sem eiga sér einungis stað vegna atburða sem urðu eftir dagsetningu efnahagsreiknings.

GILDISTÖKUDAGUR

- 23 Eining skal beita þessum staðli fyrir árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir. Ef eining beitir þessum staðli vegna tímabils sem hefst fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.

AFTURKÖLLUN IAS-STADALS 10 (ENDURSKOÐAÐUR 1999)

- 24 Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 10, *atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings* (endurskoðaður 1999).

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 11

Verksamningar

MARKMIÐ

Markmiðið með þessum staðli er að segja fyrir um reikningshaldslega meðferð á tekjum og kostnaði sem tengjast verksamningum. Vegna eðlis þeirrar starfsemi, sem verksamningar taka til, fellur sá dagur þegar samningsvinna hefst og sá dagur þegar vinnunni lýkur oftast nær á mismunandi reikningsskilatímabil. Því er meginatriðið við bókun verksamninga skipting samningstekna og samningskostnaðar á þau reikningsskilatímabil sem framkvæmd verksamnings nær yfir. Í staðlinum er gengið út frá þeim skilyrðum fyrir færslum, sem settar eru fram í ramma fyrir gerð og framsetningu reikningsskila, við að ákvarða hvenær samningstekjur og samningskostnaður skulu færð sem tekjur og gjöld í rekstrarreikningnum. Í honum er einnig kveðið á um hagnýtar leiðbeiningar um beitingu þessara skilyrða.

GILDISSVIÐ

- 1 Þessum staðli skal beita við færslu verksamninga í reikningsskilum verktaka.
- 2 Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 11, *færsla verksamninga*, sem var samþykktur 1978.

SKILGREININGAR

- 3 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Verksamningur er samningur sem sérstaklega er gerður um byggingu eignar eða nokkurra eigna sem eru nátengdar eða háðar hver annarri þegar litið er til hönnunar, tækni og hlutverks þeirra eða tilgangs og notkunar þeirra.

Verksamningur á föstu verði er verksamningur þar sem verktaki samþykkir fast verð fyrir verkið eða fast verð fyrir hverja verkeiningu sem í sumum tilvikum er háð ákvæðum um kostnaðarhækkanir.

Álagningarsamningur er verksamningur þar sem verktaka er endurgreiddur heimilaður eða skilgreindur kostnaður, auk hundraðshluta af þessum kostnaði eða fastrar þóknunar.

- 4 Verksamningur kann að vera gerður um byggingu einnar eignar, t.d. brúar, byggingar, stíflu, leiðslu, vegar, skips eða ganga. Verksamningur kann einnig að ná til byggingar nokkurra eigna sem eru nátengdar eða háðar hver annarri þegar litið er til hönnunar, tækni eða hlutverks þeirra, eða tilgangs og notkunar þeirra. Dæmi um slíka samninga er bygging hreinsunarstöðva og annarra flókinna verksmiðja eða búnaðar.

- 5 Í þessum staðli tekur hugtakið verksamningar til:

- a) samninga um að veita þjónustu sem tengist byggingu eignarinnar beint, t.d. fyrir þjónustu verkefnisstjóra og arkitekta, og
- b) samninga um eyðileggingu eða endurbyggingu á eignum og umhverfisfrágang eftir niðurrif eigna.

- 6 Verksamningar eru útfærðir á ýmsa vegu en í þessum staðli flokkast þeir í verksamninga á föstu verði og álagningarsamninga. Sumir verksamningar kunna að hafa einkenni bæði verksamnings á föstu verði og álagningarsamnings, t.d. ef um er að ræða kostnaðarverð að viðbættu álagi þar sem tiltekið er umsamíð hámarksverð. Í slíkum tilvikum þarf verktaki að huga að öllum skilyrðum í 23. og 24. lið til þess að ákvarða hvenær skuli færa samningstekjur og -gjöld.

SAMDRÁTTUR OG STARFSÞÁTTUN VERKSAMNINGA

- 7 Kröfum í staðlinum er venjulega beitt sérstaklega um hvern verksamning fyrir sig. Í sumum tilvikum er þó nauðsynlegt að beita staðlinum á aðgreinanlegra liði einstaks samnings eða á flokk samninga svo að gera megi grein fyrir efni samnings eða samningsflokks.

- 8 Þegar samningur nær til nokkurra eigna skal fara með byggingu hverrar eignar eins og um sérstakan verksamning væri að ræða þegar:
- sérstök tilboð hafa verið lögð fram fyrir hverja eign,
 - samið hefur verið sérstaklega um hverja eign og verktaki og verkkaupi hafa getað samþykkt eða hafnað þeim hluta samningsins sem tengist hverri eign og
 - hægt er að greina kostnað og tekjur af hverri eign.
- 9 Samningsflokk skal fara með sem einn verksamning, hvort sem um er að ræða einn verkkaupa eða fleiri, þegar:
- samið er um samningsflokkinn í einu lagi,
 - samningarnir eru það nátengdir að þeir eru í reynd hluti af einu verkefni með eitt hagnaðarhlutfall og
 - samningarnir eru allir unnir samtímis eða í samfelldri röð.
- 10 Í samningi kann að vera ákvæði um valrétt viðskiptamanns til byggingar á viðbótareign eða um að breyta honum þannig að hann nái til byggingar viðbótareignar. Byggingu viðbótareignar skal fara með sem sérstakan verksamning þegar:
- eignin er verulega frábrugðin eigninni eða eignunum, sem upphaflegi samningurinn tók til, með tilliti til hönnunar, tækni eða hlutverks eða
 - samið er um verð eignarinnar án tillits til upphaflegs samningsverðs.

SAMNINGSTEKJUR

- 11 Samningstekjur skulu samanstanda af:
- þeim upphaflegu tekjum, sem samþykktar voru í samningnum og
 - frávikum í samningsbundnu verki, kröfum og hvatagreiðslum:
 - því marki sem líklegt er að þær muni leiða til tekna og
 - hægt er að meta þær með áreiðanlegum hætti.
- 12 Samningstekjur eru metnar á gangvirkni móttækis eða óinnheimts endurgjalds. Mat samningstekna er háð ýmsum óvissuþáttum sem ráðast af niðurstöðu atburða í framtíðinni. Matið þarf oft að endurskoða eftir því sem atburðir eiga sér stað og óvissuþættir skýrast. Þess vegna kunna samningstekjur að aukast eða minnka frá einu tímabili til annars. Dæmi:
- verktaki og verkkaupi kunna að verða sammála um frávik eða kröfur sem auka eða minnka samningstekjur á tímabili eftir að samningurinn var upphaflega samþykktur,
 - tekjur, sem samið er um í verksamningi á föstu verði, kunna að aukast vegna ákvæða um kostnaðarhækkunar,
 - samningstekjur kunna að minnka vegna viðurlaga sem hljóta af tölum verktaka við uppfyllingu samningsins eða
 - samningstekjur aukast eftir því sem verkeiningum fjölgar þegar í verksamningi á föstu verði felst fast verð á verkeiningu.
- 13 Frávik eru fyrirmæli frá verkkaupa um breytingar á umfangi verksins sem vinna skal samkvæmt samningnum. Frávik kann að leiða til aukningar eða minnkunar á samningstekjum. Dæmi um frávik eru breytingar á verklýsingu eða hönnun eignar og breytingar á gildistíma samningsins. Frávik eru innifalin í samningstekjum þegar:
- líklegt er að verkkaupi muni samþykkja frávik og fjárhæð teknanna sem stafa af frávikinu og
 - hægt er að meta fjárhæð teknanna með áreiðanlegum hætti.

- 14 Krafa er fjárhæð sem verktaki reynir að innheimta frá viðskiptamanni eða öðrum aðila til endurgreiðslu kostnaðar sem ekki er innifalinn í samningsfjárhæð. Krafa getur t.d. orðið til vegna tafa hjá verkkaupa, villna í verklysingum eða hönnun og umdeildra frávikum í samningsbundnu verki. Mat á fjárhæð tekna, sem verða til vegna krafna, er háð mikilli óvissu og veltur oft á niðurstöðum samningaviðræðna. Þess vegna eru kröfur einungis taldar með samningstekjum þegar:
- a) samningaviðræður eru langt komnar og líklegt er að verkkaupi muni samþykkja kröfuna og
 - b) hægt er að meta áreiðanlega þá fjárhæð sem líklegt er að verkkaupi samþykki.
- 15 Hvatagreiðslur eru viðbótarfjárhæðir sem greiddar eru til verktaka ef vinnan stenst eða tekur fram settum viðmiðunarkröfum. Samningur kann t.d. að gera ráð fyrir hvatagreiðslum til verktaka ef hann uppfyllir samninginn fyrir umsaminn tíma. Hvatagreiðslur eru taldar með samningstekjum þegar:
- a) samningurinn er það langt á veg kominn að líklegt er að hann muni standast eða taka fram settum viðmiðunarkröfum og
 - b) hægt er að meta fjárhæð hvatagreiðslunnar með áreiðanlegum hætti.

SAMNINGSKOSTNAÐUR

- 16 Samningskostnaður skal samanstanda af:
- a) kostnaði, sem tengist beint ákveðnum samningi,
 - b) kostnaði, sem rekja má almennt til samningsvinnu og hægt er að ráðstafa á samninginn, og
 - c) öðrum kostnaði, sem hægt er krefja verkkaupa um á grundvelli samningsins.
- 17 Kostnaður, sem tengist beint tilteknum samningi, er m.a.:
- a) launakostnaður á verkstað, þ.m.t. verkstjórn,
 - b) efniskostnaður vegna verksins,
 - c) afskriftir verksmiðja og búnaðar sem notuð eru við verkið,
 - d) kostnaður vegna flutnings verksmiðja, búnaðar og efnis til og frá framkvæmdastað,
 - e) kostnaður vegna leigu á verksmiðjum og búnaði,
 - f) hönnunarkostnaður og kostnaður við tæknilega aðstoð sem tengist samningnum beint,
 - g) áætlaður kostnaður vegna lagfæringa og ábyrgðarviðgerða, þ.m.t. áætlaður kostnaður verktaka við að skuldbinda sig til að ábyrgjast verk sitt, og
 - h) kröfur frá þriðja aðila.
- Þennan kostnað má lækka með tilfallandi tekjum sem ekki eru taldar með í samningstekjum, t.d. tekjum af sölu umframefnis og ráðstöfun verksmiðja og búnaðar við lok samnings.
- 18 Kostnaður, sem rekja má almennt til samningsvinnu og hægt er að skipta niður á ákveðna samninga, er m.a.:
- a) tryggingar,
 - b) hönnunarkostnaður og kostnaður við tæknilega aðstoð, sem ekki tengist tilteknum samningi beint, og
 - c) fastakostnaður við byggingarstarfsemi.

Slíkum kostnaði er skipt með kerfisbundnum og rökréttum aðferðum og er beitt eins á allan sambærilegan kostnað. Skiptingin byggist á eðlilegu umfangi byggingarstarfsemi. Fastakostnaður við byggingarstarfsemi telst t.d. vera undirbúningur og framkvæmd launavinnslu starfsmanna við byggingarframkvæmdir. Kostnaður, sem rekja má almennt til samningsvinnu og hægt er að ráðstafa á tiltekna samninga, nær einnig til lántökukostnaðar þegar verktaki beitir leyfilegri fráviksaðferð í IAS-staðli 23, *fjármagnskostnaður*.

- 19 Til kostnaðar, sem hægt er að krefja verkkaupa um á grundvelli ákvæða samningsins, má t.d. telja almennan stjórnunarkostnað og þróunarkostnað þegar kveðið er á um endurgreiðslu þeirra í samningnum.
- 20 Kostnaður, sem ekki er hægt að rekja almennt til samningsvinnu eða ekki er hægt að ráðstafa á samning, er ekki talinn með kostnaði við verksamning. Til slíks kostnaðar telst m.a.:
- a) almennur stjórnunarkostnaður, sem ekki er kveðið á um í samningnum að fáist endurgreiddur,
 - b) sölukostnaður.
 - c) rannsóknar- og þróunarkostnaður, sem ekki er kveðið á um í samningnum að fáist endurgreiddur, og
 - d) afskriftir ónotaðra verksmiðja og búnaðar, sem ekki eru notuð við framkvæmd ákvæðsins samnings.
- 21 Samningskostnaður felur í sér þann kostnað sem rekja má til samnings á því tímabili sem hefst á þeim degi sem samningur er gerður og lýkur þegar samningur hefur verið uppfylltur. Hins vegar er kostnaður, sem tengist beint samningi og stofnað er til við öflun samningsins, einnig talinn til samningskostnaðar ef hægt er að aðgreina hann og meta með áreiðanlegum hætti og sennilegt þykir að samningur verði gerður. Þegar kostnaður, sem stofnað er til við gerð samnings, er gjaldfærður á því tímabili þegar til hans er stofnað er hann ekki talinn með samningskostnaði þegar samningurinn er gerður á síðara tímabili.

FÆRSLA SAMNINGSTEKNA OG -GJALDA

- 22 Þegar hægt er að áætla niðurstöður verksamnings með áreiðanlegum hætti skal færa samningstekjur og samningskostnað, sem tengja má verksamningi, sem tekjur og gjöld, eftir því sem við á, með vísan til stöðu samningsvinnu þann dag sem efnahagsreikningur er dagsettur. Vænt tap vegna verksamnings skal færa strax sem gjöld í samræmi við 36. lið.
- 23 Þegar um verksamning á föstu verði er að ræða er hægt að meta niðurstöðu verksamnings með áreiðanlegum hætti þegar öll eftirfarandi skilyrði eru uppfyllt:
- a) unnt er að meta með áreiðanlegum hætti heildartekjur af samningnum,
 - b) líklegt er að efnahagslegur ávinningur af samningnum muni renna til einingarinnar,
 - c) hægt er að meta með áreiðanlegum hætti bæði kostnað við samning fram til verkloka og stöðu verksins miðað við dagsetningu efnahagsreiknings og
 - d) samningskostnað, sem rekja má til samningsins, er augljóslega hægt að greina og meta með áreiðanlegum hætti svo að hægt sé að bera raunverulegan samningskostnað, sem stofnað var til, saman við fyrri áætlanir.
- 24 Þegar um er að ræða álagningarsamning er hægt að áætla afkomu verksamnings með áreiðanlegum hætti þegar öll eftirfarandi skilyrði eru uppfyllt:
- a) líklegt er að efnahagslegur ávinningur af samningnum muni renna til einingarinnar,
 - b) hægt er að greina og meta samningskostnað, sem rekja má til samningsins, með áreiðanlegum hætti, hvort sem hann fæst sérstaklega endurgreiddur eða ekki.
- 25 Færsla tekna og gjalda, sem gerð er með vísan til stöðu samningsbundins verks, er oft kölluð áfangaaðferð. Samkvæmt þessari aðferð eru samningstekjur jafnaðar við þann samningskostnað, sem stofnað hefur verið til við að ná þessum áfanga verksins, sem leiðir til innlausnar tekna, gjalda og hagnaðar sem rekja má til þess hlutfalls verksins sem lokið hefur verið við. Með þessari aðferð fást gagnlegar upplýsingar um framvindu samningsvinnu og árangur á tímabilinu.
- 26 Samkvæmt áfangaaðferðinni eru samningstekjur færðar sem tekjur í rekstrarreikning þeirra reikningsskilatímabila þegar verkið er unnið. Samningskostnaður er venjulega gjaldfærður í rekstrarreikning þeirra reikningsskilatímabila þegar verkið, sem kostnaðurinn tengist, er unnið. Hins vegar er áætluð fjárhæð heildarsamningskostnaðar umfram heildarsamningstekjur færð strax til gjalda í samræmi við 36. lið.

- 27 Verktaki kann að hafa stofnað til kostnaðar sem tengist framtíðarstarfsemi vegna samningsins. Þessi samningskostnaður er eignfærður, að því tilskildu að líklegt sé að hann verði endurheimtur. Þessi kostnaður tákna oft kröfu á verkkaupa og er oft flokkaður sem samningsbundið verk í vinnslu.
- 28 Afkomu verksamnings er einungis hægt að meta með áreiðanlegum hætti þegar líklegt er að efnahagslegur ávinningur af samningnum muni renna til fyrirtækisins. Ef óvissa ríkir hins vegar um hvort fjárhæð, sem þegar hefur verið talin til samningstekna og færð í rekstrarreikning verði innheimt, er óinnheimtanlega fjárhæðin eða fjárhæð, sem líklega verður ekki innheimt, færð sem gjöld fremur en sem leiðrétting á fjárhæð samningstekna.
- 29 Eining getur allajafna sett fram áreiðanlegt mat eftir að hún hefur samþykkt samning þar sem kveðið er á um:
- framfylgjanleg réttindi hvers málsaðila varðandi eignina sem byggja skal,
 - endurgjald sem skiptast skal á og
 - greiðslumáta og greiðslukjör.
- Einnig er yfirleitt nauðsynlegt að einingin hafi skilvirka innra fjárhagsáætlunar- og skýrslugerð. Einingin endurskoðar og breytir, þegar nauðsynlegt er, áætlunum um samningstekjur og samningskostnað eftir því sem samningsbundnu verki vindur fram. Þörfin á slíkum endurskoðunum þarf ekki að vera vísbending um að ekki sé hægt að meta með áreiðanlegum hætti afkomu samningsins.
- 30 Hægt er að ákvarða stöðu samningsbundins verks með ýmsum hætti. Einingin notar þá aðferð sem metur með áreiðanlegum hætti það verk sem unnið er. Aðferðirnar kunna að vera, allt eftir eðli samningsins:
- samanburður á hlutfalli samningskostnaðar, sem stofnað er til vegna verks, sem unnið hefur verið fram að tilteknum degi, og áætlaðs heildarkostnaðar vegna samningsins,
 - kannanir á því verki sem unnið hefur verið eða
 - lok ákveðins efnislegs hluta samningsbundins verks.
- Móttæknar áfangagreiðslur og fyrirframgreiðslur frá verkkaupum endurspeglar oft ekki þá vinnu sem unnin hefur verið.
- 31 Þegar ákvarðað er að hve stórum hluta samningsbundið verk hefur verið unnið með vísan til áfallins samningskostnaðar telst aðeins sá samningskostnaður, sem endurspeglar þá vinnu sem unnin hefur verið fram að tilteknum degi, til áfallins kostnaðar. Dæmi um samningskostnað sem ekki er talinn með:
- samningskostnaður, sem tengist síðari verkum samkvæmt samningi, s.s. kostnaður vegna efnis, sem afhent hefur verið á framkvæmdastað eða lagt til hliðar til að nota vegna samningsbundins verks en hefur ekki ennþá verið komið fyrir, notað eða beitt við vinnu verksins, nema efnin hafi verið framleidd sérstaklega fyrir þetta samningsbundna verk, og
 - greiðslur til undirvertaka áður en vinna við verk samkvæmt undirvertakasamningi hefst.
- 32 Þegar ekki er hægt að meta með áreiðanlegum hætti afkomu verksamnings skal:
- aðeins færa tekjur að því marki sem nemur kostnaði sem stofnað er til og líklegt er að muni fást endurheimtur og
 - gjaldfæra samningskostnað á því tímabili þegar til hans er stofnað.
- Vænt tap vegna verksamnings skal færa strax sem gjöld í samræmi við 36. lið.
- 33 Á fyrstu stigum samnings er iðulega ekki hægt að meta með áreiðanlegum hætti hver afkoma samningsins verður. Eigi að síður geta verið líkur á því að fyrirtækið muni endurheimta samningskostnað sem stofnað er til. Þess vegna eru samningstekjur aðeins færðar að því marki sem búast má við að unnt verði að endurheimta kostnað sem stofnað er til. Enginn hagnaður er færður þar sem ekki er hægt að meta afkomu samningsins með áreiðanlegum hætti. Jafnvel þótt ekki sé unnt að meta afkomu samnings með áreiðanlegum hætti kann að vera líklegt að heildarkostnaður samnings verði hærri en heildartekjur samningsins. Í þeim tilvikum er áætlaður heildarsamningskostnaður umfram heildarsamningstekjur þegar gjaldfærður í samræmi við 36. lið.

- 34 Samningskostnaður, sem ekki er líklegt að náist að endurheimta, er gjaldfærður strax. Dæmi um tilvik, þar sem ekki er líklegt að samningskostnaður, sem stofnað er til, verði endurheimtur og vera má að færa þurfi samningskostnað sem gjöld strax, eru samningar:
- a) sem ekki er hægt að framfylgja að fullu, þ.e. gildi þeirra er alvarlega dregið í efa,
 - b) sem verða ekki uppfylltir fyrr en niðurstaða fæst í yfirvofandi málaferlum eða lagasetningu,
 - c) sem eru tengdir eignum sem líklegt er að verði dæmdar ónýtar eða teknar eignarnámi,
 - d) þar sem verkkaupi getur ekki staðið við skuldbindingar sínar eða
 - e) þar sem verktaki er ófær um að uppfylla samninginn eða standa á annan hátt við skuldbindingar sínar samkvæmt samningnum.
- 35 Þegar þeir óvissuþættir, sem leiddu til þess að ekki var unnt að meta með áreiðanlegum hætti afkomu af samningi, eru ekki lengur fyrir hendi skal færa tekjur og gjöld, sem tengjast verksamningnum, í samræmi við 22. lið fremur en í samræmi við 32. lið.

FÆRSLA ÁÆTLAÐS TAPS

- 36 Þegar líklegt er að heildarsamningskostnaður verði hærri en heildarsamningstekjur skal strax gjaldfæra áætlað tap.
- 37 Fjárhæð slíks taps er ákvörðuð án tillits til:
- a) þess hvort vinna sé hafin samkvæmt samningi eða ekki,
 - b) þess hversu stór hluti samningsvinnu hefur verið unninn eða
 - c) fjárhæðar þess hagnaðar sem búið er við að verði á öðrum samningum sem ekki er farið með sem einn verksamning í samræmi við 9. lið.

BREYTINGAR Á MATI

- 38 Áfangaaðferð er beitt á grundvelli uppsöfnunar á gildandi mati á samningstekjum og samningskostnaði á hverju reikningsskilatímabili. Þess vegna eru áhrif breytingar á mati á samningstekjum eða samningskostnaði eða áhrif breytingar á mati á niðurstöðu samnings færð sem breyting á matsreglum (sjá IAS-staðal 8, *hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum*). Breytt mat er notað við ákvörðun á fjárhæðum tekna og gjalda sem færð eru í rekstrarreikning á því tímabili, sem breytingin er gerð, og á síðari tímabilum.

UPPLÝSINGAR

- 39 Eining skal birta upplýsingar um:
- a) fjárhæð samningstekna sem færðar eru sem tekjur á tímabilinu,
 - b) þær aðferðir sem notaðar eru við ákvörðun samningstekna sem færðar eru á tímabilinu og
 - c) þær aðferðir sem notaðar eru til að ákvarða stöðu samningsverka í vinnslu.
- 40 Eining skal upplýsa um eftirfarandi atriði varðandi samningsverk í vinnslu, miðað við dagsetningu efnahagsreiknings:
- a) samanlagða fjárhæð áfallins kostnaðar og innleysts hagnaðar (að fráregnum gjaldfærðum töpum) fram að reikningsskiladegi,
 - b) fjárhæðir móttækinnna fyrirframgreiðslna og
 - c) fjárhæðir, sem haldið hefur verið eftir.
- 41 Fjárhæðir, sem haldið er eftir, eru þær fjárhæðir í áfangareikningum sem eru ekki greiddar fyrr en tiltekin skilyrði fyrir greiðslu þeirra í samningnum hafa verið uppfyllt eða fyrr en gallar hafa verið lagfærðir. Áfangareikningar eru reikningsfærðar fjárhæðir fyrir verk sem unnið hefur verið samkvæmt samningi, hvort sem verkkaupi hefur greitt fyrir þá reikninga eða ekki. Fyrirframgreiðslur eru fjárhæðir, móttæknar af verktaka áður en verkið, sem greitt er fyrir, er unnið.

- 42 Eining skal setja fram:
- heildarfjárhæð óinnheimtra krafna á verkkaupa fyrir samningsbundið verk, sem eign, og
 - heildarfjárhæð, sem ber að greiða verkkaupum fyrir samningsbundið verk, sem skuld.
- 43 Heildarfjárhæð óinnheimtra krafna á verkkaupa vegna samningsbundins verks er fjárhæð:
- kostnaður, sem stofnað er til, að viðbættum innleystum hagnaði, að frádræginni
 - heildarfjárhæð gjaldfærðra tapa og áfangareikninga
- allra samningsverka í vinnslu þar sem kostnaður, sem stofnað er til, að viðbættum innleystum hagnaði (að frádrægnum gjaldfærðum tölum) er hærri en áfangareikningar.
- 44 Heildarfjárhæðin, sem ber að greiða verkkaupum vegna samningsbundins verks, er fjárhæð að frádrægnum:
- kostnaði, sem stofnað hefur verið til, að viðbættum innleystum hagnaði, að frádræginni
 - heildarfjárhæð gjaldfærðra tapa og áfangareikninga
- allra samningsverka í vinnslu þar sem áfangareikningar eru hærri en kostnaður, sem stofnað hefur verið til, að viðbættum innleystum hagnaði (að frádrægnum gjaldfærðum tölum).
- 45 Eining skal upplýsa um óvissar skuldir og óvissar eignir í samræmi við IAS-staðal 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*. Óvissar skuldir og óvissar eignir kunna að vera tilkomnar vegna liða á borð við ábyrgðarkostnað, kröfur, sektir eða hugsanleg töl.

GILDISTÖKUDAGUR

- 46 Þessi staðall gildir fyrir reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1995 eða síðar.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 12

Tekjuskattar

MARKMIÐ

Markmiðið með þessum staðli er að mæla fyrir um reikningshaldslega meðferð tekjuskatta. Meginviðfangsefnið við færslu tekjuskatta er hvernig gera skuli grein fyrir skattalegum áhrifum nú og í framtíðinni af:

- a) endurheimt (greiðslu) í framtíðinni á bókfærðu verði eigna (skulda), sem er fært í efnahagsreikning fyrirtækis og
- b) viðskiptum og öðrum atburðum á yfirstandandi tímabili sem eru færð í reikningsskil fyrirtækis.

Í færslu eignar eða skuldar felst að fyrirtækið, sem reikningsskilin taka til, gerir ráð fyrir að endurheimta eða greiða bókfært verð viðkomandi eignar eða skuldar. Ef líklegt er talið að endurheimt eða greiðsla bókfærðs verðs muni valda því að skattgreiðslur í framtíðinni verði hærri (lægri) en þær yrðu ef slík endurheimt eða greiðsla hefði engin áhrif á skatta, er gerð krafa í þessum staðli um að fyrirtæki færi frestaða skattskuldbindingu (frestaða skattinneign) með tilteknum, takmörkuðum undantekningum.

Í þessum staðli er gerð krafa um að eining geri grein fyrir skattalegum áhrifum viðskipta og annarra atburða á sama hátt og hún gerir grein fyrir viðskiptunum sjálfum og atburðunum. Þess vegna þarf einnig að færa í hagnað eða tap öll skattaleg áhrif vegna viðskipta og annarra atburða sem eru færðir í hagnað eða tap. Vegna viðskipta og annarra atburða sem eru færð beint á eigið fé, þarf einnig að færa öll skattaleg áhrif vegna þeirra beint á eigið fé. Eins hefur færsla á frestuðum skattinneignum og skattskuldbindingum við sameiningu fyrirtækja áhrif á fjárhæð viðskiptavildar, sem verður til við þá sameiningu, eða þá umframfjárhæð hlutdeildar yfirtökuaðila í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda yfirtækna aðilans umfram kostnaðarverð við sameiningu fyrirtækja.

Í þessum staðli er einnig fjallað um færslu frestaðra skattinneigna, sem verða til vegna ónotaðra skattalegra tapa eða ónotaðs skattafsláttar, og um framsetningu tekjuskatta í reikningsskilum og veitingu upplýsinga sem tengjast tekjusköttum.

GILDISSVIÐ

- 1 Þessum staðli skal beita þegar gerð er grein fyrir tekjusköttum í reikningsskilum.
- 2 Í þessum staðli merkir orðið tekjuskattar alla innlenda sem erlenda skatta sem eru lagðir á skattskyldan hagnað. Til tekjuskatta teljast einnig skattar eins og afdráttarskattar sem dótturfélagi, hlutdeildarfélagi eða samrekstri er skylt að greiða við úthlutun arðs til fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til.
- 3) [Felldur brott]
- 4 Í þessum staðli er ekki fjallað um reikningsskilaaðferðir vegna opinberra styrkja (sjá IAS-staðal 20, *færsla opinberra styrkja og upplýsingar um opinbera aðstoð*) eða skattafslátt vegna fjárfestinga. Í þessum staðli er samt sem áður fjallað um færslu vegna tímabundins mismunar sem kann að stafa af slíkum styrkjum eða skattafslætti vegna fjárfestinga.

SKILGREININGAR

- 5 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Reikningshaldslegur hagnaður er hreinn hagnaður eða tap á tímabili fyrir frádrátt skattkostnaðar.

Skattskyldur hagnaður (skattalegt tap) er hagnaður (tap) á tímabili sem ákvarðaður er í samræmi við reglur sem skattyfirvöld setja og skylt er að greiða (endurheimta) tekjuskatt af.

Skattkostnaður (skatttekjur) er sú heildarfjárhæð sem innifalin er við ákvörðun á hagnaði eða tapi vegna tímabilsins að því er varðar skammtímaskatt og frestaðan skatt.

Skammtímaskattur er sú fjárhæð tekjuskatts til greiðslu (endurheimtanleg) vegna skattskylds hagnaðar (skattalegs taps) á tímabili.

Frestaðar skattskuldbindingar eru þær fjárhæðir tekjuskatts sem koma til greiðslu á síðari tímabilum vegna tímabundins mismunar á skattskyldu.

Frestaðar skattineignir eru fjárhæðir tekjuskatts sem unnt er að endurheimta síðar vegna:

- a) frádráttarbærs, tímabundins mismunar,
- b) yfirfærslu á ónotuðu, skattalegu tapi og
- c) yfirfærslu á ónotuðum skattafslætti.

Tímabundinn mismunur er mismunur á bókfærðu verði eignar eða skuldar í efnahagsreikningi og skattverði hennar. Tímabundinn mismunur getur verið annaðhvort:

- a) tímabundinn mismunur á skattskyldu, sem er tímabundinn mismunur, sem myndar skattskyldar fjárhæðir á síðari tímabilum, þegar skattskyldur hagnaður (skattalegt tap) verður ákvarðaður þegar bókfært verð eignarinnar eða skuldarinnar er endurheimt eða greitt, eða
- b) frádráttarbær, tímabundinn mismunur, sem er tímabundinn mismunur sem myndar fjárhæðir sem verða frádráttarbærar á síðari tímabilum þegar skattskyldur hagnaður (skattalegt tap) verður ákvarðaður þegar bókfært verð eignarinnar eða skuldarinnar er endurheimt eða greitt.

Skattverð eignar eða skuldar er fjárhæðin sem viðkomandi eign eða skuld er metin á til skatts.

- 6 Skattkostnaður (skatttekjur) eru skammtímaskattkostnaður (skammtímaskatttekjur) og frestaður skattkostnaður (frestaðar skatttekjur).

Skattverð

- 7 Skattverð eignar er sú fjárhæð sem verður frádráttarbær frá öllum skattskyldum, efnahagslegum ávinningi sem rennur til einingar þegar hún endurheimtir bókfært verð eignarinnar. Ef þessi efnahagslegi ávinningur er ekki skattskyldur verður skattverð eignarinnar jafnt og bókfært verð hennar.

Dæmi

1. Vél kostar 100. Vegna skattsins hefur fjárhæðin 30 þegar verið afskrifuð á yfirstandandi og fyrri tímabilum og eftirstöðvar kostnaðarverðisins verða frádráttarbærar síðar, annaðhvort sem afskriftir eða frádráttur við ráðstöfun vélarinnar. Tekjur, sem myndast við notkun vélarinnar, eru skattskyldar, allur hagnaður af sölu vélarinnar verður skattskyldur og allt tap af sölu vélarinnar verður frádráttarbært frá skatti. *Skattverð vélarinnar er 70.*
2. Bókfært verð vaxtakröfu er 100. Tengdar vaxtatekjur verða skattlagðar miðað við greiðslugrunn. *Skattverð vaxtakröfunnar er núll.*
3. Bókfært verð viðskiptakrafna er 100. Tengdar tekjur hafa þegar verið reiknaðar inn í skattskyldan hagnað (skattalegt tap). Skattverð viðskiptakrafna er 100.
4. Bókfært verð arðgreiðslukröfu frá dótturfyrirtæki er 100. Arðgreiðslurnar eru ekki skattskyldar. Segja má að bókfært verð eignarinnar sé í heild frádráttarbært frá efnahagslegum ávinningi. Af þessum sökum er skattverð arðgreiðslukröfunnar 100 (a).
5. Bókfært verð lánveitingar er 100. Endurgreiðsla lánsins mun ekki hafa nein skattaleg áhrif. *Skattverð lánsins er 100.*

- (a) Samkvæmt þessari greiningu er enginn tímabundinn mismunur á skattskyldu. Samkvæmt annarri greiningu hafa áfallnar arðgreiðslukröfur skattverðið núll og er skattverði núll beitt á þann tímabundna mismun á skattskyldu 100 sem af því leiðir. Samkvæmt báðum þessum greiningum er ekki um neina frestaða skattskuldbindingu að ræða.

- 8 Skattverð skuldar er bókfært verð hennar, að frádregnu öllu því sem verður frádráttarbært frá skatti vegna þessarar skuldar á síðari tímabilum. Að því er varðar fyrirframinneimtar tekjur verður skattverð skuldarinnar, sem þannig myndast, bókfært verð hennar, að frádregnum þeim hluta teknanna sem ekki verða skattskyldar á síðari tímabilum.

Dæmi

1. Skammtímaskuldir innifela áfallin gjöld á bókfærðu verði 100. Tengd gjöld verða dregin frá skatti miðað við greiðslugrunn. Skattverð áföllnu gjaldanna er núll.
2. Í skammtímaskuldum felast fyrirframgreiddar vaxtatekjur á bókfærðu verði 100. Skattgreiðsla vegna vaxtatekna miðast við greiðslugrunn. Skattverð fyrirframgreiddu vaxtanna er núll.
3. Skammtímaskuldir innifela áfallin gjöld á bókfærðu verði 100. Tengd gjöld hafa þegar verið dregin frá vegna skatts. Skattverð áföllnu útgjaldanna er 100.
4. Í skammtímaskuldum felast áfallnar sektir og féviti og er bókfært verð þeirra 100. Sektir og viðurlög eru ekki frádráttarbær frá skatti. Skattverð hinna áföllnu sekta og viðurlaga er 100 a).
5. Gjaldfallið lán er bókfært á 100. Endurgreiðsla lánsins mun ekki hafa nein skattaleg áhrif. Skattverð lánsins er 100.

(a) Samkvæmt þessari greiningu er enginn frádráttarbær, tímabundinn mismunur á skattskyldu. Samkvæmt annari greiningu hafa áfallnar sektir og ógreidd viðurlög skattstofn núll og er skattverði núll beitt á þann frádráttarbæra, tímabundna mismun sem leiðir af þessu og nemur 100. Samkvæmt báðum þessum greiningum er ekki um neina frestaða skattinneign að ræða.

- 9 Sumir liðir hafa skattverð en færast ekki sem eignir og skuldir í efnahagsreikningi. Rannsóknarkostnaður er t.d. færður sem gjöld við ákvörðun á reikningshaldslegum hagnaði á því tímabili sem stofnað er til hans en vera kann að ekki sé heimilt að draga hann frá við ákvörðun á skattskyldum hagnaði (skattalegu tapi) fyrr en á síðara tímabili. Mismunurinn á skattverði rannsóknarkostnaðarinnar, sem er sú fjárhæð sem skattyfirvöld munu heimila sem frádrátt á tímabilum í framtíðinni, og bókfærðu verði að fjárhæð núll, er frádráttarbær, tímabundinn mismunur sem leiðir til frestaðrar skattinneignar.
- 10 Ef skattverð eignar eða skuldar liggur ekki í augum uppi er gott að íhuga grundvallarregluna sem þessi staðall byggist á: að eining skuli, með tilteknum, takmörkuðum undantekningum, færa frestaða skattskuldbindingu (skattinneign) þegar endurheimt eða greiðsla bókfærðs verðs eignar eða skuldar veldur því að framtíðarskattgreiðslur verða hærri (lægri) en þær yrðu ef slikt endurheimt eða greiðsla hefði engin skattaleg áhrif. Í dæmi C á eftir 52. lið er lýst aðstæðum þar sem gagnlegt gæti verið að hafa í huga þessa grundvallarreglu, t.d. þegar skattverð eignar eða skuldar veltur á því með hvaða hætti þess er vænst að endurheimt eða greiðsla eigi sér stað.
- 11 Í samstæðureikningsskilum er tímabundinn mismunur ákvarðaður með því að bera bókfært verð þeirra eigna og skulda, sem koma fyrir í samstæðureikningsskilunum, saman við viðeigandi skattverð. Skattverðið er ákvarðað með hliðsjón af framtali samstæðunnar í þeim lögsagnarumdæmum þar sem þeim framtölum er skilað. Í öðrum lögsagnarumdæmum er skattverðið ákvarðað með hliðsjón af skattframtölum hverrar einingar í samstæðunni.

FÆRSLA Á SKAMMTÍMASKATTSKULDUM OG SKAMMTÍMASKATTINNEIGNUM

- 12 Skammtímaskatt vegna yfirstandandi og fyrri tímabila skal færa sem skuld, að því marki sem hann er ógreiddur. Hafi þegar verið greiddar hærri fjárhæðir vegna yfirstandandi tímabils eða fyrri tímabila en nemur gjaldfallinni fjárhæð fyrir sömu tímabil skal eignfæra það sem umfram er.
- 13 Þann ávinning vegna skattalegs taps, sem unnt er að bakfæra til að endurheimta skammtímaskatt frá fyrra tímabili, skal eignfæra.
- 14 Þegar skattalegt tap er notað til að endurheimta skammtímaskatt frá fyrra tímabili eignfærir eining ávinninginn á því tímabili þegar tapið myndast því líklegt er að ávinningurinn muni renna til einingarinnar og ávinninginn er hægt að meta með áreiðanlegum hætti.

FÆRSLA Á FRESTUÐUM SKATTSKULDBINDINGUM OG FRESTUÐUM SKATTINNEIGNUM**TÍMABUNDINN MISMUNUR Á SKATTSKYLDU**

- 15 Færa skal frestaða skattskuldbindingu fyrir allan, tímabundinn mismun á skattskyldu nema frestaða skattskuldbindingin sé orðin til vegna:
 - a) upphaflegar færslu viðskiptavildar, eða

- b) upphaflegrar færslu á eign eða skuld í viðskiptum sem:
- i. eru ekki sameining fyrirtækja og
 - ii. hafa hvorki áhrif á reikningshaldslegan né skattskyldan hagnað (skattalegt tap) á þeim tíma sem viðskiptin eiga sér stað.

Þegar um er að ræða tímabundinn mismun á skattskyldu í tengslum við fjárfestingu í dótturfélögum, útibúum og hlutdeildarfélögum og hlutdeild í samrekstri skal þó færa frestaða skattskuldbindingu í samræmi við 39. lið.

- 16 Í færslu eignar felst að bókfært verð hennar endurheimtist sem efnahagslegur ávinningur sem rennur til fyrirtækisins á síðari tímabilum. Þegar bókfært verð eignarinnar er hærra en skattverð hennar verður skattskyldur, efnahagslegur ávinningur hærri en fjárhæðin sem heimilt verður að draga frá skatti. Þessi mismunur er tímabundinn mismunur á skattskyldu og sú skylda að greiða á síðari tímabilum tekjuskattinn, sem af þessu stafar, er frestuð skattskuldbinding. Þegar einingin endurheimtir bókfært verð eignarinnar snýst tímabundni mismunurinn á skattskyldu við og hún verður með skattskyldan hagnað. Af þeim sökum er líklegt að efnahagslegur ávinningur muni streyma frá fyrirtækinu í formi skattgreiðslna. Því er gerð krafa um það í þessum staðli að allar frestaðar skattskuldbindingar séu færðar, nema við tilteknar aðstæður sem lýst er í 15. og 39. lið.

Dæmi

Eign sem kostaði 150 er bókfærð á verðinu 100. Uppsafnaðar afskriftir í skattalegum tilgangi eru 90 og skatthlutfallið er 25%.

Skattverð eignarinnar er 60 (kostnaðarverðið 150, að frádregnum 90 í uppsöfnuðum afskriftum samkvæmt skattalögum). Ef einingin á að endurheimta bókfærða verðið 100 þarf hún að afla skattskyldra tekna að fjárhæð 100 en getur aðeins dregið frá afskriftir samkvæmt skattalögum að fjárhæð 60. Af þeim sökum greiðir einingin tekjuskatt að fjárhæð 10 (25% af 40) þegar hún endurheimtir bókfært verð eignarinnar. Mismunurinn á bókfærða verðinu 100 og skattverðinu 60 er tímabundinn mismunur á skattskyldu að fjárhæð 40. Einingin færir því frestaða skattskuldbindingu að fjárhæð 10 (25% af 40) sem er tekjuskatturinn sem hún þarf að greiða þegar hún endurheimtir bókfært verð eignarinnar.

- 17 Stundum verður til tímabundinn mismunur þegar tekjur eða gjöld eru talin til reikningshaldslegs hagnaðar á einu tímabili en skattskylds hagnaðar á öðru tímabili. Slíkum tímabundnum mismunur er oft lýst sem tímamismun. Eftirfarandi eru dæmi um tímabundinn mismunur af þessu tagi sem er tímabundinn mismunur á skattskyldu, og leiðir því til frestaðra skattskuldbindinga:
- a) Vaxtatekjur eru taldar til reikningshaldslegs hagnaðar hlutfallslega miðað við tíma, en kunna, í sumum lögsagnarumdæmum, að vera taldar til skattskylds hagnaðar þegar greiðsla er innheimt. Skattverð allra krafna, sem færðar eru í efnahagsreikning vegna slíkra tekna, er núll vegna þess að tekjurnar hafa ekki áhrif á skattskyldan hagnað fyrr en greiðslur eru innheimtar.
 - b) Afskriftir, sem eru notaðar til að ákvarða skattskyldan hagnað (skattalegt tap), geta verið öðruvísi en þær sem eru notaðar til að ákvarða reikningshaldslegan hagnað. Tímabundni mismunurinn er mismunurinn á bókfærðu verði eignarinnar og skattverði hennar sem er upphaflegt kostnaðarverð eignarinnar, að frádregnu öllu sem er dregið frá vegna hennar samkvæmt heimild skattfyrivalda við ákvörðun á skattskyldum hagnaði á núverandi og fyrri tímabilum. Tímabundinn mismunur á skattskyldu verður til og leiðir til frestaðrar skattskuldbindingar þegar afskriftum samkvæmt skattalögum er flýtt (ef skattafskriftir eru hægari en reikningshaldslegar afskriftir verður til frádráttarbær tímabundinn mismunur sem leiðir til frestaðrar skattinnegnar).
 - c) Þróunarkostnaður getur verið eignfærður og afskrifaður á síðari tímabilum við ákvörðun á reikningshaldslegum hagnaði en hann má draga frá við ákvörðun á skattskyldum hagnaði á sama tímabili og stofnað er til hans. Skattverð slíks þróunarkostnaðar er núll þar sem hann hefur þegar verið dreginn frá skattskyldum hagnaði. Tímabundni mismunurinn er mismunurinn á bókfærðu verði þróunarkostnaðarinnar og skattverði hans sem er núll.
- 18 Tímabundinn mismunur verður einnig til þegar:
- a) kostnaðarverði við sameiningu fyrirtækja er skipt með því að færa aðgreinanlegar eignir og skuldir sem voru yfirteknar með hliðsjón af gangvirði þeirra en samsvarandi skattaleg leiðrétting (sjá 19. lið) er ekki gerð,
 - b) eignir eru endurmetnar en ekki er gerð samsvarandi skattaleg leiðrétting (sjá 20. lið),
 - c) viðskiptavild myndast við sameiningu fyrirtækja (sjá 21. lið),

- d) skattverð eignar eða skuldar er við upphaflega færslu annað en upphaflegt, bókfært verð hennar, t.d. þegar fyrirtæki nýtur skattfrjálsra, opinberra styrkja sem tengjast eignum (sjá 22. og 33. lið), eða
- e) bókfært verð fjárfestinga í dótturfélögum, útibúum og hlutdeildarfélögum eða hlutdeild í samrekstri verður annað en skattverð fjárfestingarinnar eða hlutdeildarinnar (sjá 38.–45. lið).

Sameining fyrirtækja

- 19 Kostnaðarverði við sameiningu fyrirtækja er skipt með því að færa aðgreinanlegar eignir og skuldir sem voru yfirteknar með hliðsjón af gangvirði þeirra á yfirtökudegi. Tímabundinn mismunur verður til þegar sameining fyrirtækja hefur ekki áhrif á skattverð aðgreinanlegra eigna og skulda sem voru yfirteknar eða það verður fyrir öðrum áhrifum. Tímabundinn mismunur á skattskyldu, sem leiðir til frestaðrar skattskuldbindingar, myndast til dæmis þegar bókfært verð eignar er hækkað upp í gangvirði en skattverð eignarinnar er áfram það sama og kostnaðarverð fyrri eiganda. Frestuð skattskuld, sem af þessu leiðir, hefur áhrif á viðskiptavild (sjá 66. lið).

Eignir færðar á gangvirði

- 20 Samkvæmt alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IFRS) er heimilt eða gerð krafa um að bókfæra tilteknar eignir á gangvirði eða endurmeta þær (sjá t.d. IAS-staðal 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*, IAS-staðal 38, *óefnislegar eignir*, IAS-staðal 39, *fjármálagerningar: færsla og mat*, og IAS-staðal 40, *fjárfestingareignir*). Í sumum lögsagnarumdæmum hefur endurmatið eða önnur endurákvörðun á eign yfir á gangvirði áhrif á skattskyldan hagnað (skattalegt tap) yfirstandandi tímabils. Af þeim sökum er skattverð eignarinnar leiðrétt og því myndast enginn tímabundinn mismunur. Í öðrum lögsagnarumdæmum hefur endurmat eða endurákvörðun á verði eignar engin áhrif á skattskyldan hagnað á tímabilinu þegar endurmatið eða endurákvörðunin fer fram og af þeim sökum er skattverð eignarinnar ekki leiðrétt. Samt sem áður mun endurheimt á bókfærðu verði eignarinnar síðar leiða til skattskylds, efnahagslegs ávinnings fyrirtækisins og fjárhæðin, sem verður frádráttarbær frá skatti, verður önnur en fjárhæð þess efnahagslega ávinnings. Mismunurinn á bókfærðu verði endurmetinnar eignar og skattverði hennar er tímabundinn mismunur og leiðir til myndunar á frestaðri skattskuldbindingu eða skattinneign. Þetta á við jafnvel þótt:
 - a) einingin ætli sér ekki að selja eignina. Í þeim tilvikum endurheimtist endurmetið bókfært verð eignarinnar við notkun og hún myndar skattskyldar tekjur sem verða hærri en leyfileg skattafskrift á síðari tímabilum eða
 - b) skatti á söluhagnað sé frestað ef hagnaður af ráðstöfun eignarinnar er nýttur til fjárfestingar í sambærilegum eignum. Í þeim tilvikum verður að lokum að greiða skattinn við sölu eða notkun á þessum sambærilegu eignum.

Viðskiptavild

- 21 Viðskiptavild sem verður til við sameiningu fyrirtækja er metin sem umframfjárhæð kostnaðarverðs sameiningarinnar umfram hlutdeild yfirtökuaðilans í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda yfirtækna aðilans. Mörg skattyfirlög heimila ekki afskriftir viðskiptavildar sem frádráttarbær gjöld við ákvörðun skattskylds hagnaðar. Enn fremur er kostnaðarverð viðskiptavildar oft ekki frádráttarbært í þessum lögsagnarumdæmum þegar dótturfélag selur rekstur sinn. Í þeim lögsagnarumdæmum er skattverð viðskiptavildarinnar núll. Sérhver munur á bókfærðu verði viðskiptavildar og skattverði hennar, sem er núll, er tímabundinn mismunur á skattskyldu. Ekki er þó heimilt samkvæmt þessum staðli að færa frestuðu skattskuldbindinguna, sem af þessu stafar, vegna þess að viðskiptavild er afgangsstærð og færsla á frestaðri skattskuldbindingu myndi hækka bókfært verð viðskiptavildarinnar.
- 21A Síðari afskriftir frestaðrar skattskuldar sem er ekki færð vegna þess að hún verður til úr upphaflegri færslu viðskiptavildar eru einnig álitnar verða til úr upphaflegu færslu viðskiptavildarinnar og eru því ekki færðar samkvæmt a-lið 15. liðar. Ef t.d. viðskiptavild sem yfirtekin var við sameiningu fyrirtækja hefur kostnaðarverð 100 en skattverð núll, er einingu óheimilt samkvæmt a-lið 15. liðar að færa frestuðu skattskuldina sem myndast. Ef eining færir síðan virðisrýmunartap að fjárhæð 20 fyrir þá viðskiptavild lækkar fjárhæð tímabundins mismunar á skattskyldu sem tengist viðskiptavildinni úr 100 í 80 sem leiðir til lækkunar á virði ófærðra, frestaðra skattskuldbindinga. Þessi lækkun á virði ófærðu, frestuðu skattskuldarinnar er einnig álitin tengd upphaflegri færslu viðskiptavildarinnar og er því óheimilt að færa hana skv. a-lið 15. liðar.
- 21B Frestaðar skattskuldbindingar fyrir tímabundinn mismun á skattskyldu sem tengist viðskiptavild eru þó færðar að því marki sem þær verða ekki til úr upphaflegri færslu viðskiptavildar. Ef t.d. kostnaðarverð viðskiptavildar sem

yfirtekin var við sameiningu fyrirtækja er 100 sem er frádráttarbært frá skatti að því er nemur 20% á ári frá yfirtökuári er skattverð viðskiptavildarinnar 100 við upphaflega færslu og 80 við lok yfirtökuársins. Ef bókfærð fjárhæð viðskiptavildar við lok yfirtökuársins er óbreytt og er 100, myndast tímabundinn mismunur á skattskyldu að fjárhæð 20 við lok ársins. Þar sem tímabundni mismunurinn á skattskyldu tengist ekki upphaflegri færslu viðskiptavildarinnar er frestaða skattskuldbindingin sem myndast færð.

Upphafleg færsla á eign eða skuld

- 22 Tímabundinn mismunur getur orðið til við upphaflega færslu á eign eða skuld, t.d. ef kostnaðarverð eignar verður að hluta eða í heild ekki frádráttarbært frá skatti. Reikningsskilaaðferðin, sem er notuð vegna þessa tímabundna mismunar, fer eftir eðli viðskiptanna sem upphaflega öllu því að eignin eða skuldin var færð:
- við sameiningu fyrirtækja færir eining frestaða skattskuldbindingu eða eign og þetta hefur áhrif á fjárhæð viðskiptavildar eða umframfjárhæð kostnaðarverðs sameiningarinnar umfram hlutdeild yfirtökuáðilans í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda yfirtekna aðilans (sjá 19. mgr),
 - Ef viðskiptin hafa annaðhvort áhrif á reikningshaldslegan hagnað eða skattskyldan hagnað færir eining allar frestaðar skattskuldbindingar eða skattinneignir og færir frestaðan skattkostnað eða frestaðar skatttekjur, sem af þeim stafa, í rekstrarreikning (sjá 59. lið),
 - Ef viðskiptin eru ekki sameining fyrirtækja og hafa hvorki áhrif á reikningshaldslegan hagnað né skattskyldan hagnað færir einingin frestaða skattskuldbindingu eða skattinneign, sem stafar af viðskiptunum, og leiðréttir bókfært verð eignarinnar eða skuldarinnar um sömu upphæð ef undanþágur, sem kveðið er á um 15. og 24. lið, gilda ekki. Slíkar leiðréttingar myndu valda því að reikningsskilin yrðu ógegnsærri en ella. Af þeim sökum er einingu óheimilt samkvæmt þessum staðli að færa frestaða skattskuldbindingu eða skattinneign sem af þessu stafar, hvort sem er við upphaflega færslu eða síðar (sjá dæmi hér á eftir). Enn fremur færir eining ekki síðari breytingar á frestaðri skattskuldbindingu eða skattinneign, sem ekki hefur verið færð, um leið og eignin er afskrifuð.

Dæmi til skýringar á c-lið 22. liðar

Eining hyggst nýta eign, sem kostar 1000, allan fimm ára endingartíma eignarinnar og losa sig síðan við hana á hrakvirðinu núll. Skatthlutfallið er 40%. Afskriftir eignarinnar eru ekki frádráttarbærar frá skatti. Við sölu yrði söluhagnaðurinn ekki skattskyldur og tap yrði ekki frádráttarbært.

Þar sem eining endurheimtir bókfært verð eignarinnar aflar hún skattskyldra tekna að fjárhæð 1000 og greiðir 400 í skatt. Einingin færir ekki frestaða skattskuldbindingu að fjárhæð 400 sem af þessu leiðir vegna þess að hún stafar af upphaflegri færslu eignarinnar. Árið eftir er bókfært verð eignarinnar 800.

Þegar einingin aflar skattskyldra tekna að fjárhæð 800 greiðir hún 320 í skatt. Einingin færir ekki frestaða skattskuldbindingu að fjárhæð 320 vegna þess að hún stafar af upphaflegri færslu eignarinnar.

- 23 Í samræmi við IAS-staðal 32, fjármálagerningar: framsetning, ber útgefanda samsettra fjármálagerninga (t.d. breytanlegra skuldabréfa) að flokka skuldarhluta bréfsins sem skuld og eiginfjárluta þess sem eigið fé. Í sumum lögsagnarumdæmum er skattverð skuldarhlutans við upphaflega færslu jafnt og samanlagt upphaflegt bókfært verð skuldarhlutans og eiginfjárlutans. Sá tímabundni mismunur á skattskyldu sem af þessu leiðir, verður til þegar eiginfjárlutinn er upphaflega skilinn frá skuldarhlutanum og færður sérstaklega. Þess vegna gildir ekki undantekningin sem sett er fram í b-lið 15. liðar. Þar af leiðandi færir eining þá frestuðu skattskuldbindingu sem af þessu leiðir. Í samræmi við 61. lið er frestaði skatturinn færður beint til lækkunar á bókfærðu verði eiginfjárlutans. Samkvæmt 58. lið verða síðari breytingar á frestuðu skattskuldbindingunni færðar í rekstrarreikning sem frestaður skattkostnaður (skatttekjur).

Frádráttarbær, tímabundinn mismunur

- 24 Færa skal frestaða skattinneign vegna alls frádráttarbærs, tímabundins mismunar að því marki sem líklegt er að skattskyldur hagnaður verði til ráðstöfunar, sem unnt er að nýta inneignina á móti, nema frestaða skattinneignin stafi af upphaflegri færslu eignar eða skuldar í viðskiptum sem:
- eru ekki sameining fyrirtækja og
 - hafa hvorki áhrif á reikningshaldslegan né skattskyldan hagnað (skattalegt tap) á þeim tíma sem viðskiptin eiga sér stað.

Á hinn bóginn skal færa frestaða skattinneign skv. 44. lið vegna frádráttarbærs, tímabundins mismunar sem tengist fjárfestingu í dótturfélögum, útibúum og hlutdeildarfélögum og hlutdeild í samrekstri.

- 25 Í færslu skuldar felst að bókfært verð hennar verður greitt á síðari tímabilum með því að frá einingunni streyma verðmæti sem stafa af efnahagslegum ávinningi hennar. Þegar verðmæti streyma frá einingunni verður verð þeirra, að hluta til eða að öllu leyti, frádráttarbært við ákvörðun á skattskyldum hagnaði á síðara tímabili en því tímabili þegar skuldin var færð. Í þeim tilvikum verður tímabundinn mismunur á bókfærðu verði skuldarinnar og skattverði hennar. Samkvæmt því verður til frestuð skattinneign vegna tekjuskatts sem verður endurheimtanlegur síðar þegar heimilt verður að nota þann hluta af skuldinni til frádráttar við ákvörðun á skattskyldum hagnaði. Ef bókfært verð eignar er lægra en skattverð hennar verður á sambærilegan hátt til mismunur sem myndar frestaða skattinneign vegna tekjuskatts sem verður endurheimtanlegur á síðari tímabilum.

Dæmi

Eining færir skuld að fjárhæð 100 vegna áfallins kostnaðar við framleiðsluábyrgð. Framleiðsluábyrgðin verður ekki frádráttarbær frá skatti fyrr en einingin greiðir kröfur. Skatthlutfallið er 25%.

Skattverð skuldarinnar er núll (bókfært verð er 100 að frádræginni fjárhæðinni sem verður frádráttarbær frá skatti vegna þessarar skuldar á síðari tímabilum). Þegar bókfærða skuldin er greidd lækkar fyrirtækið skattskyldan framtíðarhagnað um 100 og lækkar þar með framtíðarskattgreiðslur um 25 (25% af 100). Mismunurinn á bókfærðu fjárhæðinni, 100, og skattverðinu, núll, er frádráttarbær tímabundinn mismunur að fjárhæð 100. Þess vegna færir einingin frestaða skattinneign að fjárhæð 25 (25% af 100), að því tilskildu að líklegt geti talist að einingin afli nægilegs skattskylds hagnaðar á síðari tímabilum til að hafa ávinning af lækkun skattgreiðslna.

- 26 Eftirfarandi eru dæmi um frádráttarbæran, tímabundinn mismun sem leiðir af sér frestaða skattinneign:
- Draga má frá eftirlaunakostnað við ákvörðun á reikningshaldslegum hagnaði meðan starfsmaður leggur fram þjónustu sína, en hann er dreginn frá skattskyldum hagnaði annaðhvort þegar einingin greiðir framlag í eftirlaunasjóð eða þegar hún greiðir eftirlaunin. Tímabundinn mismunur er á bókfærðu verði skuldarinnar og skattverði hennar; skattverð skuldarinnar er yfirleitt núll. Slíkur frádráttarbær, tímabundinn mismunur leiðir af sér frestaða skattinneign þar sem efnahagslegur ávinningur rennur til einingarinnar sem frádráttur frá skattskyldum hagnaði þegar framlög í eftirlaunasjóði eða eftirlaun eru greidd,
 - Við ákvörðun reikningshaldslegs hagnaðar er rannsóknarkostnaður færður sem gjöld á því tímabili sem hann verður til en ekki er heimilt að draga hann frá við ákvörðun skattskylds hagnaðar (skattalegs taps) fyrr en á síðara tímabili. Mismunur á skattverði rannsóknarkostnaðarins, sem er fjárhæðin sem skattfyrirvöld heimila sem frádrátt á síðari tímabilum, og bókfærða verðinu núll er frádráttarbær, tímabundinn mismunur sem leiðir af sér frestaða skattinneign,
 - kostnaðarverði við sameiningu fyrirtækja er skipt með því að færa aðgreinanlegar eignir og skuldir sem voru yfirteknar með hliðsjón af gangvirði þeirra á yfirtökudegi. Þegar yfirtekin skuld er færð á yfirtökudegi en tengdur kostnaður er ekki dreginn frá við ákvörðun á skattskyldum hagnaði fyrr en á síðara tímabili, verður til frádráttarbær tímabundinn mismunur sem leiðir af sér frestaða skattinneign. Frestuð skattinneign verður einnig til þegar gangvirði keyprar aðgreinanlegrar eignar er lægra en skattverð hennar. Í báðum tilvikum hefur frestaða skattinneignin áhrif á viðskiptavild (sjá 66. lið), og
 - tilteknar eignir má færa á gangvirði eða endurmeta án þess að gerð sé sambærileg, skattaleg leiðrétting (sjá 20. lið). Frádráttarbær tímabundinn mismunur myndast ef skattverð eignarinnar er herra en bókfært verð hennar.
- 27 Bakfærsla á frádráttarbærum, tímabundnum mismun leiðir til frádráttar við útreikning á skattskyldum hagnaði á síðari tímabilum. Efnahagslegur ávinningur í formi lækkunar á skattgreiðslum rennur þó aðeins til einingarinnar ef hún aflar nægilegs skattskylds hagnaðar sem unnt er að jafna frádrættinum á móti. Af þessum sökum færir eining því aðeins frestaðar skattinneignir að líklegt sé að skattskyldur hagnaður verði til ráðstöfunar og unnt verði að nýta frádráttarbæran, tímabundinn mismun á móti honum.
- 28 Líklegt er að tiltækur verði skattskyldur hagnaður sem nýtist á móti frádráttarbærum, tímabundnum mismun þegar til ráðstöfunar er nægilegur, tímabundinn mismunur á skattskyldu sem snertir sama skattfyrirvald og sömu skattskyldu eininguna og vænst er að snúist við:
- á sama tímabili og vænst er að frádráttarbær tímabundinn mismunur snúist við eða

b) á tímabilum með skattalegu tapi sem stafar af frestuðum skattinneignum og unnt er að bakfæra eða yfirfæra.

Við slíkar aðstæður er frestaða skattinneignin færð á sama tímabili og frádráttarbæri, tímabundni mismunurinn verður til.

29 Þegar ekki er til nægilegur, tímabundinn mismunur á skattskyldu sem heyrir undir sama skattyfirvaldið og sömu skattskyldu eininguna, er frestaða skattinneignin færð að því marki sem:

a) líklegt er að einingin muni hafa nægilegan skattskyldan hagnað sem heyrir undir sama skattyfirvaldið og sömu skattskyldu eininguna á sama tímabili og frádráttarbær, tímabundinn mismunur snýst við (eða á þeim tímabilum með skattalegu tapi sem stafar af frestaðri skattinneign og unnt er að bakfæra eða yfirfæra). Þegar mat er lagt á það hvort eining hafi nægilegan skattskyldan hagnað á síðari tímabilum lítur hún fram hjá skattskyldum fjárhæðum sem stafa af frádráttarbærum, tímabundnum mismun, sem ætla má að verði til á síðari tímabilum, vegna þess að frestaða skattinneignin, sem myndast af þessum frádráttarbæra tímabundna mismun, þarf einnig sjálf skattskyldan hagnað í framtíðinni til að unnt sé að nýta hana eða

b) einingin hefur tækifæri til að beita skattaáætlunum sem mynda munu skattskyldan hagnað á viðeigandi tímabilum.

30 Tækifæri til skattaáætlana eru aðgerðir sem einingin getur gripið til í þeim tilgangi að mynda eða auka skattskyldar tekjur á tilteknu tímabili áður en skattalegt tap eða heimild til að flytja skattafslátt yfir á síðara tímabil fellur úr gildi. Í sumum lögsagnarumdæmum er t.d. unnt að mynda eða auka skattskyldar tekjur með því að:

a) velja að láta skattleggja vaxtatekjur annaðhvort miðað við greiðslu eða við færslu krafna,

b) fresta kröfunni um tiltekinn frádrátt frá skattskyldum hagnaði,

c) selja og hugsanlega endurleigja eignir sem hafa hækkað í verði en skattverð þeirra hefur ekki verið leiðrétt til samræmis við slíka hækkun og

d) selja eign sem gefur af sér skattfrjálsar tekjur (s.s. ríkisskuldabréf í sumum lögsagnarumdæmum) til að fjárfesta í annari eign sem gefur af sér skattskyldar tekjur.

Þegar skattskyldur hagnaður frá síðara tímabili er fluttur frá síðara tímabili aftur til fyrra tímabils í skattaáætlunum er nýting á skattalegu tapi eða heimild til að færa skattafrádrátt yfir á síðara tímabil undir því komin að skattskyldur hagnaður á síðari tímabilum stafi af öðru en tímabundnum mismun í framtíðinni.

31 Þegar eining hefur nýverið orðið fyrir tapi er rétt að einingin ihugi leiðbeiningarnar í 35. og 36. lið.

32) [Felldur brott]

Upphafleg færsla á eign eða skuld

33 Dæmi um að frestuð skattinneign verði til við upphaflega færslu á eign er þegar skattfrjáls, opinber styrkur, sem tengist eigninni, er dreginn frá í útreikningum á bókfærðu verði eignarinnar en hann er ekki dreginn frá afskrifanlegri fjárhæð eignarinnar (með öðrum orðum skattverði hennar) við útreikning á skatti. Bókfært verð eignarinnar er lægra en skattverð hennar og veldur það frádráttarbærum, tímabundnum mismun. Einnig má setja opinbera styrki fram sem frestaðar tekjur en í því tilviki er mismunurinn á frestuðu tekjunum og skattverði þeirra, sem er núll, frádráttarbær, tímabundinn mismunur. Einu gildir hvora framsetningaraðferðina eining velur, hún færir ekki þá frestuðu skattinneign, sem af þessu leiðir, af ástæðum sem tilgreindar eru í 22. lið.

Ónotað, skattalegt tap og ónotaður skattafsláttur

34 Frestaða skattinneign skal færa vegna ónotaðs, yfirfæranlegs, skattalegs taps og ónotaðs skattaafsláttar, að því marki sem líklegt er að hægt sé að nýta ónotuðu, skattalegu töpin og ónotaða skattafsláttinn á móti skattskyldum framtíðarhagnaði.

35 Skilyrði um færslu frestaðra skattinneigna, sem stafa af yfirfæranlegu, ónotuðu, skattalegu tapi og ónotuðum skattaafslátti, eru þau sömu og skilyrðin um færslu frestaðra skattinneigna sem stafa af frádráttarbærum, tímabundnum mismun. Ef ónotað, skattalegt tap er fyrir hendi er það á hinn bóginn sterk vísbending um að e.t.v. sé ekki að vænta mikils, skattskylds framtíðarhagnaðar. Hafi eining nýverið orðið fyrir töpum færir hún því frestaða

skattinneign, sem stafar af ónotuðu, skattalegu tapi eða ónotuðum skattafslætti, aðeins að því marki sem einingin hefur nægilegan, tímabundinn mismun á skattskyldu til ráðstöfunar eða að fyrir hendi séu önnur sannfærandi gögn sem benda til þess að nægilegur, skattskyldur hagnaður verði til, þannig að einingin geti nýtt ónotað, skattalegt tap eða ónotaðan skattafslátt á móti hagnaðinum. Við slíkar aðstæður er gerð krafa um það skv. 82. lið að greint sé frá fjárhæð frestuðu skattinneignarinnar og eðli gagnanna sem liggja til grundvallar færslunnar.

- 36 Eining skal nota eftirfarandi skilyrði til að meta líkurnar á því að skattskyldur hagnaður verði til ráðstöfunar á móti ónotuðu, skattalegu tapi eða ónotuðum skattaafslætti:
- hvort einingin hafi til ráðstöfunar nægilegan, tímabundinn mismun á skattskyldu og heyrir undir sama skattyfirvaldið og sömu skattskyldu eininguna sem leiðir af sér skattskyldar fjárhæðir, sem unnt verði að nýta á móti ónotuðu, skattalegu tapi eða ónotuðum skattafslætti áður en þau falla niður,
 - hvort líklegt sé að einingin afli skattskylds hagnaðar áður en ónotaða skattalega tapið eða ónotaði skattaafslátturinn falla niður,
 - hvort hið ónotaða skattalega tap stafi af aðgreinanlegum orsökum sem ekki er líklegt að muni endurtaka sig og
 - hvort einingin geti nýtt skattaáætlanir (sjá 30. lið) sem mynda skattskyldan hagnað á sama tímabili og unnt reynist að nýta ónotaða, skattalega tapið eða ónotaðan skattafslátt.

Frestaðar skattinneignir eru ekki færðar ef ólíklegt má telja að fyrir hendi verði skattskyldur hagnaður sem geri fyrirtækinu kleift að nýta ónotað skattalegt tap eða ónotaðan skattafslátt.

Endurmat á ófærðum, frestuðum skattinneignum

- 30 Eining endurmetur ófærðar, frestaðar skattinneignir miðað við hverja dagsetningu efnahagsreiknings. Einingin færir áður ófærða, frestaða skattinneign að því marki sem líklegt megi telja að skattskyldur framtíðarhagnaður geri henni kleift að endurheimta þessa ófærðu, frestuðu skattinneign. Bætt viðskiptaskilyrði geta t.d. orðið til þess að líklegra verði að einingin geti aflað nægilegs skattskylds framtíðarhagnaðar til að frestaðar skattinneignir fullnægi færsluskilyrðunum sem sett voru fram í 24. eða 34. lið. Annað dæmi er þegar eining endurmetur frestaðar skattinneignir á sameiningardegi eða í kjölfar hans (sjá 67. og 68. lið).

Fjárfesting í dótturfélögum, útibúum og hlutdeildarfélögum og hlutdeild í samrekstri

- 38 Tímabundinn mismunur verður til þegar bókfært verð fjárfestinga í dótturfélögum, útibúum og hlutdeildarfélögum eða hlutdeild í samrekstri (þ.e. hluti móðurfélags eða fjárfestis í hreinni eign dótturfélagsins, útibúsins, hlutdeildarfélagsins eða félagsins, sem fjárfest er í, þ.m.t. bókfært verð viðskiptavildar) verður annað en skattverð (sem oft er kostnaðarverð) fjárfestingarinnar eða hlutdeildarinnar. Slíkur mismunur getur orðið til við mismunandi aðstæður, t.d.:
- þegar til er óráðstafaður hagnaður dótturfélaga, útibúa, hlutdeildarfélaga og samreksturs,
 - við gengisbreytingar gjaldmiðla þegar móðurfélag og dótturfélag þess eru ekki í sama landi og
 - þegar bókfært verð fjárfestingar í hlutdeildarfélagi lækkar í endurheimtanlega fjárhæð.

Í samstæðureikningsskilum kann tímabundinn mismunur að vera annar en tímabundinn mismunur í tengslum við fjárfestinguna í eigin reikningsskilum móðurfélagsins ef móðurfélagið færir fjárfestinguna í eigin reikningsskilum á kostnaðar- eða endurmatverði.

- 39 Eining skal færa frestaða skattskuldbindingu vegna alls tímabundins mismunar á skattskyldu í tengslum við fjárfestingar í dótturfélögum, útibúum og hlutdeildarfélögum og hlutdeild í samrekstri nema báðum eftirfarandi skilyrðum sé fullnægt:
- móðurfélagið, fjárfestirinn eða samrekstraradilinn getur stjórnað því hvenær tímabundni mismunurinn snýst við og
 - líklegt er að tímabundni mismunurinn snúist ekki við í fyrirsjáanlegri framtíð.

- 40 Þar sem móðurfélag stjórnar arðsúthlutunarstefnu dótturfélags síns getur það ráðið því hvenær tímabundinn mismunur í tengslum við fjárfestinguna (þ.m.t. tímabundinn mismunur sem ekki stafar einvörðungu af óráðstöfuðum

hagnaði heldur einnig af hvers kyns umreikningi gengismunar gjaldmiðla) snýst við. Auk þess getur oft verið ógerlegt að ákvarða fjárhæð tekjuskatts sem kemur til greiðslu þegar tímabundni mismunurinn snýst við. Af þessum sökum færir móðurfélagið ekki frestaða skattskuldbindingu þegar það hefur ákvarðað að þessum hagnaði verði ekki ráðstafað í fyrirsjáanlegri framtíð. Hið sama á við um fjárfestingar í útibúum.

- 41 Ópeningalegar eignir og skuldir einingar eru metnar í starfrækslugjaldmiðli hennar (sjá IAS-staðal 21, áhrif gengisbreytinga erlendra gjaldmiðla). Ef skattskyldur hagnaður eða skattalegt tap einingarinnar (og þar af leiðandi skattverð ópeningalegra eigna og skulda) er ákvarðað í öðrum gjaldmiðli hafa breytingar á gengi í för með sér tímabundinn mismun sem leiðir til færslu frestaðrar skattskuldbindingar (skv. 24. lið) eða skatteignar. Frestaður skattur, sem af þessu leiðir, er tekju- eða gjaldfærður á rekstrarreikning (sjá 58. lið).
- 42 Fjárfestir í hlutdeildarfélagi stjórnar þeirri einingu ekki og er yfirleitt ekki í aðstöðu til að ákvarða arðgreiðslustefnu hennar. Af þessum sökum færir fjárfestir frestaða skattskuldbindingu, sem stafar af tímabundnum mismun á skattskyldu í tengslum við fjárfestinguna í hlutdeildarfélaginu þegar ekki er fyrir hendi samkomulag sem kveður á um að hagnaði af hlutdeildarfélaginu verði ekki ráðstafað í fyrirsjáanlegri framtíð. Í sumum tilvikum kann fjárfesti að vera ókleift að ákvarða fjárhæð skatts sem kæmi til greiðslu ef hann endurheimtir kostnaðarverð fjárfestingar sinnar í hlutdeildarfélagi en hann getur ákvarðað að hún sé jöfn eða hærri en tiltekin lágmarksfjárhæð. Í þeim tilvikum er frestaða skattskuldbindingin metin sem þessi fjárhæð.
- 43 Í samkomulagi samrekstraraðila er yfirleitt fjallað um skiptingu hagnaðar og þar er tilgreint hvort ákvarðanir í slíkum málum krefjist samþykkis allra samrekstraraðila eða tilgreinds meirihluta þeirra. Þegar samrekstraraðilinn getur stjórnað skiptingu hagnaðar og líklegt má telja að hagnaði verði ekki ráðstafað í fyrirsjáanlegri framtíð er frestuð skattskuldbinding ekki færð.
- 44 Eining skal færa frestaða skattinneign fyrir allan frádráttarbæran, tímabundinn mismun, sem stafar af fjárfestingum í dótturfyrirtækjum, útibúum og hlutdeildarfélögum og hlutdeild í samrekstri, að því marki og aðeins að því marki sem líklegt er að:

- a) tímabundni mismunurinn snúist við í fyrirsjáanlegri framtíð og
- b) til ráðstöfunar verði skattskyldur hagnaður og unnt sé að nýta tímabundna mismuninn á móti honum.

- 45 Þegar fyrirtæki ákveður hvort frestuð skattinneign er færð vegna frádráttarbærs, tímabundins mismunar í tengslum við fjárfestingar í dótturfyrirtækjum, útibúum og hlutdeildarfélögum og hlutdeild í samrekstri íhugar það leiðbeiningarnar í 28.–31. lið.

MAT

- 46 Skammtímaskattskuldir (skattinneignir) vegna yfirstandandi tímabils og fyrri tímabila skal meta sem þá fjárhæð sem væntanlega þarf að greiða skattyfirvöldum (eða endurheimta frá þeim) og nota það skatthlutfall (og þau skattalög) sem hafa öðlast gildi með formlegum hætti eða í reynd við dagsetningu efnahagsreiknings.
- 47 Frestaðar skattinneignir og skattskuldir skal meta samkvæmt skatthlutföllunum sem vænst er að verði í gildi á tímabilinu þegar eignin verður innleyst eða skuldin greidd og skal byggt á þeim skatthlutföllum (og skattalögum) sem hafa öðlast gildi með formlegum hætti eða í reynd við dagsetningu efnahagsreiknings.
- 48 Skammtímaskattinneignir og -skattskuldir og frestaðar skattinneignir og skattskuldbindingar eru yfirleitt metnar með því að nota gildandi skatthlutfall (og skattalög). Í sumum lögsagnarumdæmum hafa þó tilkynningar frá hinu opinbera um skatthlutföll (og skattalög) sama gildi í reynd og formleg lagasetning sem kann að koma í kjölfar tilkynningarinnar nokkrum mánuðum síðar. Við þessar aðstæður eru skattinneignir og skattskuldbindingar metnar með því að styðjast við tilkynnt skatthlutfall (og skattalög).
- 49 Þegar skatthlutföll skattskyldra tekna eru breytileg eftir skattþrepum eru frestaðar skattinneignir og skattskuldbindingar metnar með því að styðjast við það meðaltalsskatthlutfall sem ætla má að gildi um skattskyldan hagnað (skattalegt tap) á þeim tímabilum þegar ætla má að tímabundinn mismunur snúist við.
- 50) [Felldur brott]
- 51 Mat á frestuðum skattskuldbindingum og frestuðum skattinneignum skal endurspeglar skattaleg áhrif af fyrirætlanum einingarinnar um endurheimt eða greiðslu á bókfærðu verði eigna hennar og skulda, við dagsetningu efnahagsreiknings.

52 Í sumum lögsagnarumdæmum getur sú aðferð, sem einingin beitir við að endurheimta (greiða) bókfært verð eignar (skuldar), haft áhrif á annað eða hvort tveggja af eftirfarandi:

- a) gildandi skatthlutfall, þegar einingin endurheimtir (greiðir) bókfært verð eignarinnar (skuldarinnar) og
- b) skattverð eignarinnar (skuldarinnar).

Í þeim tilvikum metur einingin frestaðar skattskuldbindingar og skattinneignir með því að nota það skatthlutfall og skattverð sem er í samræmi við fyrirætlanir hennar um endurheimt eða greiðslu.

Dæmi A

Eign er bókfærð á verðinu 100 og skattverð hennar er 60. Yrði eignin seld gildi skatthlutfallið 20% en af öðrum tekjum yrði skatthlutfallið 30%.

Einingin færir frestaða skattskuldbindingu að fjárhæð 8 (20% af 40) ef hún væntir þess að selja eignina án þess að nota hana frekar og frestaða skattskuldbindingu að fjárhæð 12 (30% af 40) ef hún væntir þess að halda eigninni og endurheimta bókfært verð hennar með því að nota hana.

Dæmi B

Eign, sem kostar 100 er bókfærð á verðinu 80 og endurmetin á 150. Engin sambærileg, skattaleg leiðrétting er gerð. Uppsafnaðar afskriftir í skattalegum tilgangi eru 30 og skatthlutfallið er 30%. Ef eignin er seld fyrir hærri fjárhæð en sem nemur kostnaðarverði verða uppsafnaðar afskriftir samkvæmt skattalögum að fjárhæð 30 taldar með skattskyldum tekjum en söluhagnaður umfram kostnaðarverð verður ekki skattskyldur.

Skattverð eignarinnar er 70 og tímabundinn mismunur á skattskyldu er 80. Ef einingin hyggst endurheimta bókfærða verðið með því að nota eignina, verður hún að gefa af sér skattskyldar tekjur að fjárhæð 150 en hún getur aðeins dregið frá afskriftir að fjárhæð 70. Á grundvelli þessa er frestuð skattskuldbinding að fjárhæð 24 (30% af 80). Ef einingin væntir þess að endurheimta bókfært verð eignarinnar með því að selja eignina strax fyrir 150 verður frestuð skattskuldbinding reiknuð á eftirfarandi hátt:

	Tímabundinn mismunur á skattskyldu	Skatthlutfall	Frestaðar skattskuldbindingar
Uppsafnaðar afskriftir samkvæmt skattalögum	30	30%	9
Söluverð umfram kostnaðarverð	50	núll	—
Samtals	80		9

(ath: Samkvæmt 61. lið er frestaður skattur, sem bætist við vegna endurmatsins, færður beint til lækkunar á eigin fé)

Dæmi C

Hér eru aðstæður þær sömu og í dæmi B, að því undanskildu að verði eignin seld fyrir meira en kostnaðarverð verða uppsafnaðar afskriftir samkvæmt skattalögum taldar með skattskyldum tekjum (skattlagðar með 30% skatthlutfalli) og 40% skattur verður lagður á söluhagnað þegar búið er að draga frá verðtryggt kostnaðarverð að fjárhæð 110.

Ef einingin hyggst endurheimta bókfærða verðið með því að nota eignina, verður hún að gefa af sér skattskyldar tekjur að fjárhæð 150 en hún getur aðeins dregið frá afskriftir að fjárhæð 70. Á grundvelli þessa er skattverðið 70 og tímabundinn mismunur á skattskyldu er 80 og frestuð skattskuldbinding 24 (30% af 80) eins og í dæmi B.

Ef einingin væntir þess að endurheimta bókfært verð eignarinnar með því að selja hana strax fyrir 150 getur einingin dregið frá verðtryggt kostnaðarverð að fjárhæð 110. Á hreinan söluhagnað að fjárhæð 40 verður lagður 40% skattur. Til viðbótar verða uppsafnaðar afskriftir samkvæmt skattalögum að fjárhæð 30 taldar með í skattskyldum tekjum og er 30% skattur lagður á þær. Á grundvelli þessa er skattverðið 80 (110 mínus 30) og tímabundinn mismunur á skattskyldu að fjárhæð 70 og frestuð skattskuldbinding að fjárhæð 25 (40% lögð á 40 plús 30% lögð á 30). Ef ekki þykir strax augljóst hvert skattverðið er í þessu dæmi getur verið gagnlegt að huga að meginreglunni sem sett er fram í 10. lið.

(ath: Samkvæmt 61. lið er frestaður skattur, sem bætist við vegna endurmatsins, færður beint til lækkunar á eigin fé)

- 52A Í sumum lögsagnarumdæmum er tekjuskattshlutfall hærra eða lægra ef hreinn hagnaður eða óráðstafað eigið fé er greitt út, að hluta eða í heild, sem arður til hluthafa einingarinnar. Í öðrum lögsagnarumdæmum kann tekjuskattur að vera endurkræfur eða áfallinn ef hreinn hagnaður eða óráðstafað eigið fé er greitt út, að hluta eða í heild, sem arður til hluthafa fyrirtækisins. Við þessar aðstæður eru skammtímaskattinneignir og -skattskuldir og frestaðar skattinneignir og skattskuldir, metnar samkvæmt því skatthlutfalli sem gildir um óráðstafaðan hagnað.
- 52B Við þær aðstæður, sem lýst er í 52. lið A, eru tekjuskattsáhrif arðsúthlutunar færð þegar skuldbinding um greiðslu arðsins er færð. Tekjuskattsáhrif arðsúthlutunar eru í nánari tengslum við atburði og færslur liðins tíma en úthlutun til eigenda. Af þessum sökum eru tekjuskattsáhrif arðs færð á hagnað eða tap tímabilsins eins og gerð er krafa um í 58. lið nema að því marki sem þær aðstæður, sem lýst er í a- og b-lið 58. liðar, valdi tekjuskattsáhrifum arðsins.

Dæmi til skýringar á 52. lið A og B

Í eftirfarandi dæmi er fjallað um mat á skammtímaskattinneignum og -skattskuldum og frestuðum skattinneignum og skattskuldum, fyrirtækis í lögsagnarumdæmi þar sem greiða skal hærra skatthlutfall tekjuskatts af óráðstöfuðum hagnaði (50%) ef fjárhæð fæst endurgreidd þegar hagnaði er úthlutað. Skatthlutfall á úthlutuðum hagnaði er 35%. Við dagsetningu efnahagsreiknings 31. desember 20X1 hefur einingin ekki fært skuld vegna tillögu eða ákvörðunar um arðgreiðslur eftir dagsetningu efnahagsreiknings. Þar af leiðandi eru engar arðgreiðslur færðar á árinu 20X1. Skattskyldar tekjur árið 20X1 eru 100.000. Hreinn, tímabundinn mismunur á skattskyldu á árinu 20X1 er 40 000.

Einingin færir skammtímaskattskuld á tímabilinu og skattkostnað að fjárhæð 50 000. Engin eign er færð vegna þeirrar fjárhæðar sem kann að endurheimtast vegna framtíðararðgreiðslna. Einingin færir einnig frestaða skattskuldbindingu og frestaðan skattkostnað að fjárhæð 20 000 (50% af 40 000) sem samsvara tekjusköttum sem fyrirtækið greiðir þegar það endurheimtir eða gerir upp bókfært verð eigna og skulda samkvæmt því skatthlutfalli sem gildir um óráðstafaðan hagnað.

Síðar, hinn 15. mars 20X2, skuldfærir einingin arðsúthlutun að fjárhæð 10 000 af fyrri rekstrarhagnaði.

Hinn 15. mars 20X2 færir einingin endurgreiðslu tekjuskatts að fjárhæð 1.500 (15% af skuldfærða arðinum) sem skammtímaskattinneign og til lækkunar á gildandi skattkostnaði fyrir árið 20X2.

- 53 Ekki skal núvirða frestaðar skattinneignir og skattskuldbindingar.
- 54 Þörf er á nákvæmri tímaáætlun um það hvenær sérhver tímabundinn mismunur snýst við svo að unnt sé að ákvarða núvirði frestaðra skattinneigna og frestaðra skattskulda með áreiðanlegum hætti. Oft er ógerlegt eða afar flókið að gera slíka tímaáætlun. Þess vegna er ekki viðeigandi að krefjast núvirðingar á frestuðum skattinneignum og skattskuldum. Að heimila núvirðingu en gera ekki kröfu um hana yrði til þess að frestaðar skattinneignir og skattskuldbindingar yrðu ekki sambærilegar milli eininga. Af þessum sökum er samkvæmt þessum staðli ekki heimilt eða gerð krafa um núvirðingu frestaðra skattinneigna og skattskulda.
- 55 Tímabundinn mismunur er reiknaður með tilliti til bókfærðs verðs eignar eða skuldar. Þetta gildir jafnvel þegar bókfærða verðið sjálft er núvirt, eins og á t.d. við um eftirlaunaskuldbindingar (sjá IAS-staðal 19, *starfskjör*).
- 56 Bókfært verð frestaðrar skattinneignar skal kannað við hverja dagsetningu efnahagsreiknings. Eining skal lækka bókfært verð frestaðrar skattinneignar að því marki sem ekki er lengur líklegt að nægilegur skattskyldur hagnaður verði til ráðstöfunar til að nýta megi frestuðu skattinneignina, að hluta til eða að öllu leyti. Allar slíkar lækkanir skulu snúast við að því marki sem líklegt þykir að nægilegur skattskyldur hagnaður verði til ráðstöfunar.

FÆRSLA Á SKAMMTÍMASKATTI OG FRESTUÐUM SKATTI

- 57 Samræmi er milli áhrifa af færslu viðskipta eða annars atburðar á skammtímaskatt og frestaðan skatt og bókanir viðskiptanna eða atburðarins sjálfs. Þessi meginregla er útfærð í 58.–68. lið C.

Rekstrarreikningur

- 58 Færa skal skammtímaskatt og frestaðan skatt sem tekjur eða gjöld og telja með í hagnaði eða tapi tímabilsins nema að því marki sem skatturinn stafar af:
- viðskiptum eða atburði, sem er færður beint á eigið fé á sama tímabili eða öðru (sjá 61. til 65. lið), eða
 - sameiningu fyrirtækja (sjá 66.–68. lið).
- 59 Flestar frestaðar skattskuldbindingar og skattinneignir stafa af því að tekjur eða gjöld eru talin með í reikningshaldslegum hagnaði á einu tímabili en eru talin með í skattskyldum hagnaði (skattalegu tapi) á öðru tímabili. Sá frestaði skattur, sem af þessu stafar, er færður í rekstrarreikning. Dæmi um það eru þegar:
- vextir, réttthafagreiðslur eða arðstekjur berast eftir gjalddaga en eru taldar með í reikningshaldslegum hagnaði hlutfallslega eftir tíma í samræmi við IAS-staðal 18, *reglulegar tekjur*, en eru taldar með skattskyldum hagnaði (skattalegu tapi) á greiðslugrunni og
 - kostnaður vegna óefnislegra eigna hefur verið eignfærður í samræmi við IAS-staðal 38 og er afskrifaður í rekstrarreikningi, en var dreginn frá í skattalegum tilgangi þegar stofnað var til hans.
- 60 Bókfært verð frestaðra skattinneigna og skattskulda getur breyst, jafnvel þótt engin breyting verði á fjárhæð tímabundins mismunar sem tengist þeim. Þetta getur t.d. stafað af:
- breytingum á skatthlutföllum eða skattalögum,
 - endurmati á því hvort unnt verði að endurheimta frestaðar skattinneignir eða
 - breytingum á fyrirætlunum um endurheimt eignar.

Frestaður skattur, sem stafar af þessu, er færður á rekstrarreikning nema að því marki sem hann snertir liði sem hafa áður verið færðir til lækkunar eða hækkunar á eigin fé (sjá 63. lið).

Liðir sem eru færðir beint til lækkunar eða hækkunar á eigin fé

- 61 Skammtímaskatt og frestaðan skatt skal færa beint til lækkunar eða hækkunar á eigin fé ef skatturinn tengist liðum sem eru færðir beint á eigið fé til lækkunar eða hækkunar á sama eða öðru tímabili.
- 62 Samkvæmt IFRS-stöðlum er þess krafist eða það heimilað að tilteknir liðir séu færðir beint til lækkunar eða lækkunar á eigin fé. Dæmi um slíka liði eru:
- breyting á bókfærðu verði, sem stafar af endurmati varanlegra rekstrarfjármuna (sjá IAS-staðal 16),
 - leiðrétting á upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár, sem stafar annaðhvort af breytingu á reikningsskilaaðferð, sem beitt er afturvirk, eða leiðréttingu á skekkju (sjá IAS-staðal 8, reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjum),
 - hreinn gengismunur, sem myndast vegna umreiknings á reikningsskilum erlends rekstrar (sjá IAS-staðal 21) og
 - fjárhæðir sem stafa af upphaflegri færslu eiginfjárlutans í samsettum fjármálagerningi (sjá 23. lið).
- 63 Í undantekningartilvikum getur verið erfitt að ákvarða fjárhæð skammtímaskatts og frestaðs skatts sem tengist liðum sem eru færðir til lækkunar eða lækkunar á eigin fé. Þetta getur t.d. átt við þegar:
- tekjuskattur er stigskiptur og ómögulegt að ákvarða skatthlutfallið sem tiltekinn hluti af skattskyldum hagnaði (skattalegu tapi) hefur verið skattlagður með,
 - breyting á skatthlutfalli eða aðrar skattareglur hafa áhrif á frestaða skattinneign eða skattskuldbindingu sem tengist (að hluta eða í heild) lið sem áður var færður til lækkunar eða hækkunar á eigin fé eða

- c) eining ákvarðar að frestuð skattinneign skuli færð eða skuli ekki lengur vera færð að fullu og frestaða skattinneignin tengist (að hluta eða í heild) lið sem var áður færður til lækkunar eða hækkunar á eigin fé.

Í þeim tilvikum er skammtímaskattur og frestaður skattur, sem tengjast liðum sem eru færðir til lækkunar eða lækkunar á eigin fé, byggður á skynsamlegri hlutfallsskiptingu á skammtímaskatti og frestuðum skatti einingarinnar í viðkomandi lögsagnarumdæmi eða annarri aðferð sem leiðir til skiptingar sem á betur við við þessar aðstæður.

- 64 Í IAS-staðli 16 er ekki tilgreint hvort eining skuli millifæra á hverju ári, frá endurmatsreikningi yfir á óráðstafað eigið fé, fjárhæð sem er jafnhá mismunur á afskriftum á endurmetinni eign og afskriftum sem miðast við kostnaðarverð þeirrar eignar. Millifæri einingin með þessum hætti felur millifærða fjárhæðin í sér frestaða skatta sem tengjast eigninni. Svipuðu máli gegnir um millifærslur í tengslum við sölu á varanlegum rekstrarfjármunalið.
- 65 Þegar eign er endurmetin í skattalegum tilgangi og endurmatið tengist reikningshaldslegu endurmati frá fyrra tímabili eða endurmati sem vænst er að fari fram á síðara tímabili verða skattaleg áhrif, bæði endurmats eignarinnar og leiðréttingarinnar á skattverðinu, færð til lækkunar eða lækkunar á eigin fé á tímabilinu þegar aðgerðir fara fram. Ef skattalegt endurmat tengist hins vegar ekki reikningshaldslegu endurmati frá fyrra tímabili eða endurmati sem ætla má að fari fram á síðara tímabili eru skattalegu áhrifin, sem leiðrétting á skattverðinu hefur á skattana, færð í rekstrarreikning.
- 65A Þegar eining greiðir arð til hluthafa kann að vera gerð krafa um að hluti arðsins sé greiddur til skattýfirvalda fyrir hönd hluthafanna. Í mörgum lögsagnarumdæmum er þessi fjárhæð nefnd aðráttarskattur. Slík fjárhæð, sem er greidd eða er gjaldkræf af skattýfirvöldum, er færð á eigið fé sem hluti af arðgreiðslunni.

Frestaður skattur sem myndast við sameiningu fyrirtækja

- 66 Eins og útskýrt er í 19. lið og c-lið 26. liðar getur tímabundinn mismunur myndast við sameiningu fyrirtækja. Í samræmi við IFRS-staðal 3, sameining fyrirtækja, færir eining allar frestaðar skattinneignir (að því marki sem þær fullnægja færsluskilyrði í 24. lið) eða frestaðar skattskuldbindingar sem aðgreinanlegar eignir og skuldir á yfirtökudegi. Af því leiðir að þessar frestuðu skattinneignir og skattskuldbindingar hafa áhrif á umframfjárhæð hlutdeildar yfirtökuaðila í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda yfirtekna aðilans, umfram kostnaðarverð við sameininguna. Í samræmi við a-lið 15. liðar færir eining þó ekki frestaðar skattskuldbindingar sem myndast við upphaflega færslu viðskiptavildar.
- 67 Eftir sameiningu fyrirtækja getur yfirtökuaðili talið líklegt að hann endurheimti frestaða skattinneign sína sem var ekki færð fyrir sameininguna. Yfirtökuaðilinn getur t.d. nýtt ónotað, skattalegt tap sitt á móti skattskyldum framtíðarhagnaði yfirtekna aðilans. Í slíkum tilvikum færir yfirtökuaðili frestaða skattinneign en telur hana ekki með sem hluta af færslu sameiningar fyrirtækjanna, og tekur því ekki tillit til hennar við ákvörðun viðskiptavildar eða umframfjárhæðar kostnaðarverðs sameiningarinnar umfram hlutdeild yfirtökuaðilans í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda yfirtekna aðilans.
- 68 Ef mögulegur ávinningur vegna yfirfærslu á tekjuskattalegu tapi eða aðrar frestaðar skattinneignir yfirtekna aðilans uppfylltu ekki skilyrði í IFRS-staðli 3 fyrir sérstakri færslu þegar sameining fyrirtækja er upphaflega færð en eru síðar innlestar skal yfirtökuaðili færa frestaðar skatttekjur sem af því leiða í rekstrarreikning. Auk þess skal yfirtökuaðilinn:
- a) lækka bókfærða fjárhæð viðskiptavildar að þeirri fjárhæð sem hefði verið færð ef frestaða skattinneignin hefði verið færð sem aðgreinanleg eign á yfirtökudegi og
- b) gjaldfæra lækkunina á bókfærðu verði viðskiptavildar.

Þessi aðferð skal þó ekki leiða til myndunar umframfjárhæðar hlutdeildar yfirtökuaðila í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda yfirtekna aðilans umfram kostnaðarverð við sameininguna, né heldur hækka fjárhæðina sem áður var færð fyrir slíka umframfjárhæð.

Dæmi

Eining yfirtók dótturfélag sem átti frádráttarbæran, tímabundinn mismun að fjárhæð 300. Skatthlutfall við yfirtöku var 30%. Frestaða skattinneignin, sem myndaðist við þetta, var 90 og hún var ekki færð sem aðgreinanleg eign þegar ákvarðað var að við sameiningu fyrirtækjanna hefði myndast viðskiptavild að fjárhæð 500. Tveimur árum eftir sameininguna mat einingin það svo að skattskyldur framtíðarhagnaður ætti að duga til að endurheimta ávinninginn af öllum frádráttarbærum, tímabundnum mismun.

Einingin færir frestaða skattinneign að fjárhæð 90 og frestaðar skatttekjur að fjárhæð 90 í rekstrarreikning. Einingin lækkar einnig bókfærða fjárhæð viðskiptavildar um 90 og gjaldfærir lækkun sem nemur þessari fjárhæð í rekstrarreikning. Af því leiðir að kostnaðarverð viðskiptavildar lækkar að fjárhæð 410 sem er sú fjárhæð sem hefði verið færð ef frestaða skattinneignin að fjárhæð 90 hefði verið færð sem aðgreinanleg eign á yfirtökudegi.

Ef skatthlutfallið hefði hækkað í 40% hefði einingin fært frestaða skattinneign að fjárhæð 120 (40% af 300) og frestaðar skatttekjur að fjárhæð 120 í rekstrarreikning. Ef skatthlutfallið hefði lækkað í 20% hefði einingin fært frestaða skattinneign að fjárhæð 60 (20% af 300) og frestaðar skatttekjur að fjárhæð 60. Í báðum tilvikum myndi einingin einnig lækka bókfærða fjárhæð viðskiptavildar um 90 og gjaldfæra lækkun sem nemur þessari fjárhæð í rekstrarreikning.

Skammtímaskattur og frestaður skattur vegna eignarhlutatengdra greiðslumiðlana

- 68A Í sumum skattaumdæmum fær eining skattfrádrátt (þ.e. fjárhæð sem er frádráttarbær við ákvörðun skattskylds hagnaðar) sem tengist þóknun sem greidd er með hlutabréfum, hlutabréfavalrétti eða öðrum eiginfjárgerningum einingarinnar. Fjárhæð skattfrádráttarins getur verið önnur en fjárhæð gjalda vegna tengdrar uppsafnaðrar þóknunar og getur orðið til á síðara reikningsskilatímabili. Í sumum lögsagnarumdæmum getur eining t.d. fært gjöld vegna þjónustu starfsmanna sem er móttækin sem endurgjald fyrir veittan hlutabréfavalrétt, í samræmi við IFRS-staðal 2, eignarhlutatengdar greiðslur, og ekki fengið skattfrádrátt fyrr en hlutabréfavalrétturinn er nýttur þar sem mat á skattfrádrætti byggist á verði á hlutabréfum einingarinnar á nýtingardegi.
- 68B Á sama hátt og að því er varðar rannsóknarkostnað, sem fjallað er um í 9. lið og b-lið 26. liðar í þessum staðli, er mismunurinn á skattverði móttækinnar þjónustu starfsmanna (sem er sú fjárhæð sem skattyfirvöld munu heimila sem frádrátt á tímabilum í framtíðinni) og bókfærðu verði að fjárhæð núll, frádráttarbær, tímabundinn mismunur sem leiðir til frestaðrar skattinneignar. Ef ekki er vitað hver fjárhæðin sem skattyfirvöld heimila sem frádrátt á síðari tímabilum er við lok tímabilsins skal áætla hana á grundvelli upplýsinga sem liggja fyrir við lok tímabilsins. Ef fjárhæðin, sem skattyfirvöld heimila sem frádrátt á síðari tímabilum, er t.d. háð verði á hlutabréfum einingarinnar í framtíðinni skal mat á frádráttarbærum, tímabundnum mismun byggjast á verði á hlutabréfum einingarinnar við lok tímabilsins.
- 68C Eins og fram kemur í lið 68A kann fjárhæð skattfrádráttar (eða áætlaður skattfrádráttur í framtíðinni mældur í samræmi við lið 68B) að vera önnur en gjöld vegna tengdrar, uppsafnaðrar þóknunar. Í 58. lið staðalsins er þess krafist að færa skuli skammtímaskatt og frestaðan skatt sem tekjur eða gjöld og færa í rekstrarreikning tímabilsins nema að því marki sem skatturinn stafar af a) viðskiptum eða atburði, sem er færður beint á eigið fé á sama tímabili eða öðru, eða b) sameiningu fyrirtækja sem telst yfirtaka. Ef fjárhæð skattfrádráttar (eða áætlaður skattfrádráttur í framtíðinni) er hærri en fjárhæð gjalda vegna tengdrar uppsafnaðrar þóknunar gefur það til kynna að skattfrádrátturinn tengist ekki aðeins gjöldum vegna þóknunar heldur einnig eiginfjárliði. Við slíkar aðstæður skal færa umframfjárhæð tengds skammtímaskatts eða frestaðs skatts beint á eigið fé.

FRAMSETNING

Skattinneignir og skattskuldir

69) [Felldur brott]

70) [Felldur brott]

Jöfnun

71) Eining skal jafna skammtímaskattinneignir og skammtímaskattskuldir ef og aðeins ef einingin:

a) hefur lögvarinn rétt til að jafna saman færðum fjárhæðum og

b) ætlar annaðhvort að gera upp á hreinum grunni eða innleysa eignina og greiða skuldina samtímis.

- 72 Þótt skammtímaskattskuldir og skammtímaskattinvegnir séu færðar og metnar sérstaklega eru þær jafnaðar í efnahagsreikningi samkvæmt sambærilegum skilyrðum og gilda um fjármálagerninga samkvæmt IAS-staðli 32. Við venjulegar aðstæður hefur eining framfylgjanlegan, lagalegan rétt til að jafna skammtímaskattinveignum á móti skammtímaskattskuldum þegar skattarnir tengjast tekjusköttum sem sama skattyfirvald leggur á og skattyfirvaldið heimilar einingunni að greiða eða taka við einni heildargreiðslu.
- 73 Í samstæðureikningsskilum er heimilt að jafna skammtímaskattinveign einnar einingar í samstæðunni á móti skammtímaskattskuld annarrar einingar í samstæðunni þá og því aðeins að viðkomandi eining hafa framfylgjanlegan, lagalegan rétt til að greiða og taka við einni heildargreiðslu og einingarnar ætli sér að greiða eða taka við slíkri heildargreiðslu og greiða skuldina samtímis.
- 74 Eining skal jafna frestuðum skattinveignum á móti frestuðum skattskuldbindingum þá og því aðeins að:
- einingin hafi framfylgjanlegan, lagalegan rétt til að jafna skammtímaskattinveignum á móti skammtímaskattskuldum og
 - frestaðar skattinvegnir og frestaðar skattskuldbindingar varði tekjuskatta sem sama skattyfirvald leggur annaðhvort á:
 - sömu skattskyldu eininguna eða
 - mismunandi skattskyldar einingar sem hyggjast annaðhvort jafna hreinum skammtímaskattskuldum á móti hreinum skammtímaskattinveignum eða innleysa eignirnar og greiða skuldarnar á hreinum grunni á hverju því framtíðartímabili þegar þess er vænst að umtalsverðar fjárhæðir í frestuðum skattskuldbindingum eða skattinveignum verði greiddar eða endurheimtar.
- 75 Svo að koma megri í veg fyrir þörf á nákvæmri tímaáætlun um það hvenær sérhver tímabundinn mismunur snýst við er þess krafist samkvæmt þessum staðli að eining jafni frestuðum skattinveignum á móti frestuðum skattskuldbindingum sömu skattskyldu einingarinnar þá og því aðeins að þær tengjast tekjusköttum sem sama skattyfirvald leggur á og einingin hefur framfylgjanlegan, lagalegan rétt til að jafna skammtímaskattinveignum á móti skammtímaskattskuldum.
- 76 Í undantekningartilvikum getur eining átt framfylgjanlegan, lagalegan rétt til skuldajöfnunar og hefur í hyggju að jafna saman vegna sumra tímabila en ekki annarra. Í slíkum undantekningartilvikum getur verið nauðsynlegt að gera nákvæmar tímaáætlanir til að ákvarða með áreiðanlegum hætti hvort frestaðar skattskuldbindingar einnar skattskyldrar einingar leiði til hækkaðra skattgreiðslna á sama tímabili og frestaðar skattinvegnir annarrar skattskyldrar einingar leiða til lægri greiðslna síðari skattskyldu einingarinnar.

Skattkostnaður

Skattkostnaður (skatttekjur) sem tengjast hagnaði eða tapi af reglulegri starfsemi

- 77 Í rekstrarreikningi skulu koma fram skattkostnaður (skatttekjur) sem tengist hagnaði eða tapi af reglulegri starfsemi.
- Áhrif gengismunar á frestaðar, erlendar skattskuldbindingar eða skattinvegnir*
- 78 Í IAS-staðli 21 er þess krafist að tiltekinn gengismunur sé færður sem tekjur eða gjöld, en ekki er tilgreint hvar slíkur mismunur skuli settur fram í rekstrarreikningi. Í samræmi við það má, þegar gengismunur af frestuðum, erlendum skattskuldbindingum eða skattinveignum er færður í rekstrarreikning, flokka þann mun sem frestaðan skattkostnað (skatttekjur) ef sú framsetning er talin koma notendum reikningsskila að mestum notum.

UPPLÝSINGAR

- 79 Greina skal sérstaklega frá helstu þáttum skattkostnaðar (skatttekna).
- 80 Skattkostnaður (skatttekjur) getur m.a. falið í sér eftirfarandi þætti:
- skammtímaskattkostnað (skatttekjur),
 - allar leiðréttingar sem færðar hafa verið á tímabilinu vegna skammtímaskatts fyrri tímabila,
 - fjárhæð frestaðs skattkostnaðar (skatttekna) í tengslum við uppruna og viðsnúning tímabundins mismunar,
 - frestaðan skattkostnað (skatttekjur) í tengslum við breytingar á skatthlutföllum eða álagningu nýrra skatta,

- e) fjárhæð ávinnings af áður ófærðu, skattalegu tapi, áður ófærðum skattaafslætti eða áður ófærðum tímabundnum mismun frá fyrri tímabili, sem er notuð til að lækka skammtímaskattkostnað,
 - f) fjárhæð ávinnings af áður ófærðu, skattalegu tapi, áður ófærðum skattaafslætti eða áður ófærðum, tímabundnum mismun frá fyrri tímabili, sem er notuð til að lækka frestaðan skattkostnað,
 - g) frestaðan skattkostnað, sem stafar af niðurfærslu, eða viðsnúningi á fyrri niðurfærslu, á frestaðri skattinneign skv. 56. lið og
 - h) fjárhæð skattkostnaðar (skatttekna) í tengslum við þær breytingar á reikningsskilaaðferðum og skekkjum sem eru færðar í rekstrarreikning í samræmi við IAS-staðal 8 vegna þess að ekki er hægt að færa þær afturvirkir.
- 81 Einnig skal greina sérstaklega frá eftirfarandi:
- a) samanlögðum skammtímasköttum og frestuðum sköttum í tengslum við liði sem eru færðir til lækkunar eða hækkunar á eigin fé,
 - b) [Felldur brott]
 - c) útskýringu á tengslunum milli skattkostnaðar (skatttekna) og reikningshaldslegs hagnaðar með annarri eða báðum eftirfarandi aðferðum:
 - i. tölulegri afstemmingu milli skattkostnaðar (skatttekna) og margfeldis reikningshaldslegs hagnaðar og viðeigandi skatthlutfalls eða skatthlutfalla. Einnig er tilgreint hvernig viðeigandi skatthlutfall eða skatthlutföll eru reiknuð eða
 - ii. tölulegri afstemmingu milli virks meðaltalsskatthlutfalls og viðeigandi skatthlutfalls. Einnig er tilgreint við hvað var miðað þegar viðeigandi skatthlutfall er reiknað,
 - d) útskýringu á breytingum á viðeigandi skatthlutfalli eða skatthlutföllum, samanborið við fyrri reikningsskilatímabil,
 - e) fjárhæð frádráttarbærs, tímabundins mismunar (og dagsetningu þegar hann fellur úr gildi ef við á), ónotaðs, skattalegs taps og ónotaðs skattaafsláttar, sem ekki hefur verið færður með í útreikningi á frestaðri skattinneign í efnahagsreikningi,
 - f) heildarfjárhæð tímabundins mismunar í tengslum við fjárfestingar í dótturfélögum, útibúum og hlutdeildarfélögum og hlutdeild í samrekstri sem frestaðar skattskuldbindingar hafa ekki verið færðar vegna (sjá 39. lið),
 - g) varðandi hvers kyns tímabundinn mismun og varðandi hvers kyns ónotað, skattalegt tap og ónotaðan skattaafslátt:
 - i. fjárhæðum frestaðra skattinneigna og skattskulda, sem færðar eru í efnahagsreikning fyrir hvert tilgreint tímabil,
 - ii. fjárhæð frestaðra skatttekna eða skattgjalda, sem færð er í rekstrarreikning, ef hana má ekki ráða af breytingunum, sem hafa orðið á fjárhæðunum sem eru færðar í efnahagsreikninginn,
 - h) varðandi aflagðan rekstur skal greina frá skattkostnaði í tengslum við:
 - i. ágóða eða tap þegar rekstur er aflagður og
 - ii. hagnað eða tap af reglulegri starfsemi aflagðs rekstrar á tímabilinu ásamt samsvarandi fjárhæðum fyrir sérhvert fyrri tímabil, sem sýnt er, og
 - i) skattalegum áhrifum af fjárhæð tekjuskatts af arðgreiðslum til hluthafa fyrirtækisins sem voru samþykktar eða gerðar tillögur um áður en birting reikningsskilanna var heimiluð en eru ekki skuldfærðar í reikningsskilunum.
- 82 Eining skal greina frá fjárhæð frestaðra skattinneigna og hvers eðlis gögnin eru sem liggja til grundvallar færslunni þegar:
- a) nýting á frestaðri skattinneign veltur á skattskyldum framtíðarhagnaði sem er umfram þann hagnað sem stafar af viðsnúningi tímabundins mismunar á skattskyldu og
 - b) einingin hefur orðið fyrir tapi, annaðhvort á yfirstandandi eða liðnu tímabili, í því lögsagnarumdæmi sem frestaða skattinneignin tengist.
- 82A Við þær aðstæður sem lýst er í 52. lið A ætti eining að greina frá eðli hugsanlegra tekjuskattsáhrifa sem myndu leiða af greiðslu arðs til hluthafa sinna. Auk þess ætti eining að greina frá fjárhæðum hugsanlegra tekjuskattsáhrifa sem er gerlegt að ákvarða, og hvort einhver hugsanleg tekjuskattsáhrif gætu verið fyrir hendi sem ekki er gerlegt að ákvarða.

- 83) [Fellur brott]

- 84) Upplýsingarnar, sem gerð er krafa um í c-lið 81. liðar, gera notendum reikningssskila kleift að skilja hvort tengslin milli skattkostnaðar (skatttekna) og reikningshaldslegs hagnaðar séu óvenjuleg og að skilja helstu þætti sem gætu haft áhrif á þessi tengsl í framtíðinni. Sambandið milli skattkostnaðar (skatttekna) og reikningshaldslegs hagnaðar getur orðið fyrir áhrifum af þáttum eins og tekjum, sem eru undanþegnar skatti, gjöldum, sem eru ekki frádráttarbær við ákvörðun skattskylds hagnaðar (skattalegs taps), áhrifum af skattalegu tapi og áhrifum erlendra skatthlutfalla.

- 85) Þegar tengslin milli skattkostnaðar (skatttekna) og reikningshaldslegs hagnaðar eru útskýrð notar einingin það skatthlutfall sem við á og veitir notendum reikningssskilanna mikilvægustu upplýsingarnar. Oft er það skatthlutfall þýðingarmest sem gildir í landinu þar sem einingin er heimilisföst þegar lagt er saman skatthlutfall vegna skatta, sem renna til ríkisins, og skatthlutfall skatta til sveitarfélags sem er að mestu reiknað á sams konar skattskyldan hagnað (skattalegt tap). Fyrir einingu, sem starfar í mörgum lögsagnarumdæmum, getur þó verið gagnlegra að leggja saman aðgreindar afstemmingar sem eru fengnar með því að nota skatthlutfallið í hverju einstöku lögsagnarumdæmi. Eftirfarandi dæmi lýsir því hvernig valið á viðeigandi skatthlutfalli hefur áhrif á framsetningu tölulegrar afstemmingar.

Dæmi til skýringar á 85. lið

Árið 19X2 er reikningshaldslegur hagnaður einingar í eigin lögsagnarumdæmi, (landi A), að fjárhæð 1.500 (19X1: 2.000) og í landi B að fjárhæð 1.500 (19X1: 500). Skatthlutfallið er 30% í landi A og 20% í landi B. Í landi A eru gjöld að upphæð (19X1: 200) ekki frádráttarbær frá skatti.

Eftirfarandi er dæmi um afstemmingu að innanlandsskatthlutfallinu.

	19X1	19X2
Reikningshaldslegur hagnaður	2 500	3 000
Skattur með innanlandshlutfallinu 30%	750	900
Skattaleg áhrif útgjalda sem ekki eru frádráttarbær frá skatti	60	30
Áhrif af lægra skatthlutfalli í landi B	(50)	(150)
Skattkostnaður	760	780

Eftirfarandi er dæmi um afstemmingu með því að leggja saman aðgreindar afstemmingar í lögsagnarumdæmi hvors lands. Samkvæmt þessari aðferð birtast áhrifin af mismuninum á skatthlutfallinu, sem gildir í landi einingarrinnar sem reikningssskilin taka til, og skatthlutfallinu, sem gildir í öðrum lögsagnarumdæmum, ekki sem sérstakur liður í afstemmingunni. Eining getur þurft að fjalla um áhrif af verulegum breytingum, annaðhvort á skatthlutfallið eða samsetningu hagnaðar sem aflað er í öðrum lögsagnarumdæmum, til að útskýra breytingar á viðeigandi skatthlutfalli (hlutföllum) eins og krafist er í d-lið 81. liðar.

Reikningshaldslegur hagnaður	2 500	3 000
Skattur samkvæmt hlutfallinu sem gildir um hagnað í viðkomandi landi	700	750
Skattaleg áhrif útgjalda sem ekki eru frádráttarbær frá skatti	60	30
Skattkostnaður	760	780

- 86) Virkt meðalskatthlutfall er skattkostnaðurinn (skatttekjur) þegar deilt hefur verið í þau með reikningshaldslegum hagnaði.

- 87) Oft yrði ógerlegt að reikna hversu há fjárhæð liggur í ófærðum, frestuðum skattskuldbindingum sem verða til við fjárfestingar í dótturfélögum, útibúum og hlutdeildarfélögum og hlutdeild í samrekstri (sjá 39. lið). Samkvæmt þessum staðli er því gerð krafa um að eining greini frá þeirri heildarfjárhæð tímabundins mismunar sem liggur til grundvallar, en ekki er gerð krafa um að gerð sé grein fyrir frestuðum skattskuldbindingum. Þrátt fyrir það eru einingar hvattar til þess að greina frá fjárhæð ófærðra, frestaðra skattskuldbindinga, þegar unnt er, vegna þess að notendur reikningssskila geta haft gagn af þeim upplýsingum.

- 87A) Í 82. lið A er gerð krafa um að eining greini frá eðli hugsanlegra tekjuskattsáhrifa sem greiðsla arðs til hluthafa myndi hafa í för með sér. Eining greinir frá mikilvægum atriðum í tekjuskattskerfunum og þeim þáttum sem hafa áhrif á fjárhæð hugsanlegra tekjuskattsáhrifa arðgreiðslna.

- 87B Í sumum tilvikum er ekki gerlegt að reikna heildarfjárhæð hugsanlegra tekjuskattsáhrifa sem myndu leiða af arðgreiðslum til hlutahafa. Þetta getur t.d. átt við þegar eining á mörg, erlend dótturfélög. Engu að síður er í slíkum tilvikum auðvelt að ákvarða hluta af heildarfjárhæðinni. Í samstæðu kunna t.d. móðurfélag og nokkur dótturfélög þess að hafa greitt hærri tekjuskattshlutfall vegna óráðstafaðs hagnaðar og vera meðvituð um fjárhæðina sem fæst endurgreidd þegar uppsöfnuðum, óráðstöfuðum hagnaði verður ráðstafað í framtíðararðgreiðslur til hlutahafa. Í þessu tilviki skal greina frá fjárhæðinni sem fæst endurgreidd. Ef það á við skal eining einnig greina frá því að um sé að ræða hugsanleg tekjuskattsáhrif sem ekki er hægt að ákvarða með raunhæfum hætti. Í eigin reikningsskilum móðurfélagsins, ef um þau er að ræða, tengjast upplýsingar um hugsanleg tekjuskattsáhrif óráðstöfuðum hagnaði móðurfélagsins.
- 87C Eining sem gerð er krafa um að greini frá atriðum sem fjallað er um í 82. lið A kann einnig að vera krafid um að greina frá tímabundnum mismun í tengslum við fjárfestingar í dótturfélögum, útibúum og hlutdeildarfélögum eða hlutdeild í samrekstri. Í slíkum tilvikum tekur eining mið af þessu við ákvörðun um veitingu upplýsinga samkvæmt 82. lið A. Þess kann t.d. að vera krafist að eining upplýsi um heildarfjárhæð tímabundins mismunar í tengslum við fjárfestingar í dótturfélögum í þeim tilvikum þegar engin frestuð skattskuldbinding hefur verið færð (sjá f-lið 81. liðar). Ef erfitt er að reikna fjárhæð ófærðra frestaðra skattskuldbindinga (sjá 87. lið) kann að vera að ekki sé gerlegt að ákvarða fjárhæð hugsanlegra tekjuskattsáhrifa arðgreiðslna sem tengjast þessum dótturfélögum.
- 88 Eining skal upplýsa um allar skattengdar, óvissar skuldir og óvissar eignir í samræmi við IAS-staðal 37, reiknaðar skuldir, óvissar skuldir og óvissar eignir. Óvissar skuldir og óvissar eignir geta t.d. stafað af óleystum deilum við skattyfirvöld. Á sama hátt skal eining greina frá öllum verulegum áhrifum breytinga á skatthlutfalli eða skattalögum sem taka gildi eða eru tilkynntar eftir dagsetningu efnahagsreiknings á skammtímaskattinneignir og -skattskuldir og frestaðar skattinneignir og skattskuldbindingar (sjá IAS-staðal 10, *atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings*).

GILDISTÖKUDAGUR

- 89 Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1998 eða síðar, nema að því leyti sem tilgreint er í 91. lið. Ef eining beitir þessum staðli í reikningsskilum sem taka til tímabila sem hefjast fyrir 1. janúar 1998 skal einingin greina frá því að hún hafi notað þennan staðal í stað IAS-staðals 12, tekjuskattar í reikningsskilum, sem samþykktur var árið 1979.
- 90 Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 12, tekjuskattar í reikningsskilum, sem var samþykktur árið 1979.
- 91 Ákvæði 52. liðar A, 52. liðar B, 65. liðar A, i-liðar 81. liðar, 82. liðar A, 87. liðar A, 87. liðar B, 87. liðar C, og brottfall 3. og 50. liðar gilda um árleg reikningsskil(1) sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2001 eða síðar. Hvatt er til upptöku fyrir. Ef upptaka fyrir hefur áhrif á reikningsskilin skal eining greina frá því.

(1) 91. liður vísar til „árlegra reikningsskila“ í samræmi við skýrara málfar um gildistökudaga sem var samþykkt árið 1998. 89. liður vísar til „reikningsskila“.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 16

Varanlegir rekstrarfjármunir

MARKMIÐ

- 1 Markmiðið með þessum staðli er að mæla fyrir um reikningshaldslega meðferð á varanlegum rekstrarfjármunum svo að notendur reikningsskilanna geti greint upplýsingar um fjárfestingu einingarinnar í eigin, varanlegum rekstrarfjármunum og breytingar á þeirri fjárfestingu. Meginatriðin við færslu varanlegra rekstrarfjármuna eru færsla eignanna, ákvörðun á bókfærðu verði þeirra og gjaldfærsla afskrifta og virðisrýmunartap sem á að færa í tengslum við þær.

GILDISSVIÐ

- 2 Staðlinum skal beitt við færslu varanlegra rekstrarfjármuna nema gerð sé krafa um eða heimilað samkvæmt öðrum staðli að notuð sé önnur reikningshaldsleg meðferð.
- 3 Þessi staðall gildir ekki um:
 - a) varanlega rekstrarfjármuni sem eru skilgreindir sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, *fastaffjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi*,
 - b) lifrænar eignir sem tengjast landbúnaðarstarfsemi (sjá IAS-staðal 41, *landbúnaður*),
 - c) færslu og mat á eignum vegna jarðefnaleyta og mats (sjá IFRS-staðal 6, *leit að jarðefnaauðlindum og mat á þeim*) eða
 - d) jarðefnaréttindi og jarðefnaauðlindir, eins og olíu, jarðgas og sambærilegar, óendurnýjanlegar náttúruauðlindir.Hins vegar gildir þessi staðall um varanlega rekstrarfjármuni sem eru notaðir við breytingar eða viðhald á eignumum sem er fjallað um í b–d-lið.
- 4 Í öðrum stöðlum getur verið krafist færslu varanlegs rekstrarfjármunaliðar með öðrum hætti en mælt er fyrir um í þessum staðli. Í IAS-staðli 17, *leigusamningar*, er t.d. gerð krafa um að eining meti færslu á varanlegum rekstrarfjármun, sem hún hefur á leigu, á grundvelli yfirfærslu á áhættu og ávinningi. Í slíkum tilvikum er þó í þessum staðli mælt fyrir um aðra þætti reikningshaldslegrar meðferðar þeirra eigna, þ.m.t. afskriftir.
- 5 Eining skal beita þessum staðli á eignir sem verið er að byggja eða breyta til nota í framtíðinni sem fjárfestingareignir en falla ekki að skilgreiningunni á „fjárfestingareign“ í IAS-staðli 40, fjárfestingareignir. Þegar byggingunni eða breytingunni er lokið verður fasteignin fjárfestingareign og þess er krafist að einingin beiti IAS-staðli 40. IAS-staðall 40 gildir einnig um fjárfestingareignir sem verið er að endurgera til áframhaldandi framtíðarnotkunar sem fjárfestingareignir. Eining, sem notar kostnaðarverðslíkanið fyrir fjárfestingareignir í samræmi við IAS-staðal 40, skal nota kostnaðarverðslíkanið í þessum staðli.

SKILGREININGAR

- 6 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Bókfært verð er sú fjárhæð sem færð er til eignar eftir frádrátt á öllum uppsöfnuðum afskriftum og uppsöfnuðum virðisrýmunartöpum.

Kostnaðarverð er sú fjárhæð handbærs fjár, eða ígildis þess, eða gangvirði annars endurgjalds sem innt er af hendi fyrir eign þegar hún er keypt eða byggð eða, eftir því sem við á, fjárhæðin sem er eignuð þeirri eign þegar hún er upphaflega færð í samræmi við sérstakar kröfur annarra IFRS-staðla, t.d. IFRS-staðals 2, eignarhlutatengdar greiðslur.

Afskrifanleg fjárhæð er kostnaðarverð eignar eða önnur fjárhæð, sem kemur í stað kostnaðarverðs, að frádregnu hrakvirði hennar.

Afskriftir eru kerfisbundin ráðstöfun á afskrifanlegri fjárhæð eignar á nýtingartíma hennar.

Virði fyrir sérstaka einingu er núvirði þess sjóðstreymis sem hún væntir að fáist við áframhaldandi notkun eignar og af ráðstöfun hennar í lok nýtingartíma eða væntir að myndist við uppgjör skuldar.

Gangvirði er sú fjárhæð sem unnt er að skipta eign á í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.

Virðisrýrnunartap er sú fjárhæð sem bókfært verð eignar er umfram endurheimtanlega fjárhæð hennar.

Varanlegir rekstrarfjármunir eru efnislegir liðir sem:

- a) eru í eigu einingar til nota í framleiðslu eða til afhendingar á vörum eða þjónustu, til útleigu eða í stjórnunartilgangi og
- b) eru ætlaðar til nota lengur en í eitt tímabil.

Endurheimtanleg fjárhæð er það sem hærra er: hreint söluverð eða notkunarvirði.

Hrakvirði eignar er áætluð fjárhæð sem eining fengi nú fyrir ráðstöfun á eigninni að frádregnum áætluðum ráðstöfunarkostnaði ef eignin væri þegar orðin jafn gömul og væri í sama ástandi og vænst er í lok nýtingartíma.

Nýtingartími er:

- a) tímabilið, sem vænta má að eign sé nýtanleg einum eða fleiri notendum, eða
- b) fjöldi framleiðslueininga eða sambærilegra eininga sem vænta má að einingin afli með eigninni.

FÆRSLA

- 7 Kostnaðarverð varanlegs rekstrarfjármunar skal eignfæra þá og því aðeins:
 - a) að líklegt sé að efnahagslegur ávinningur, sem tengist viðskiptunum, renni til einingarinnar og
 - b) að unnt sé að meta kostnaðarverð eignarinnar með áreiðanlegum hætti.
- 8 Varahlutir og viðhaldsbúnaður eru yfirleitt bókfærðir sem birgðir og færðir í rekstrarreikning þegar þeir eru notaðir. Helstu varahlutir og viðbragðsbúnaður uppfylla þó skilyrði um varanlega rekstrarfjármuni þegar einingin getur vænst þess að nota þá lengur en í eitt tímabil. Hið sama á við ef aðeins er hægt að nota varahluti og viðhaldsbúnað í tengslum við varanlega rekstrarfjármuni og eru þeir þá færðir sem varanlegir rekstrarfjármunir.
- 9 Í þessum staðli er ekki mælt fyrir um mælieiningu fyrir færslu, þ.e. hvað telst vera varanlegir rekstrarfjármunir. Af þeim sökum er nauðsynlegt að nota eigin dómgreind þegar skilyrðum um færslu er beitt við sérstakar aðstæður einingar. Það kann að vera við hæfi að leggja saman liði sem hver um sig skiptir litlu máli, s.s. mót, verkfæri og laðir, og beita skilyrðunum á heildarverðmæti þeirra.
- 10 Eining metur samkvæmt þessari færslureglu allan kostnað við varanlega rekstrarfjármuni um leið og til hans er stofnað. Þess háttar kostnaður er m.a. kostnaður sem stofnað er til í upphafi við kaup eða byggingu varanlegs rekstrarfjármunar og kostnaður sem stofnað er til síðar til að auka við hann, endurnýja hluta hans eða til viðhalds.

Upphaflegur kostnaður

- 11 Varanlegir rekstrarfjármunir kunna að vera keyptir af öryggis- eða umhverfisástæðum. Þó að kaup þessara varanlegu rekstrarfjármuna auki ekki beint efnahagslegan framtíðarávinning af einhverjum tilteknum, varanlegum rekstrarfjármunalið sem er til staðar kunna þau að vera nauðsynleg fyrir eininguna til að hún hafi efnahagslegan framtíðarávinning af öðrum eignum sínum. Þessir varanlegu rekstrarfjármunir uppfylla skilyrði fyrir eignfærslu vegna þess að þeir gera einingunni fært að hafa efnahagslegan framtíðarávinning af tengdum eignum umfram það sem hefði verið unnt að fá ef þeir hefðu ekki verið keyptir. Framleiðandi kemiskra efna getur t.d. sett upp nýja ferla í meðferð kemiskra efna til að uppfylla umhverfiskröfur sem eru gerðar um framleiðslu og geymslu hættulegra efna og eru viðeigandi verksmiðjuendurbætur eignfærðar að því marki sem þær eru endurheimtanlegar, vegna þess að án þeirra getur einingin ekki framleitt og selt kemisk efni. Bókfært verð slíkrar eignar og tengdra eigna, sem af því leiðir, er þó endurskoðað með tilliti til virðisrýrnunartaps í samræmi við IAS-staðal 36, *virðisrýrnun eigna*.

Útgjöld sem falla til síðar

- 12 Samkvæmt færslureglunni í 7. lið færir eining ekki kostnað við daglegt viðhald liðarins með í bókfærðu verði varanlegra rekstrarfjármuna. Þessi kostnaður er þess í stað færður í rekstrarreikning þegar stofnað er til hans. Kostnaður við daglegt viðhald er einkum kostnaður við laun og rekstrarvörur en getur innifalið kostnaðarverð íhluta. Tilgangurinn með þessum útgjöldum er oft sagður vera „viðgerðir og viðhald“ varanlegs rekstrarfjármunaliðar.
- 13 Íhlutir sumra varanlegra rekstrarfjármuna geta þurft endurnýjunar við með reglulegu millibili. Til dæmis getur þurft að endurfóðra bræðsluofn eftir tiltekinn fjölda klukkustunda í notkun eða skipta um innréttingar í flugvél, s.s. sæti og eldhús, nokkrum sinnum á líftíma bolgrindarinnar. Einnig kunna varanlegir rekstrarfjármunir að vera keyptir til endurnýjunar sem þarf sjaldnar við, s.s. endurnýjunar á innveggjum byggingar eða endurnýjunar sem aðeins er gerð

einu sinni. Samkvæmt færslureglunni í 7. lið færir eining kostnaðarverð vegna endurnýjunar á hluta varanlegs rekstrarfjármunaliðar með í bókfærðu verði slíks liðar þegar til þess er stofnað, að uppfylltum skilyrðum fyrir færslu. Bókfært verð þeirra ihluta sem eru endurnýjaðir er afskráð í samræmi við afskráningarákvæði þessa staðals (sjá 67.–72. lið).

- 14 Skilyrði fyrir áframhaldandi rekstri varanlegs rekstrarfjármunaliðar (t.d. flugvélar) getur verið það að liðurinn sé skoðaður reglulega með tilliti til galla, án tillits til þess hvort ihlutar hans eru endurnýjaðir. Við hvert meiri háttar eftirlit er kostnaðarverð þess fært í bókfærðu verði varanlega rekstrarfjármunaliðarins sem endurnýjun, að uppfylltum skilyrðum fyrir færslu. Það sem eftir er af kostnaðarverði fyrri skoðunar (sem er aðgreint frá hinum áþreifanlega hluta) er afskráð. Þetta er gert án tillits til þess hvort kostnaðarverð fyrri skoðunar var tilgreint í viðskiptunum þegar varanlegi rekstrarfjármunurinn var keyptur eða smíðaður. Ef þörf krefur má nota áætlað kostnaðarverð sambærilegrar skoðunar í framtíðinni sem vísbendingu um hvað kostnaðarverð skoðunar ihlutarins var þegar varanlegi rekstrarfjármunurinn var keyptur eða smíðaður.

MAT VIÐ FÆRSLU

- 15 Varanlegur rekstrarfjármunur, sem uppfyllir skilyrði um eignfærslu, skal metinn á kostnaðarverði.

Kostnaðarverðspættir

- 16 Til kostnaðarverðs varanlegs rekstrarfjármunaliðar telst:
- innkaupsverð, þ.m.t. innflutningsgjöld og óafturkræfir skattar vegna kaupanna, að frádragnum viðskiptaafslætti og endurgreiðslum,
 - kostnaður sem rekja má beint til flutnings eignarinnar á þann stað og í því ástandi sem nauðsynlegt er til að hún sé starfhæf með þeim hætti sem stjórnendur ætlast til,
 - upphaflega áætlaður kostnaður við sundurhlutun og flutning varanlegra rekstrarfjármuna af svæðinu og við að færa það í samt lag og skuldbinding, sem eining tekur á sig, annaðhvort þegar liðurinn er keyptur eða sem afleiðing af því að hafa notað liðinn til annars en að framleiða í birgðir á tilteknu tímabili.
- 17 Dæmi um beinan, rekjanlegan kostnað eru:
- útgjöld vegna starfsmannakjara (eins og þau eru skilgreind í IAS-staðli 19, *starfskjör*) sem eru bein afleiðing smíða eða kaupa á varanlegum rekstrarfjármunalið,
 - kostnaður við undirbúning svæðis,
 - upphaflegur afhendingar- og afgreiðslukostnaður,
 - uppsetningar- og samsetningarkostnaður,
 - kostnaður við prófun á því hvort eignin starfar rétt, að frádragnum hreinu söluandvirði eininga sem framleiddar eru meðan verið er að koma eigninni á þann stað og í það ástand (t.d. sýnishorn sem framleidd eru við prófanir á tækjum) og
 - sérfræðiþóknun.
- 18 Eining beitir IAS-staðli 2, *birgðir*, að því er varðar kostnað vegna skuldbindinga um sundurhlutun, flutning af svæðinu þar sem eignin er og við að koma því í fyrra horf, sem stofnað er til á tilteknu tímabili sem leiðir af því að hafa notað eignina á tilteknu tímabili til að framleiða í birgðir. Skuldbindingar vegna kostnaðar, sem er færður í samræmi við IAS-staðal 2 eða IAS-staðal 16, eru færðar og metnar í samræmi við IAS-staðal 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*.
- 19 Dæmi um kostnað sem er ekki kostnaður vegna varanlegs rekstrarfjármunar eru:
- kostnaður við að opna nýja starfsstöð,
 - kostnaður við að kynna nýja vöru eða þjónustu (þ.m.t. kostnaður við auglýsingar og kynningu),
 - kostnaður við að stjórna rekstri á nýjum stað eða með nýjum hópi viðskiptavina (þ.m.t. kostnaður við hjálfun starfsfólks) og
 - stjórnun og annar almennur, óbeinn kostnaður.

- 20 Hætt er að færa kostnað með í bókfærðu verði varanlegs rekstrarfjármunaliðar þegar liðurinn er kominn á þann stað og í það ástand sem nauðsynlegt er til að hann sé starfhæfur með þeim hætti sem stjórnendur ætlast til. Þess vegna er kostnaður, sem stofnað er til með notkun eða flutningi eignar, ekki talinn með í bókfærðu verði þeirrar eignar. Til dæmis eru eftirfarandi kostnaðarliðir ekki innifaldir í bókfærðu verði varanlegra rekstrarfjármunaliða:
- a) kostnaður sem stofnað er til meðan liður, sem er í hæfu ástandi til að starfa með þeim hætti sem stjórnendur ætlast til, hefur ekki verið tekinn í notkun eða er ekki starfræktur með fullum afköstum,
 - b) tap í upphafi rekstrar, t.d. tap sem verður meðan eftirspurn eftir framleiðslu eignarinnar eykst og
 - c) kostnaður vegna flutnings eða endurskipulagningar einingar að hluta til eða í heild.
- 21 Sum starfsemi fer fram í tengslum við byggingu eða breytingu varanlegs rekstrarfjármunar en er ekki nauðsynleg til að koma honum á þann stað og í það ástand sem er nauðsynlegt til að hann sé starfhæfur með þeim hætti sem stjórnendur áforma. Þessi tilfallandi starfsemi getur átt sér stað áður eða á meðan framkvæmdir við byggingu eða breytingu standa yfir. Tekna getur t.d. verið aflað með því að nota byggingarsvæði undir bifreiðastæði þar til bygging hefst. Vegna þess að ekki er þörf á þessari tilfallandi starfsemi til að koma eigninni á þann stað og í það ástand sem nauðsynlegt er til að hún sé starfhæf með þeim hætti sem stjórnendur ætlast til, koma tekjur og kostnaður í tengslum við tilfallandi starfsemi fram í rekstrarreikningi í viðeigandi tekju- eða gjaldaflokkum.
- 22 Kostnaður vegna eignar sem einingin framleiðir sjálf er ákvarðaður samkvæmt sömu grundvallarreglum og eign sem er keypt. Ef eining framleiðir sambærilegar eignir til sölu í venjulegum rekstri sínum er kostnaðarverð eignarinnar venjulega sama fjárhæð og kostnaðurinn við að framleiða eignina til sölu (sjá IAS-staðal 2). Þess vegna er öllum innri hagnaði eytt þegar þessi kostnaður er reiknaður. Á sama hátt er kostnaður vegna óeðlilegrar eyðslu hræfnis, vinnu eða annarra aðfanga við eigin framleiðslu á eign ekki innifalinn í kostnaðarverði eignarinnar. Í IAS-staðli 23, *fjármagnskostnaður*, eru sett skilyrði fyrir færslu vaxta sem þáttar í bókfærðu verði eigin framleiðslu á varanlegum rekstrarfjármunalið.

Kostnaðarverðsmat

- 23 Kostnaðarverð varanlegs rekstrarfjármunar er ígildi staðgreiðsluverðs á færsludegi. Ef greiðslu er frestað umfram eðlileg lánskjör er mismunurinn á ígildi staðgreiðsluverðs og heildargreiðslu færður sem vextir á lánstímanum nema vextirnir séu færðir meðal bókfærðs verðs liðarins í samræmi við leyfilega fráviksaðferð í IAS-staðli 23.
- 24 Einn eða fleiri varanlegir rekstrarfjármunaliðir kunna að vera fengnir í skiptum fyrir opningalega eign eða eignir, eða sambland peningalegra og opningalegra eigna. Í eftirfarandi umfjöllun er einfaldlega fjallað um skipti á einni opningalegri eign fyrir aðra en hún á jafnframt við um öll skipti sem lýst er í næstu málsgrein hér á undan. Kostnaðarverð þess háttar varanlegs rekstrarfjármunaliðar er metið á gangvirði nema a) skiptin eigi sér ekki viðskiptalegt inntak, b) hvorki gangvirði eignarinnar, sem tekið er við, né eignarinnar, sem látin er af hendi, er metið með áreiðanlegum hætti. Eignin, sem tekið er við, er metin með þessum hætti jafnvel þótt einingin geti ekki afskráð eignina, sem látin er af hendi, þegar í stað. Ef eignin, sem tekið er við, er ekki metin á gangvirði er kostnaðarverð hennar metið á bókfærðu verði eignarinnar, sem látin er af hendi.
- 25 Eining ákvarðar hvort skipti séu viðskiptalegs eðlis með því að kanna umfang breytinga sem vænst er að verði á framtíðarsjóðstreymi hennar af völdum skiptanna. Skipti eru viðskiptalegs eðlis ef:
- a) samskipan (þ.e. áhætta, tímasetning og fjárhæð) sjóðstreymis, sem stafar af eigninni sem tekið er við er önnur en samskipan sjóðstreymis eignarinnar sem látin er af hendi eða
 - b) virðið sem á sérstaklega við um þann hluta rekstrar einingarinnar, sem viðskiptin hafa áhrif á, breytist af völdum skiptanna og
 - c) mismunurinn á a- og b-lið er verulegur miðað við gangvirði eignanna sem skipt er á.

Við ákvörðun á því hvort skipti séu viðskiptalegs eðlis skal virðið fyrir eininguna á þeim rekstri einingarinnar, sem skiptin hafa áhrif á, endurspeglja sjóðstreymi eftir skatta. Niðurstaða þessarar greiningar getur verið skýr án þess að eining þurfi að gera ítarlega útreikninga.

- 26 Þegar ekki liggja fyrir viðskipti með sambærilega eign á markaði er unnt að meta gangvirði eignar með áreiðanlegum hætti ef a) breytileiki á bilinu, þar sem er að finna skynsamlegt virðismat fyrir viðkomandi eign, er

óverulegur eða b) unnt er að meta með skynsamlegum hætti líkindi mats á því bili og nota til að meta gangvirði. Ef eining getur ákvarðað með áreiðanlegum hætti gangvirði annaðhvort eignarinnar, sem tekið er við, eða eignarinnar, sem látin er af hendi, er sannvirði eignarinnar, sem látin er af hendi, notað til að meta kostnaðarverð eignarinnar, sem tekið er við, nema gangvirði eignarinnar, sem tekið er við, liggja skýrar fyrir.

- 27 Kostnaðarverð varanlegs rekstrarfjármunaliðar, sem leigutaki hefur til umráða í fjármögnunarleigu, er ákvarðað í samræmi við IAS-staðal 17.
- 28 Bókfært verð varanlegs rekstrarfjármunaliðar getur lækkað vegna opinberra styrkja í samræmi við IAS-staðal 20, *færsla opinberra styrkja og upplýsingar um opinbera aðstoð*.

MAT EFTIR FÆRSLU

- 29 Eining skal velja annaðhvort kostnaðarverðslíkanið í 30. lið eða endurmatslíkanið í 31. lið sem reikningsskilaaðferð og skal beita þeirri aðferð á heilan flokk varanlegra rekstrarfjármuna.

Kostnaðarverðslíkan

- 30 Eftir að varanlegur rekstrarfjármunaliður hefur verið eignfærður skal færa hann á kostnaðarverði, að frádregnum öllum uppsöfnuðum afskriftum og öllu uppsöfnuðu virðisrýrnunartapi.

Endurmatslíkan

- 31 Eftir að varanlegur rekstrarfjármunur, sem unnt er að meta gangvirðið á með áreiðanlegum hætti, hefur verið eignfærður skal færa hann við endurmetna fjárhæð, sem er gangvirði á endurmatsdeginum, að frádregnum öllum síðari, uppsöfnuðum afskriftum og öllu síðara, uppsöfnuðu virðisrýrnunartapi. Endurmat skal fara fram nógu reglulega til að tryggja að bókfært verð sé ekki verulega fjarri því sem hefði verið ákvarðað með því að nota gangvirðið eins og það var miðað við dagsetningu efnahagsreiknings.

- 32 Gangvirði lands og bygginga er yfirleitt byggt á gögnum um markaðinn sem sérfróðir og hæfir matsmenn inna venjulega af hendi. Gangvirði varanlegra rekstrarfjármuna er yfirleitt markaðsvirði þeirra og er ákvarðað með úttekt.

- 33 Ef engin vísending er um gangverð á markaði vegna þess hve sérhæfður varanlegi rekstrarfjármunaliðurinn er og hann sjaldan seldur nema sem hluti af áframhaldandi rekstri, getur eining þurft að meta gangvirðið með því að nota tekjuaðferðina eða endurstofnverðsaðferðina með tilliti til afskrifta.

- 34 Tíðni endurmats fer eftir breytingum á gangvirði þeirra varanlegra rekstrarfjármuna sem verið er að endurmeta. Þegar gangvirði endurmetinnar eignar er verulega fjarri bókfærðu verði hennar er frekara endurmat nauðsynlegt. Gangvirði sumra varanlegra rekstrarfjármuna tekur umtalsverðum og sveiflukennndum breytingum sem gerir nauðsynlegt að endurmeta þá árlega. Ekki er þörf á svo tíðu endurmati ef gangvirði varanlegra rekstrarfjármuna hefur aðeins tekið óverulegum breytingum. Þess í stað getur verið nauðsynlegt að endurmeta eignina á þriggja eða fimm ára fresti.

- 35 Þegar varanlegur rekstrarfjármunaliður er endurmetinn er farið með allar uppsafnaðar afskriftir á endurmatsdegi á einhvern eftirfarandi hátt:

- endurgerðar hlutfallslega með breytingunum á bókfærðu, vergu verði eignarinnar þannig að bókfært verð eignarinnar eftir endurákvörðun er jafnt endurmetinni fjárhæð hennar. Þessi aðferð er oft notuð þegar eign er endurmetin með því að nota vísitölu til að ákvarða afskrifað endurstofnverð hennar,
- felldar út á móti bókfærðu, vergu verði eignarinnar og hreina fjárhæðin endurgerð yfir í endurmetna fjárhæð eignarinnar. Þessi aðferð er oft notuð á byggingar.

Fjárhæð leiðréttingarinnar, sem verður til við endurgerð eða niðurfellingu uppsafnaðra afskrifta, myndar hluta hækkunar eða lækkunar á bókfærðu verði sem er fært í samræmi við 39. og 40. lið.

- 36 Ef varanlegur rekstrarfjármunaliður er endurmetinn skal endurmeta í heild þann flokk varanlegra rekstrarfjármuna sem sú eign tilheyrir.

- 37 Flokkur varanlegra rekstrarfjármuna eru eignir sem eru flokkaðar saman vegna þess að gerð þeirra og notkun í rekstri einingar er sambærileg. Eftirfarandi eru dæmi um sérstaka flokka:

- land,
- land og byggingar,
- vélar,

- d) skip,
 - e) flugvélar,
 - f) vélknúin ökutæki,
 - g) húsgögn og innréttingar og
 - h) skrifstofubúnaður.
- 38 Eignir innan sama flokks varanlegra rekstrarfjármuna eru endurmetnar samtímis til að komast hjá valkvæðu endurmati eigna og framsetningu fjárhæða í reikningsskilum þar sem er blandað saman kostnaði og verðmati frá mismunandi tímum. Eignir innan eignaflokks má þó endurmeta hverja á eftir annarri að því tilskildu að endurmat eignaflokksins taki skamman tíma og að því tilskildu að endurmatinu sé haldið dagréttu.
- 39 Ef bókfært verð eignar er hækkað vegna endurmats skal færa hækkunina beint sem hækkun á eigið fé undir fyrirsögninni endurmatsreikningur. Þessa hækkun endurmats skal þó færa í rekstrarreikning að því marki sem hún snýr við endurmatslækkun sömu eignar sem áður var færð í rekstrarreikning.
- 40 Ef bókfært verð eignar er lækkað í kjölfar endurmats skal færa lækkunina í rekstrarreikning. Þó skal færa lækkunina beint á eigið fé undir fyrirsögninni endurmatsreikningur, að því marki sem kreditstaða er fyrir hendi á endurmatsreikningi vegna þeirrar eignar.
- 41 Endurmatsreikning meðal eigin fjár má, að því er varðar varanlegan rekstrarfjármunalið, yfirfæra beint á óráðstafað eigið fé þegar eignin er afskráð úr bókhaldi. Þetta getur falið í sér yfirfærslu á öllum endurmatsreikningnum þegar eign er úrelt eða ráðstafað. Nokkum hluta endurmatsreiknings má þó yfirfæra eftir því sem einingin notar eignina. Í slíkum tilvikum er fjárhæð yfirfærða reikningsins mismunurinn á afskriftum, sem byggjast á endurmetnu, bókfærðu verði eignarinnar, og afskriftum sem byggjast á upphaflegu kostnaðarverði eignarinnar. Yfirfærslur af endurmatsreikningi á óráðstafað eigið fé fara ekki í gegnum rekstrarreikninginn.
- 42 Áhrif skatta á tekjur, ef einhver eru, sem stafa af endurmati á varanlegum rekstrarfjármunum, eru færð og upplýsingar veittar um þau í samræmi við IAS-staðli 12, *tekjuskattar*.
- Afskriftir varanlegra rekstrarfjármuna**
- 43 Afskrifa skal sérstaklega hvern hluta varanlegs rekstrarfjármunar ef kostnaðarverð hans er verulegt í hlutfalli við heildarkostnaðarverð liðarins.
- 44 Eining skiptir fjárhæðinni sem upphaflega var færð vegna varanlegs rekstrarfjármunaliðar á verulega hluta hans og afskrifar sérstaklega hvern slíkan hluta. Það getur t.d. átt við að afskrifa sérstaklega bolgrind og hreyfla flugvélar hvort sem hún er eign eða í fjármögnunarleigu.
- 45 Verulegur hluti varanlegs rekstrarfjármunaliðar getur haft nýtingartíma og afskriftaraðferð sem eru þau sömu og nýtingartími og afskriftartími annars verulegs hluta sama liðar. Slíka hluti má flokka saman þegar gjaldfærsla afskrifa er ákvörðuð.
- 46 Ef eining afskrifar sérstaklega einhverja hluta varanlegs rekstrarfjármunaliðar afskrifar hún jafnframt sérstaklega það sem eftir verður af liðnum. Það sem eftir verður eru hlutar liðarins sem hver um sig er ekki verulegur. Ef eining hefur mismunandi væntingar til þessara hluta kann að vera nauðsynlegt að beita nálgunaraðferðum við afskriftir á því sem eftir verður til að fá rétta mynd af notkunarmynstri og/eða nýtingartíma hluta hennar.
- 47 Eining getur valið að afskrifa sérstaklega hluta varanlegs rekstrarfjármunaliðar þó að kostnaðarverð hans sé ekki verulegt í hlutfalli við heildarkostnaðarverð liðarins.
- 48 Afskriftir hvers tímabils skal færa í rekstrarreikning nema þær séu taldar með í bókfærðu verði annarrar eignar.
- 49 Afskriftir tímabils eru yfirleitt færðar í rekstrarreikning. Stundum fer þó efnahagslegur framtíðarárvinningur af eign í að framleiða aðrar eignir. Í því tilviki eru afskriftirnar hluti af kostnaðarverði hinnar eignarinnar og eru innifaldar í bókfærðu verði hennar. Afskriftir af verksmiðju og framleiðslutækjum eru t.d. innifaldar í kostnaðinum við meðhöndlun birgða (sjá IAS-staðal 2). Eins geta afskriftir af varanlegum rekstrarfjármunum, sem er varið til þróunarstarfsemi, verið innifaldar í kostnaði við óefnislega eign sem er færð í samræmi IAS-staðal 38, *óefnislegar eignir*.

Afskrifanleg fjárhæð og afskriftatímabil

- 50 Afskrifanlegri fjárhæð eignar skal skipta kerfisbundið niður á nýtingartíma hennar.
- 51 Endurskoða skal hrakvirði og nýtingartíma eignar, a.m.k. í lok hvers fjárhagsárs, og ef væntingar eru frábrugðnar fyrra mati skal færa breytinguna eða breytingarnar sem breytingar á reikningshaldslegu mati í samræmi við IAS-staðal 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*.
- 52 Afskriftir eru færðar jafnvel þótt gangvirði eignarinnar sé hærra en bókfært verð hennar, svo framarlega sem hrakvirði eignarinnar sé ekki hærra en bókfært verð hennar. Viðgerðir og viðhald eignar kemur ekki í veg fyrir þörf á að afskrifa hana.
- 53 Afskrifanleg fjárhæð eignar er ákvörðuð eftir að hrakvirði hennar hefur verið dregið frá. Í framkvæmd er hrakvirði eignar oft óverulegt og skiptir því litlu máli í útreikningi á afskrifanlegri fjárhæð eignar.
- 54 Hrakvirði eignar getur hækkað upp í fjárhæð sem er jöfn bókfærðu verði eignarinnar eða hærri. Ef það gerir það eru afskriftir eignarinnar þangað til núll nema hrakvirði hennar lækki niður í fjárhæð sem er lægri en bókfært verð eignarinnar.
- 55 Afskriftir eignar hefjast þegar hún er tiltæk til notkunar, þ.e. þegar hún er á staðnum og í því ástandi sem nauðsynlegt er til að hún sé starfhæf með þeim hætti sem stjórnendur ætlast til. Afskriftum eignar er hætt á þeim degi sem er fyrr, deginum sem eignin er skilgreind sem haldið til sölu (eða sett í aflagningsflokk sem er skilgreindur sem haldið til sölu) í samræmi við IFRS-staðal 5 eða deginum sem eignin er afskráð. Þess vegna er ekki hætt að afskrifa eignina þegar hún er ekki nýtt eða þegar hún er tekin úr virkri notkun nema eignin sé að fullu afskrifuð. Samkvæmt notkunaraðferð afskrifta geta afskriftirnar þó verið núll þegar ekki er um neina framleiðslu að ræða.
- 56 Eining nýtir efnahagslegan framtíðarávinning, sem felst í eign, fyrst og fremst með því að nota hana. Aðrir þættir, s.s. tæknileg eða viðskiptaleg úrvaling og slit meðan eign er ekki í notkun, leiða þó oft til lækunar á þeim efnahagslega ávinningi sem hefði getað fengist af eigninni. Af þeim sökum er tekið tillit til allra eftirfarandi þátta við ákvörðun á nýtingartíma eignar:
- a) væntanleg notkun eignarinnar. Notkun er metin með hliðsjón af væntanlegri afkastagetu eignarinnar eða áþreifanlegri framleiðslu,
 - b) væntanlegt, áþreifanlegt slit, sem fer eftir rekstrarlegum þáttum, s.s. fjölda vakta sem eignin verður notuð á og viðgerða- og viðhaldsáætlun einingarinnar, og umsjón og viðhald eignarinnar þegar hún er ekki í notkun,
 - c) tæknileg eða viðskiptaleg úrvaling, sem leiðir af breytingum eða framförum í framleiðslu eða af breytingum að því er varðar eftirspurn markaðarins eftir þeirri afurð eða þjónustu sem eignin gefur af sér,
 - d) lagalegar eða sambærilegar takmarkanir á notkun eignarinnar, t.d. lok gildistíma tengdra leigusamninga.
- 57 Nýtingartími eignar er skilgreindur með tilliti til væntanlegs notagildis hennar fyrir eininguna. Eignastýringarstefna einingarinnar kann að fela í sér ráðstöfun eigna eftir tilgreindan tíma eða eftir að hún hefur notað sérstakan hluta þess efnahagslega framtíðarávinnings sem felst í eigninni. Þess vegna getur nýtingartími eignar verið styttri en endingartími hennar. Mat á nýtingartíma eignarinnar er matsatriði sem byggist á reynslu einingarinnar af sambærilegum eignum.
- 58 Land og byggingar eru eignir sem unnt er að aðgreina og eru þær færðar hvorar í sínu lagi, jafnvel þegar þær eru keyptar saman. Með nokkrum undantekningum, s.s. grjótnámur og urðunarstaðir, er nýtingartími lands yfirleitt ótakmarkaður og er það því ekki afskrifað. Nýtingartími bygginga er takmarkaður og þess vegna eru þær afskrifanlegar eignir. Hækkun á verðmæti lands, sem bygging stendur á, hefur ekki áhrif á ákvörðun á afskrifanlegri fjárhæð byggingarinnar.
- 59 Ef í kostnaðarverði lands felst kostnaður við sundurhlutun á svæðinu, brottflutning og enduruppbyggingu, er sá hluti kostnaðarverðs landeignarinnar afskrifaður á þeim tíma sem ávinningur er af því að stofna til kostnaðarins. Í sumum tilvikum kann nýtingartími sjálfs landsins að vera takmarkaður en þá er það afskrifað þannig að það endurspegli þann ávinning sem mun verða af því.

Afskriftaraðferð

- 60 Afskriftaraðferðin sem er notuð skal endurspeglja mynstrið sem einingin væntir að verði á notkun hennar á efnahagslegum framtíðarávinningi af eigninni.

- 61 Endurskoða skal afskriftaraðferðina, sem er notuð á eign, a.m.k. í lok hvers fjárhagsárs og ef verulegar breytingar hafa orðið á væntanlegu notkunarmynstri efnahagslegs framtíðarávinnings, sem felst í eigninni, skal breyta aðferðinni þannig að hún endurspeglí breytta mynstrið. Gera skal grein fyrir slíkri breytingu sem breytingu á reikningshaldslegu mati í samræmi við IAS-staðal 8.
- 62 Unnt er að nota ýmsar afskriftaraðferðir til að skipta afskrifanlegri fjárhæð eignar kerfisbundið niður á nýtingartíma hennar. Meðal þessara aðferða eru línulega aðferðin, stigminnkandi aðferðin og framleiðslueiningaaðferðin. Línulegar afskriftir leiða til fastra afskrifta á nýtingartímanum ef hrakvirði eignarinnar breytist ekki. Stigminnkandi aðferðin leiðir til lækkandi afskrifta á nýtingartímanum. Framleiðslueiningaaðferðin leiðir til afskrifta sem byggjast á væntanlegri notkun eða framleiðslu. Einingin velur þá aðferð sem helst endurspeglar væntanlegt notkunarmynstur efnahagslegs framtíðarávinnings sem felst í eigninni. Sú aðferð er notuð með samræmdum hætti frá einu tímabili til annars nema breyting verði á væntanlegu notkunarmynstri þessa efnahagslega framtíðarávinnings.

Virðisrýrnun

- 63 Þegar eining ákvarðar hvort virði varanlegs rekstrarfjármunaliðar hafi rýrnað beitir hún IAS-staðli 36, *virðisrýrnun eigna*. Í þeim staðli er útskýrt hvernig eining endurskoðar bókfært verð eigna sinna, hvernig hún ákvarðar endurheimtanlega fjárhæð eignar og hvenær hún færir virðisrýrnunartap eða bakfærir færslu á því.
- 64) [Fellur brott]

Bætur fyrir virðisrýrnun

- 65 Bætur frá þriðja aðila vegna varanlegra rekstrarfjármuna, sem hafa rýrnað í verði, tapast eða verið látnir af hendi, skal telja með í hagnaði eða tapi þegar bæturnar verða innleysanlegar.
- 66 Virðisrýrnun eða tap á varanlegum rekstrarfjármunum, tengdar bótakröfur eða greiðslur á bótum frá þriðja aðila og kaup eða bygging eigna síðar, sem koma í stað annarra eigna, eru aðskildir, efnahagslegir atburðir og skal færa þá hvern í sínu lagi á eftirfarandi hátt:
- virðisrýrnun varanlegra rekstrarfjármunaliða er færð í samræmi við IAS-staðal 36,
 - færsla varanlegra rekstrarfjármunaliða sem eru teknir úr notkun eða ráðstafað, úr bókhaldi er ákvörðuð í samræmi við þennan staðal,
 - bætur frá þriðja aðila vegna varanlegra rekstrarfjármuna, sem hafa rýrnað í verði, tapast eða verið látnir af hendi, skal taka með við ákvörðun á hagnaði eða tapi þegar bæturnar verða innleysanlegar og
 - kostnaðarverð varanlegra rekstrarfjármunaliða sem eru lagfærðir, keyptir eða byggðir til endurnýjunar, er ákvarðað í samræmi við þennan staðal.

AFSKRÁNING

- 67 Bókfært verð varanlegs rekstrarfjármunar skal afskrá:
- við ráðstöfun eða
 - þegar ekki er vænst efnahagslegs framtíðarávinnings af notkun hennar eða ráðstöfun.
- 68 Ágóðinn eða tapið, sem rekja má til þess að varanlegur rekstrarfjármunur er afskráður úr bókhaldi, skal talið með í hagnaði eða tapi þegar liðurinn er afskráður (nema gerð sé krafa um annað varðandi sölu og endurleigu í IAS-staðli 17). Ágóði skal ekki flokkast sem reglulegar tekjur.
- 69 Ráðstöfun varanlegs rekstrarfjármunaliðar getur verið með ýmsum hætti (t.d. með sölu, fjármögnunarleigusamningi eða gjöf). Við ákvörðun á dagsetningu ráðstöfunar varanlegs fjárfestingareignaliðar beitir eining viðmiðunum í IAS-staðli 18, *reglulegar tekjur*, við færslu tekna af vörusölu. IAS-staðall 17 gildir um ráðstöfun með sölu og endurleigu.

- 70 Ef eining færir endurkaupaverð hluta varanlegs rekstrarfjármunaliðar meðal bókfærðs verðs hluta liðarins, samkvæmt færslureglunni í 7. lið, afskráir hún bókfært verð endurnýjaða hlutans, án tillits til þess hvort endurnýjaði hlutinn hafi verið afskrifaður sérstaklega. Ef ekki er gerlegt fyrir einingu að ákvarða bókfært verð endurnýjaða hlutans getur hún notað endurstofnverðið sem vísbendingu um það hvert kostnaðarverð endurnýjaða hlutans hafi verið þegar hann var keyptur eða byggður.
- 71 Ágóði eða tap, sem leiðir af því að varanlegur rekstrarfjármunaliður er færður úr bókhaldi, skal ákvarðast sem mismunurinn á hreinu söluandvirði, ef um það er að ræða, og bókfærðu verði eignarinnar
- 72 Endurgjaldskrafan, sem myndast við ráðstöfun varanlegs rekstrarfjármunaliðar, er í upphafi færð á gangvirði. Ef greiðslunni fyrir liðinn er frestað er móttekna greiðslan upphaflega skráð sem jafnvirði staðgreiðsluverðs. Mismunurinn á nafnverði greiðslunnar og jafnvirði staðgreiðsluverðs er, í samræmi við IAS-staðal 18, færður sem vaxtatekjur og endurspeglar virka vexti af viðskiptakröfunni.

UPPLÝSINGAR

- 73 Í reikningsskilum skal greint frá fyrir hvern flokk varanlegra rekstrarfjármuna:
- a) þeim matsgrunnum sem eru notaðir til að ákvarða vergt, bókfært verð,
 - b) þeim afskriftaaðferðum, sem eru notaðar,
 - c) nýtingartíma eða afskriftahlutföllum, sem eru notuð,
 - d) vergu, bókfærðu verði og uppsöfnuðum afskriftum (lögðum við uppsöfnuð virðisrýrnunartöp) við upphaf og lok tímabilsins og
 - e) afstemmingu á bókfærðu verði við upphaf og lok tímabilsins sem sýnir:
 - i. viðbætur,
 - ii. eignir, sem eru skilgreindar sem haldið til sölu eða eru í aflagningarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, og aðrar ráðstafanir,
 - iii. yfirtökur við sameiningu fyrirtækja,
 - iv. hækkanir eða lækkunir, sem má rekja til endurmats skv. 31., 39. og 40. lið og til virðisrýrnunartaps sem er fært eða bakfært beint á eigið fé í samræmi við IAS-staðal 36,
 - v. virðisrýrnunartap sem fært er í rekstrarreikning í samræmi við IAS-staðal 36,
 - vi. virðisrýrnunartap sem er bakfært í rekstrarreikningi í samræmi við IAS-staðal 36,
 - vii. afskriftir,
 - viii. hreinan gengismun, sem stafar af umreikningi á reikningsskilum úr starfrækslugjaldmiðlinum yfir í annan framsetningargjaldmiðil, þ.m.t. umreikningur á erlendum rekstri yfir í framsetningargjaldmiðil einingarinnar sem reikningsskilin taka til og
 - ix. aðrar breytingar.
- 74 Í reikningsskilum skal einnig veita upplýsingar um:
- a) hvort um er að ræða takmarkanir á eignarrétti og veðsetningu á varanlegum rekstrarfjármunum og fjárhæð þeirra,
 - b) fjárhæð útgjalda sem eru færð meðal bókfærðs verðs varanlegs rekstrarfjármunaliðar á meðan hann er í smíðum,
 - c) fjárhæð sammingsbundinna skuldbindinga vegna kaupa á varanlegum rekstrarfjármunum og
 - d) fjárhæð bóta frá þriðja aðila vegna varanlegra rekstrarfjármuna sem hafa rýrnað í verði, tapast eða verið látnir af hendi og sem færðir eru í rekstrarreikningi, svo framarlega sem ekki er greint sérstaklega frá henni í rekstrarreikningi.

- 75 Val á afskriftaraðferð og mat á nýtingartíma eignanna eru atriði sem byggjast á eigin dómgreind. Þegar greint er frá þeim aðferðum sem notaðar eru við mat á áætluðum nýtingartíma eða afskriftahlutföllum veitir það notendum reikningsskila því upplýsingar sem gerir þeim fært að fara yfir þær aðferðir sem stjórnendur velja og að gera samanburð við aðrar einingar. Af sams konar ástæðum er nauðsynlegt að veita upplýsingar um:
- afskriftir, hvort sem þær eru færðar í rekstrarreikning eða færðar sem hluti kostnaðarverðs annarra eigna á tilteknu tímabili og
 - uppsafnaðar afskriftir í lok tímabilsins.
- 76 Samkvæmt IAS-staðli 8 skal eining greina frá eðli og áhrifum breytingar á reikningshaldslegu mati sem hefur áhrif á yfirstandandi tímabili eða vænst er að hafi áhrif á síðari tímabilum. Að því er varðar varanlega rekstrarfjármuni geta slíkar upplýsingar átt rætur að rekja til breytinga á mati vegna:
- hrakvirðis,
 - átlaðs kostnaðar við sundurhlutun, brottflutning eða endursmiði varanlegra rekstrarfjármuna,
 - nýtingartíma og
 - afskriftaraðferða.
- 77 Ef varanlegir rekstrarfjármunaliðir eru tilgreindir í endurmetnum fjárhæðum skal greina frá eftirfarandi:
- gildistökudags endurmatsins,
 - hvort óháður matsmaður kom að matinu,
 - þeirra aðferða og mikilvægu forsendna, sem notaðar eru við mat á gangvirði fjármunanna,
 - að hve miklu leyti gangvirði fjármunanna var ákvarðað beint með tilvísun í sannreynanlegt verð á virkum markaði eða nýleg markaðsviðskipti ótengdra aðila, eða metið með öðrum matsaðferðum,
 - bókfærðs verðs fyrir hvern endurmetinn flokk varanlegra rekstrarfjármuna sem hefði verið fært ef eignirnar hefðu verið bókfærðar samkvæmt kostnaðarverðslíkaninu og
- endurmatsreiknings, sem sýnir breytinguna á tímabilinu, og hvers konar takmarkanir á greiðslu fjárhæðar af endurmatsreikningi til hluthafa.
- 78 Eining skal birta upplýsingar um virðisrýmun á varanlegum rekstrarfjármunum í samræmi við IAS-staðal 36, auk upplýsinga sem gerð er krafá um skv. iv.–vi.-lið e-liðar 73. liðar.
- 79 Notendum reikningsskila kann einnig að þykja eftirfarandi upplýsingar skipta máli fyrir sig:
- bókfært verð varanlegra rekstrarfjármuna, sem eru ekki í notkun tímabundið,
 - vergt, bókfært verð allra varanlegra rekstrarfjármuna, sem hafa verið afskrifaðir að fullu og eru enn í notkun,
 - bókfært verð varanlegra rekstrarfjármuna, sem hafa verið teknir úr virkri notkun og eru ekki skilgreindir sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5 og
 - þegar kostnaðarverðslíkanið er notað, gangvirði varanlegra rekstrarfjármuna þegar það er verulega frábrugðið bókfærðu verði.

Þess vegna eru einingar hvattar til að greina frá þessum fjárhæðum.

BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

- 80 Kröfunum í 24.–26. lið varðandi upphaflegt mat á varanlegum rekstrarfjármunalið, sem er fenginn í eignaskiptum, skal aðeins beitt framvirkt á framtíðarviðskipti.

GILDISTÖKUDAGUR

- 81 Eining skal beita þessum staðli að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðlinum sé beitt fyrir. Ef eining beitir þessum staðli vegna tímabils sem hefist fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.

- 81A Eining skal beita breytingunum í 3. lið vegna árlegra tímabila sem hefjast 1. janúar 2006 eða síðar. Ef eining beitir IFRS-staðli 6 að því er varðar fyrra tímabil taka þessar breytingar gildi fyrir það fyrra tímabil.

AFTURKÖLLUN ANNARRA YFIRLÝSINGA

- 82 Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*, (endurskoðaður 1998).
- 83 Þessi staðall kemur í stað eftirfarandi túlkana:
- a) SIC-túlkun 6: *kostnaður við breytingar á hugbúnaði sem er þegar fyrir hendi*,
 - b) SIC-túlkun 14: *varanlegir rekstrarfjármunir — bætur vegna virðisrýrnunar eða eignatjóns og*
 - c) SIC-túlkun 23: *varanlegir rekstrarfjármunir — kostnaður vegna meiri háttar eftirlits eða þjónustusköðana*.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 17

Leigusamningar

MARKMIÐ

- 1 Markmiðið með þessum staðli er að mæla fyrir um viðeigandi reikningsskilaaðferðir sem skal beita og upplýsingagjöf í reikningsskilum leigutaka og leigusala vegna leigusamninga.

GILDISSVIÐ

- 2 Beita skal þessum staðli við færslu á öllum leigusamningum, öðrum en:
- leigusamningum um leit eða notkun á jarðefnum, olíu, jarðgasi og sambærilegum óendurnýjanlegum auðlindum og
 - leyfissamningum vegna t.d. kvikmynda, myndbanda, leikrita, handrita, einkaleyfa og höfundarréttar.
- Þennan staðal skal þó ekki nota sem grundvöll fyrir mati á:
- eignum í vörslu leigutaka og færðar eru sem fjárfestingareignir (sjá IAS-staðal 40, *fjárfestingareignir*),
 - fjárfestingareignum sem leigusalar leigja út samkvæmt rekstrarleigusamningi (sjá IAS-staðal 40),
 - lifrænum eignum, sem eru í vörslu leigutaka samkvæmt fjármögnunarleigusamningi (sjá IAS-staðal 41, *landbúnaður*), eða
 - lifrænum eignum, sem leigusalar leigja út samkvæmt rekstrarleigusamningi (sjá IAS-staðal 41).
- 3 Þessi staðall gildir um samninga um yfirfærslu á afnotarétti eigna, jafnvel þótt þörf sé á umtalsverðri þjónustu leigusala í tengslum við rekstur eða viðhald slíkra eigna. Þessi staðall gildir ekki um þjónustusamninga sem fela í sér að einn samningsaðili yfirfærir ekki afnotarétt eigna til annars samningsaðila.

SKILGREININGAR

- 4 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Leigusamningur er samningur þar sem leigusali lætur af hendi til leigutaka afnotarétt af eign í umsaminn tíma í skiptum fyrir greiðslu eða raðgreiðslur.

Fjármögnunarleiga er leigusamningur þar sem svo til öll áhætta og ávinningur sem fylgir eignarhaldi á eign er yfirfærð. Eignarréttur ýmist færirst eða færirst ekki á milli aðila að lokum.

Rekstrarleiga er leigusamningur sem ekki er fjármögnunarleiga.

Óuppsęjanlegur leigusamningur er leigusamningur sem aðeins er hægt að segja upp:

- þegar atburður verður sem hverfandi líkur eru á að verði,
- með heimild leigusala,
- ef leigutaki gerir nýjan leigusamning vegna sömu eða sams konar eignar við sama leigusala, eða
- við greiðslu leigutaka á viðbótarfjárhæð þannig að nokkuð víst að framhald verði á leigusamningnum þegar leigusamningurinn er gerður.

Dagsetningin þegar leigusamningurinn er gerður er sú eftirfarandi dagsetninga sem fyrr er: dagsetning leigusamningsins eða dagsetning skuldbindingar samningsaðila um grundvallarákvæði leigusamningsins. Frá og með þessum degi:

- er leigusamningur annaðhvort flokkaður sem rekstrarleigusamningur eða fjármögnunarleigusamningur og
- þegar um er að ræða fjármögnunarleigusamning eru fjárhæðirnar, sem færðar eru, ákvarðaðar í upphafi leigusamningstímans.

Upphaf leigutímans miðast við dagsetninguna þegar leigutaki á rétt á að nýta hina leigðu eign. Þetta er dagsetning upphaflegrar færslu leigunnar (þ.e. færsla þeirra eigna, skulda, tekna eða gjalda sem verða til vegna leigusamningsins, eftir því sem við á).

Leigutími er óuppsegjanlegt tímabil, sem leigutakinn hefur samið um að leigja eignina á, ásamt öðrum skilmálum um að leigutaki eigi kost á að framlengja leigu, með eða án frekari greiðslna, þegar við upphaf leigusamningsins er nokkuð víst að leigutakinn muni nýta sér þann kost.

Lágmarksleigugreiðslur eru greiðslurnar á leigutímanum sem leigutaka er skylt að greiða eða hann kann að verða krafinn um, að undanskilinni skilyrtri leigu, þjónustukostnaði og sköttum sem leigusali greiðir og leigutaki skal endurgreiða honum, ásamt:

- a) að því er varðar leigutaka, öllum fjárhæðum sem leigutaki, eða aðili, tengdur honum, ábyrgist, eða
- b) að því er varðar leigusala, öllu hrakvirði sem leigusalanum er tryggt af:
 - i. leigutaka,
 - ii. aðila, sem tengist leigutakanum, eða
 - iii. þriðja aðila, ótengdum leigusalanum, sem hefur fjárhagslegt bolmagn til að standa við skuldbindingarnar sem tryggðar eru.

Eigi leigutaki á hinn bóginn kauprétt á eigninni á verði, sem vænta má að sé nægilega mikið undir gangvirði daginn sem kauprétturinn verður nýtanlegur til að það sé nokkuð víst við upphaf samningstímans að kauprétturinn verði nýttur, eru lágmarksgreiðslurnar, sem greiða skal á leigutímanum til væntanlegs nýtingardags þessa kaupréttar, og greiðslan, sem þarf til að nýta þennan kauprétt, innifaldar í lágmarksleigunni.

Gangvirði er sú fjárhæð sem unnt er að selja eign fyrir eða gera upp skuld með í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.

Hagrænn endingartími er annaðhvort:

- a) tímabilið, sem vænta má að eign hafi hagrænt notagildi fyrir einn eða fleiri notendur, eða
- b) fjöldi framleiðslueininga eða sambærilegra eininga sem einn eða fleiri notendur geta vænst að fái af eigninni.

Nýtingartími er áætlaðar eftirstöðvar tímabilsins frá upphafi leigutímans, án takmörkunar af lengd leigutímabilsins, sem vænta má að einingin geti nýtt sér efnahagslegan ávinning af eigninni.

Tryggt hrakvirði er:

- a) að því er varðar leigutaka, sá hluti hrakvirðis sem leigutaki eða aðili honum tengdur ábyrgist (fjárhæð tryggingarinnar er sú hámarksfjárhæð sem gæti komið til greiðslu í öllum tilvikum) og
- b) að því er varðar leigusala, sá hluti hrakvirðisins sem leigutaki eða þriðji aðili, sem er ótengdur leigusala og hefur fjárhagslegt bolmagn til að standa við skuldbindingar sem tryggðar eru, ábyrgist.

Ótryggt hrakvirði er sá hluti hrakvirðis leigðrar eignar sem leigusala er ekki tryggð innlausn á eða er einungis tryggð af aðila, tengdum leigusala.

Beinn upphafskostnaður er viðbótarkostnaður, sem rekja má beint til samninga um og undirbúnings leigu, nema þegar leigusalar, sem framleiða eða selja eignir, stofna til slíks kostnaðar.

Verg fjárfesting í leigusamningnum er samtala:

- a) lágmarksleigugreiðslna, sem leigutaki á kröfu í samkvæmt fjármögnunarleigusamningi, og
- b) ótryggs hrakvirðis sem safnast saman hjá leigusala.

Hrein fjárfesting í hinu leigða er verg fjárfesting í hinu leigða, afvöxtuð með þeim vöxtum sem eru innreiknaðir í leigusamninginn.

Óinnleystar fjármagnstekjur eru mismunurinn á:

- a) vergri fjárfestingu í hinu leigða og
- b) hreinni fjárfestingu í hinu leigða.

Vextirnir, sem felast í leigusamningnum, eru afvöxtunarstuðullinn sem við upphaf leigusamningsins leiðir til þess að samtala núvirðis a) lágmarksleigugreiðslna og b) ótryggðs hrakvirðis er jöfn samtölu i) gangvirðis hinnar leigðu eignar og ii) beinum upphafskostnaði leigusalans, innreiknuðum í leigusamninginn.

Vaxtakjör á nýju fjármagni leigutaka er vaxtaþrósentan, sem leigutakinn þyrfti að greiða af sambærilegum leigusamningi, eða, ef ekki er hægt að ákvarða hana, vaxtaþrósentan við upphaf samningstímans sem leigutakinn þyrfti að greiða ef hann tæki að láni nægilegt fjármagn til að kaupa eignina á sambærilegu tímabili og með sambærilegu veði.

Skilyrt leiga er sá hluti leigunnar sem ekki er föst fjárhæð heldur miðast við framtíðarfjárhæð þáttar sem ekki breytist einungis með tímanum (t.d. hundraðshluti framtíðarsölu, fjárhæð notkunar í framtíðinni, verðvísitölur í framtíðinni, markaðsvextir í framtíðinni).

- 5 Í leigusamningi eða -skuldbindingu getur falist ákvæði um leiðréttingu á leigugreiðslum í samræmi við breytingar á byggingarkostnaði eða kaupverði leigðu eignarinnar, eða vegna breytinga á einhverri annari kostnaðar- eða verðviðmiðun, s.s. almennu verðlagi, eða kostnaði leigusala við fjármögnun leigusamningsins á tímabilinu frá því að leigusamningurinn er gerður þar til leigutímabilið hefst. Ef sú er raunin eru áhrifin af slíkum breytingum í þessum staðli talin hafa orðið þegar leigusamningurinn var gerður.
- 6 Skilgreiningin á leigusamningi tekur til samninga um leigu á eign sem fela í sér ákvæði sem gefa leigutaka kost á að öðlast eignarrétt á eigninni þegar umsamin skilyrði eru uppfyllt. Slíkir samningar eru stundum nefndir kaupleigusamningar.

FLOKKUN LEIGUSAMNINGA

- 7 Sú flokkun leigusamninga, sem er notuð í þessum staðli, byggist á því í hve miklum mæli áhætta og ávinningur, sem fylgir eignarhaldi á leigðri eign, hvíla á leigusala eða leigutaka. Meðal áhættuþátta eru líkindi á tapi vegna ónýttar afkastagetu eða tæknilegrar úrelðingar og sveiflna í afkomu vegna breytinga á efnahagslegum aðstæðum. Ávinningur getur komið fram sem væntingar um arðsaman rekstur á hagrænum endingartíma eignarinnar og ágóða af hækkun í verði eða innlausn á hrakvirði.
- 8 Leigusamningur er flokkaður sem fjármögnunarleiga ef með honum er að verulegu leyti yfirfærð öll áhætta og ávinningur sem fylgir eignarhaldi. Leigusamningur er flokkaður sem rekstrarleiga ef með honum er ekki efnislega yfirfærð öll áhætta og ávinningur sem fylgir eignarhaldi.
- 9 Vegna þess að viðskipti leigusala og leigutaka byggjast á leigusamningi þeirra í milli er við hæfi að nota samræmdar skilgreiningar. Notkun þessara skilgreininga við mismunandi aðstæður leigusala og leigutaka getur leitt til þess að þeir flokki sama leigusamning á mismunandi hátt. Það getur t.d. átt við ef leigusali hefur hag af hrakvirðistryggingu aðila sem er óviðkomandi leigutaka.
- 10 Það fer eftir inntaki viðskiptanna fremur en formi samningsins hvort leigusamningur felur í sér fjármögnunarleigu eða rekstrarleigu. (¹) Dæmi um aðstæður, sem einar sér eða saman gætu við eðlilegar aðstæður leitt til þess að leigusamningur væri flokkaður sem fjármögnunarleiga, eru:
 - a) með leigusamningnum er eignarhald á eigninni yfirfært til leigutaka við lok leigutímans,
 - b) leigutaki á þess kost að kaupa eignina á verði sem vænta má að sé nægilega mikið undir gangvirði daginn sem kauprétturinn verður nýtanlegur að það sé nokkuð víst þegar leigusamningurinn er gerður að kauprétturinn verði nýttur,
 - c) leigutíminn nær yfir meirihluta endingartíma eignarinnar, jafnvel þótt eignarréttur sé ekki yfirfærður,
 - d) núvirði lágmarksleigu er a.m.k. sama fjárhæð og næstum allt gangvirði leigðu eignarinnar við upphaf samningstímans og
 - e) leigðu eignirnar eru svo sérhæfðar að aðeins leigutakinn getur notað þær án mikilla breytinga.

(¹) Sjá einnig SIC-túlkun 27: mat á efnisinnihaldi viðskipta þegar um er að ræða leigusamninga í lagalegum skilningi.

- 11 Vísendingar um aðstæður sem einar sér eða saman gætu einnig leitt til þess að leigusamningur væri flokkaður sem fjármögnunarleiga eru:
- a) ef leigutakinn getur sagt upp leigusamningnum falla töp leigusalans, sem hljótast af uppsögninni, á leigutakann,
 - b) ef ágóði eða tap af sveiflum í gangvirði hrakvirðis falla á leigutakann (t.d. sem afsláttur af leigu sem samsvarar að mestu leyti söluverði við lok leigusamningsins) og
 - c) ef leigutaka er unnt að framlengja leigusamninginn um annað tímabil gegn leigu sem er töluvert lægri en markaðsleiga.
- 12 Ekki fæst alltaf niðurstaða með dæmunum og vísendingunum í 10. og 11. lið. Ef ljóst er af öðrum þáttum að með leigusamningnum er ekki yfirfærð að verulegu leyti öll áhætta og ávinningur, sem fylgir eignarhaldi, er leigusamningurinn flokkaður sem rekstrarleiga. Þetta getur t.d. átt við ef eignarhald á eigninni yfirfærist við lok leigutímans gegn breytilegri greiðslu, sem er jöfn gangvirði hennar á þeim tíma, eða um er að ræða skilyrta leigu og leigutakinn hafi af þeim sökum ekki í reynd alla slíka áhættu og ávinning.
- 13 Flokkun leigusamnings fer fram við upphaf samningstímans. Geri leigutaki og leigusali einhvern tíma samkomulag um að breyta ákvæðum leigusamningsins, með öðru móti en endurnýjun, sem hefði leitt til annarrar flokkunar á samningnum samkvæmt skilyrðunum í 7.–12. lið hefðu breyttu skilmálarnir verið í gildi þegar samningurinn var gerður, telst endurskoðaði samningurinn vera nýr samningur út samningstímabilið á samningstímabilinu. Á hinn bóginn gefa breytingar á mati (t.d. breytingar á mati á hagrænum endingartíma eða hrakvirði leigðu eignarinnar) eða breytingar á aðstæðum (t.d. vanskil leigutaka) þó ekki tilefni til nýrrar flokkunar á leigusamningi að því er snertir reikningshaldið.
- 14 Leigusamningar um land og um byggingar eru flokkaðir sem rekstrar- eða fjármögnunarleiga á sama hátt og leigusamningar um aðrar eignir. Einkenni lands eru þó þau að yfirleitt er hagrænn endingartími þess ótiltekinn og leigutakinn fær efnislega ekki í reynd alla áhættu og ávinning sem fylgir eignarhaldi ef ekki er gert ráð fyrir því að hann öðlist eignarrétt á eigninni í lok leigutímans, og er þá leiga lands rekstrarleiga. Greiðsla, sem er greidd þegar leigusamningur er gerður eða yfirtekinn og hann er færður sem rekstrarleigusamningur, jafngildir fyrirframgreiddri leigu sem er afskrifuð á leigutímanum í samræmi við ávinninginn sem fæst af eigninni.
- 15 Við flokkun leigusamnings um land og byggingar skulu land og byggingar teljast aðskildir þættir. Ef gert er ráð fyrir að leigutaki öðlist eignarréttinn á báðum þáttunum við lok leigutímans eru báðir þættirnir flokkaðir sem fjármögnunarleiga, hvort sem þeir greinast sem einn samningur eða tveir, nema ljóst sé af öðrum atriðum að leigusamningurinn yfirfæri ekki í reynd alla áhættu og umbun sem fylgir eignarhaldi á einum eða báðum þáttunum. Þegar land hefur ótiltekinn, hagrænan endingartíma er landþátturinn venjulega flokkaður sem rekstrarleiga nema gert sé ráð fyrir að leigutaki öðlist eignarhald við lok leigutímans í samræmi við 14. lið. Byggingaþátturinn er flokkaður sem fjármögnunar- eða rekstrarleiga í samræmi við 7.–13. lið.
- 16 Þegar nauðsynlegt reynist að flokka og færa leigu á landi og byggingum er lágmarksleigu (þ.m.t. fyrirframgreiddar eingreiðslur) skipt milli lands- og byggingaþátta í hlutfalli við tilsvareandi gangvirði hlutdeildar leigusamnings um landþátt og um byggingaþátt leigunnar þegar leigusamningurinn var gerður. Ef ekki er hægt að skipta leigu með áreiðanlegum hætti milli þessara tveggja þátta er öll leigan flokkuð sem fjármögnunarleiga nema ljóst sé að báðir þættirnir séu rekstrarleiga en þá er öll leigan flokkuð sem rekstrarleiga.
- 17 Ef fjárhæðin fyrir leigu á landi og byggingum, sem upphaflega væri færð fyrir landþáttinn í samræmi við 20. lið, er óveruleg má við flokkun leigusamninga fara með landið og byggingarnar sem eina heild og flokka þau sem fjármögnunar- eða rekstrarleigu í samræmi við 7.–13. lið. Í því tilviki telst hagrænn endingartími bygginganna vera hagrænn endingartími hinnar leigðu eignar í heild.
- 18 Ekki er krafist sérstaks mats fyrir land- og byggingaþættina þegar hlutdeild leigutaka í landi og byggingum er flokkuð sem fjárfestingareign í samræmi við IAS-staðal 40 og gangvirðislíkanið notað. Aðeins er krafist ítarlegra útreikninga á þessu mati ef flokkun annars eða beggja þáttanna er að öðru leyti óviss.

- 19 Leigutaki getur, í samræmi við IAS-staðal 40, flokkað hlutdeild í fasteign, sem hann hefur á rekstrarleigu, sem fjárfestingareign. Í því tilviki er hlutdeildin í fasteigninni færð eins og hún væri fjármögnunarleiga og gangvirkislikanið auk þess notað á eignina sem er færð. Leigutakinn skal eftirleiðis færa leigusamninginn sem fjármögnunarleigu jafnvel þótt síðari atburður breyti eðli hlutdeildar leigutakans í fasteigninni þannig að hún sé ekki lengur flokkuð sem fjárfestingareign. Þetta á t.d. við ef leigutakinn:
- a) nýtir fasteignina, sem þá verður fasteign sem eigandi nýtir við kostnaðarverði sem er áætlað jafnt gangvirði hennar daginn sem breyting á notkun á sér stað eða
 - b) gerir framleigusamning sem yfirfærir efnislega alla áhættu og allan ávinning sem fylgir eignarhaldi á hlutdeildinni til ótengds þriðja aðila. Slika framleigu færir leigutaki sem fjárfestingarleigu til þriðja aðila þó að þriðji aðilinn geti fært hana sem rekstrarleigu.

LEIGUSAMNINGAR Í REIKNINGSSKILUM LEIGUTAKA

Fjármögnunarleiga

Upphafleg færsla

- 20 Í upphafi leigutímans skulu leigutakar færa fjármögnunarleigu sem eignir og skuldir í efnahagsreikning sinn með fjárhæðum sem eru jafnvirði gangvirkis leigðu eignarinnar eða, ef þær eru lægri, með lágmarksleigugreiðslum á núvirði, sem hver um sig er ákvörðuð við upphaf leigutímans. Afvöxtunarskuldullinn, sem skal nota þegar reiknað er núvirði lágmarksleigugreiðslna, eru innreiknaðir vextir í leigusamninginn ef unnt er að ákvarða þá en ef svo er ekki skal nota vexti leigutaka af nýju lánsfé. Öllum beinum upphafskostnaði leigutaka er bætt við fjárhæðina sem er færð sem eign.
- 21 Viðskipti og aðrir atburðir eru færðir og settir fram í samræmi við efni þeirra og efnahagslegan veruleika en ekki eingöngu í samræmi við lagalegt form þeirra. Þó að lagalegt form leigusamnings geti verið með þeim hætti að leigutaki öðlist ekki eignarrétt yfir leigðu eigninni er inntakið og efnahagslegur raunveruleiki með þeim hætti, þegar um er að ræða fjármögnunarleigu, að leigutakinn fær efnahagslega ávinninginn af notkun leigðu eignarinnar megnið af hagrænum endingartíma hennar gegn því að skuldbinda sig til að greiða fyrir þennan rétt fjárhæð sem svarar, þegar leigusamningurinn er gerður, u.þ.b. til gangvirkis eignarinnar og tengds fjármagnskostnaðar.
- 22 Ef slík leiguvíðskipti koma ekki fram í efnahagsreikningi leigutaka eru fjármagn og skuldbindingastig einingar vanmetin og skekkja þar með fjárhagskennitölur. Þess vegna er viðeigandi að fjármögnunarleiga sé færð í efnahagsreikning leigutaka bæði sem eign og sem skuldbinding um að greiða framtíðarleigu. Við upphaf leigutímans eru eignin og skuldbindingin um framtíðarleigugreiðslur færðar í efnahagsreikning með sömu fjárhæðum nema þegar um er að ræða beinan upphafskostnað leigutaka sem er bætt við fjárhæðina sem er færð sem eign.
- 23 Það er ekki viðeigandi að skuldir vegna leigðra eigna séu settar fram í reikningsskilum sem frádráttur frá leigðu eignunum. Ef greinarmunur er gerður á skammtíma- og langtímaskuldum í framsetningu skulda í efnahagsreikningi þá er sams konar greinarmunur gerður á skuldum vegna leigusamninga.
- 24 Oft er stofnað til beins upphafskostnaðar í tengslum við tilteknar leiguaðgerðir, t.d. þegar verið er að semja um og tryggja leigusamninga. Kostnaði, sem rekja má beint til aðgerða leigutaka vegna fjármögnunarleigu, er bætt við fjárhæðina sem er eignfærð.

Síðara mat

- 25 Lágmarksleigu skal skipt milli fjármagnskostnaðar og lækkunar á eftirstöðvum skuldarinnar. Fjármagnskostnaði skal skipta á öll tímabilin á leigutímanum á þann hátt að ávöxtunarkraftan á eftirstöðvar skuldarinnar verði jafnhá. Skilyrta leigu skal gjaldfæra á þeim tímabilum sem stofnað er til hennar.
- 26 Í framkvæmd má leigutaki nota einhvers konar nálgun til að einfalda útreikning við skiptingu fjármagnskostnaðar á tímabil á leigutímanum.
- 27 Fjármögnunarleiga leiðir á hverju reikningsskilatímabili til afskrifta af afskrifanlegum eignum sem og fjármagnskostnaðar. Afskriftaaðferðin fyrir afskrifanlegar, leigðar eignir skal vera í samræmi við aðferðina sem er beitt á afskrifanlegar eignir í eigu einingarinnar og afskriftirnar, sem eru færðar, skal reikna í samræmi við IAS-staðal 16, varanlegir rekstrarfjármunir, og IAS-staðal 38, óefnislegar eignir. Ef ekki er nokkuð víst að leigutaki eignist eignina við lok leigutímans skal afskrifa eignina til fulls á þeim tíma sem styttri er, leigutími eða nýtingartími.

- 28 Afskrifanlegri fjárhæð leigðrar eignar er skipt með kerfisbundnum hætti á sérhvert reikningsskilatímabil á væntanlegu nýtingartímabili í samræmi við afskriftaaðferðina sem leigutaki notar á afskrifanlegar eignir sem hann á. Ef það er nokkuð víst að leigutaki eignist eignina við lok leigutímans er væntanlegt nýtingartímabil hið sama og nýtingartími eignarinnar, annars skal afskrifa eignina á þeim tíma sem styttri er af leigutíma og nýtingartíma.
- 29 Heildarfjárhæð afskrifta af eigninni og fjármagnskostnaður á tímabilinu er sjaldan sama fjárhæð og leigugreiðslurnar sem greiða skal fyrir tímabilið og þess vegna er ekki viðeigandi að gjaldfæra einfaldlega leigugreiðslurnar. Þar af leiðandi er ólíklegt að fjárhæð eignarinnar og fjárhæð tengdrar skuldar séu jafnháar eftir upphaf leigutímans.
- 30 Þegar meta skal hvort virði leigðrar eignar hafi rýrnað beitir eining IAS-staðli 36, *virðisrýrnun eigna*.
- 31 Leigutaki skal, auk þess að fara að kröfum í IAS-staðli 7, *fjármálagerningar: upplýsingar og framsetning*, greina frá eftirfarandi um fjármögnunarleigu:
- a) hreinu, bókfæru verði, við dagsetningu efnahagsreiknings fyrir hvern eignaflokk,
 - b) afstemmingu milli heildarlágmarksleigu, miðað við dagsetningu efnahagsreiknings, og núvirðis hennar. Auk þess skal eining greina frá heildarlágmarksleigu í framtíðinni, miðað við dagsetningu efnahagsreiknings, og núvirði hennar fyrir sérhvert eftirfarandi tímabil:
 - i. innan eins árs,
 - ii. eftir eitt ár en innan fimm ára,
 - iii. eftir fimm ár,
 - c) skilyrtri leigu, sem er gjaldfærð á tímabilinu,
 - d) heildarlágmarksframleigu í framtíðinni samkvæmt óuppsegjanlegum framleigusamningum á dagsetningu efnahagsreiknings,
 - e) almennri lýsingu á mikilvægum leigusamningum leigutaka, þ.m.t. en ekki takmarkað við eftirfarandi:
 - i. grundvöllurinn, sem ákvörðun um skilyrta leigu er byggð á,
 - ii. endurnýjunar-, kaupréttar- og verðhækkunarákvæði, ef þau eru fyrir hendi, og skilmálar þeirra, og
 - iii. takmarkanir sem ákvarðast af leigusamningum sem tengjast t.d. arði, viðbótarskuldum og frekari leigusamningum.
32. Auk þess gilda kröfur um upplýsingar í samræmi við IAS-staðal 16, IAS-staðal 36, IAS-staðal 38, IAS-staðal 40 og IAS-staðal 41 um leigutaka eigna í fjármögnunarleigu.

Rekstrarleiga

- 33 Leigu samkvæmt rekstrarleigu skal gjaldfæra með línulegri aðferð á leigutímanum nema önnur kerfisbundin aðferð endurspegli betur tímamynstur ávinnings notanda (1).
- 34 Leiga (að undanskildum þjónustukostnaði eins og váttryggingum og viðhaldi) vegna rekstrarleigu er gjaldfærð með línulegri aðferð nema önnur kerfisbundin aðferð endurspegli betur tímamynstur ávinnings notanda, jafnvel þótt leigan sé ekki á þeim grundvelli.
- 35 Leigutaki skal, auk þess að fara að kröfum í IAS-staðli 7, greina frá eftirfarandi um rekstrarleigu:
- a) heildarlágmarksleigu í framtíðinni samkvæmt óuppsegjanlegri rekstrarleigu á hverju eftirfarandi tímabili:
 - i. innan eins árs,
 - ii. eftir eitt ár en innan fimm ára,
 - iii. eftir fimm ár,

(1) Sjá einnig SIC-túlkun 15: *rekstrarleiga – hvatar*.

- b) heildarlágmarksframleiðu í framtíðinni samkvæmt óuppsegjanlegum framleigusamningum á dagsetningu efnahagsreiknings,
- c) leigu og framleiðu sem eru færðar á tímabilinu með sérstökum fjárhæðum fyrir lágmarksleigu, skilyrta leigu og framleiðu,
- d) almenna lýsingu á helstu leigusamningum leigutaka að meðtöldu, en ekki takmarkað við, eftirfarandi:
 - i. grundvöllurinn, sem ákvörðun um skilyrta leigu er byggð á,
 - ii. endurnýjunar-, kaupréttar- og verðhækkunarákvæði, ef þau eru fyrir hendi, og skilmálar þeirra, og
 - iii. takmarkanir sem ákvarðast af leigusamningum sem tengjast t.d. arði, viðbótarskuldum og frekari leigusamningum.

LEIGUSAMNINGAR Í REIKNINGSSKILUM LEIGUSALA

Fjármögnunarleiga

Upphafleg færsla

- 36 Leigusalar skulu færa eignir, sem þeir hafa í útleigu samkvæmt fjármögnunarleigu, í efnahagsreikning sinn og tilgreina þær sem kröfur með fjárhæð sem er jafnvirði hreinnar fjárfestingar í leigusamningnum.
- 37 Samkvæmt fjármögnunarleigu afsalar leigusali sér að verulegu leyti allri áhættu og ávinningi sem fylgir lagalegu eignarhaldi og þess vegna fer leigusali með leigukröfuna eins og endurgreiðslu á höfuðstól og fjármagnstekjur sem hann fær sem endurgreiðslu og ávinning fyrir fjárfestingu sína og þjónustu.
- 38 Leigusalar stofna oft til beins upphafskostnaðar og taka með fjárhæðir s.s. umboðslaun, lögfræðiþóknanir og innri kostnað, sem er viðbótarkostnaður og í beinum tengslum við samninga um og undirbúning leigu. Þeir útiloka almennan, óbeinan kostnað eins og þann sem sölu- og markaðsteymi stofnar til. Að því er varðar aðrar fjármögnunarleigur en þær sem eru á vegum leigusala, sem framleiða eða selja eignir, er viðbótarupphafskostnaður innifalinn í upphaflegu mati á viðskiptakröfum vegna fjármögnunarleigu og lækkar fjárhæð tekna sem færð er á leigutímanum. Vextir, sem eru innreiknaðir í leigusamninginn, eru skilgreindir þannig að upphaflegur, beinn kostnaður er sjálfkrafa innifalinn í viðskiptakröfum fjármögnunarleigunnar og engin þörf á að bæta honum við sérstaklega. Kostnaður sem leigusalar, sem framleiða eða selja eignir, stofna til við samninga um og undirbúning leigu er undanskilinn í skilgreiningunni á upphaflegum, beinum kostnaði. Af þeim sökum eru hann ekki talinn til hreinnar fjárfestingar í leigunni og er gjaldfærður þegar söluhagnaðurinn er færður, sem er venjulega í byrjun leigutímans þegar um fjármögnunarleigu er að ræða.

Síðara mat

- 39 Færsla fjármagnstekna skal byggjast á mynstri sem endurspeglar á öllum tímabilum jafnháa ávöxtunarkröfu á hverju tímabili fyrir sig af hreinni fjárfestingu leigusala í fjármögnunarleigu.
- 40 Leigusali skal stefna að því að skipta fjármagnstekjum á leigutímann á kerfisbundinn og skynsamlegan hátt. Þessi tekjuskipting byggist á mynstri sem endurspeglar jafnháa ávöxtunarkröfu á hverju tímabili fyrir sig af hreinni fjárfestingu leigusala í fjármögnunarleigusamningi. Leigugreiðslum í tengslum við tímabilið, að undanskildum þjónustukostnaði, er jafnað á móti vergrí fjárfestingu í leigunni til að lækka bæði höfuðstólinn og óinnleystu fjármagnstekjurnar.
- 41 Áætlað, ótryggt hrakvirði, sem er notað til að reikna verga fjárfestingu leigusala í leigusamningi, er endurskoðað reglulega. Ef lækkun hefur orðið á áætluðu, ótrygðu hrakvirði er tekjuskiptingin á leigutímanum endurskoðuð og öll lækkun á fjárhæðum, sem hafa safnast upp, færð án tafar.
- 41A Eign í fjármögnunarleigu, sem er skilgreind sem haldið til sölu (eða er í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu) í samræmi við IFRS-staðal 5, *fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi*, skal færa í samræmi við þann IFRS-staðal.
- 42 Leigusalar, sem framleiða eða selja eignir, skulu færa söluhagnað eða -tap á tímabilinu í samræmi við þá aðferð sem einingin beitir við beina sölu. Ef tilgreindir eru óeðlilega lágir vextir skal söluhagnaðurinn takmarkast við það sem gildi ef krafist væri markaðsvaxta. Kostnaður, sem leigusalar, sem framleiða eða selja eignir, stofna til við samninga um leigu og undirbúning hennar, skal gjaldfærður þegar söluhagnaðurinn er færður.
- 43 Framleiðendur eða söluaðilar þjóða viðskiptamönnum sínum oft val um að kaupa eða leigja eign. Fjármögnunarleiga eignar hjá leigusala, sem framleiðir hana eða selur, myndar tvenns konar tekjur:
 - a) ígildi hagnaðar eða taps af beinni sölu eignarinnar sem er í leigu, á venjulegu söluverði sem endurspeglar allan viðeigandi magn- eða viðskiptaafslátt og

- b) fjármagnstekjurnar á leigutímanum.
- 44 Söluþekjur, sem leigusali sem er framleiðandi eða söluaðili eignar í fjármögnunarleigu færir í upphafi fjármögnunarleigutímans, er gangvirði eignarinnar eða, ef það er lægra, núvirði lágmarksleigu sem rennur til leigusala reiknað á markaðsvöxtum. Söluþekja, sem er færður í upphafi leigutímans, er kostnaðarverð leigðu eignarinnar, eða bókfært verð, ef það er annað, að frádragnum núvirði ótryggðs hrakvirðis. Mismunurinn á söluþekjum og söluþekja er söluþekja sem er færður í samræmi við þá aðferð sem einingin beitir við færslu á beinni sölu.
- 45 Leigusali, sem er framleiðandi eða söluaðili eignar, tilgreinir stundum óeðlilega lága vexti til að laða að viðskiptavinum. Notkun slíks vaxtastígs gæti leitt til þess að óeðlilega stór hluti heildartekna af viðskiptunum væri færður við sölu. Ef tilgreindir eru óeðlilega lágir vextir skal söluþekjurnar takmarkast við það sem gildi ef krafist væri sömu vaxta og á almennum markaði.
- 46 Kostnaður, sem leigusali, sem er framleiðandi eða söluaðili eignar, stofnar til í tengslum við samninga um og undirbúning fjármögnunarleigu, er gjaldfærður við upphaf leigutímans vegna þess að hann tengist aðallega myndun söluþekja hjá framleiðanda eða söluaðila.
- 47 Leigusali skal, auk þess að fara að kröfum í IAS-staðli 7, greina frá eftirfarandi um fjármögnunarleigu:
- a) afstemming milli vergra leigugreiðslna, miðað við dagsetningu efnahagsreiknings, og núvirðis útistandandi lágmarksleigu miðað við dagsetningu efnahagsreiknings. Auk þess skal einingin greina frá vergri fjárfestingu í leigusamningnum og núvirði lágmarksleigukrafna miðað við dagsetningu efnahagsreiknings á sérhverju eftirfarandi tímabili:
- i. innan eins árs,
- ii. eftir eitt ár en innan fimm ára,
- iii. eftir fimm ár,
- b) óinnleystar fjármagnstekjur,
- c) ótryggt hrakvirði, sem safnast upp sem ávinningur leigusala,
- d) uppsöfnuð niðurfærsla vegna óinnheimtanlegra lágmarksleigukrafna,
- e) skilyrt leiga, sem er tekjufærð á tímabilinu,
- f) almenn lýsing á mikilvægum leigusamningum leigusalans.
- 48 Oft er gagnlegt að veita einnig, sem vísbendingu um vöxt, upplýsingar um verga fjárfestingu að frádragnum óinnleystum tekjum í nýrri starfsemi sem bættist við á tímabilinu eftir að viðeigandi fjárhæðir vegna uppsagðra samninga hafa verið dregnar frá.

Rekstrarleiga

- 49 Leigusalar skulu flokka eignir, sem heyra undir rekstrarleigu í efnahagsreikningi, eftir eðli eignarinnar.
- 50 Leigutekjur af rekstrarleigu skal tekjufæra á leigutímanum samkvæmt línulegri aðferð nema önnur kerfisbundin aðferð endurspegli betur tímamynstrið sem ávinningur af notkun leigðu eignarinnar minnkar á (1).
- 51 Kostnaður, þ.m.t. afskriftir, sem stofnað er til við öflun leiguteknanna, er gjaldfærður. Leigutekjur (að undanskildum innborgunum fyrir veitta þjónustu, s.s. váttryggingar og viðhald) eru færðar á leigutímanum samkvæmt línulegri aðferð, jafnvel þótt innborganirnar fylgi ekki þeirri aðferð, nema önnur kerfisbundin aðferð endurspegli betur tímamynstrið sem ávinningur af notkun leigðu eignarinnar minnkar á.
- 52 Beinum upphafskostnaði, sem leigusalar stofna til við samninga um og undirbúning rekstrarleigu, skal bæta við bókfært verð leigðu eignarinnar og gjaldfæra á leigutímanum á sama grundvelli og leigutekjur.
- 53 Afskriftaaðferðin fyrir afskrifanlegar, leigðar eignir skal vera í samræmi við venjulega afskriftaaðferð leigusala fyrir sambærilegar eignir og skulu afskriftirnar reiknaðar í samræmi við IAS-staðal 16 og IAS-staðal 38.
- 54 Þegar meta skal hvort virði leigðrar eignar hafi rýrnað beitir eining IAS-staðli 36.

(¹) Sjá einnig SIC-túlkun 15: *rekstrarleiga – hvatar*.

- 55 Leigusali, sem er framleiðandi eða söluaðili eigna, færir ekki neinn söluhagnað þegar hann gerir rekstrarleigusamning vegna þess að það er ekki ígildi sölu.
- 56 Leigusali skal, auk þess að fara að kröfum í IAS-staðli 7, greina frá eftirfarandi um rekstrarleigu:
- heildarlágmarksleigu í framtíðinni samkvæmt óuppseggjanlegri rekstrarleigu á hverju eftirfarandi tímabila:
 - innan eins árs,
 - eftir eitt ár en innan fimm ára,
 - eftir fimm ár,
 - skilyrtri leigu, sem er tekjufærð á tímabilinu,
 - almennri lýsingu á helstu leigusamningum leigusalans.
- 57 Auk þess gilda kröfur um upplýsingar í IAS-staðli 16, IAS-staðli 36, IAS-staðli 38, IAS-staðli 40 og IAS-staðli 41 um leigusala eigna sem eru í rekstrarleigu.

SÖLU- OG ENDURLEIGUVIÐSKIPTI

- 58 Sölu- og endurleiguvíðskipti fela í sér sölu eignar og síðan endurleigu sömu eignar. Leigan og söluverðið eru yfirleitt háð hvort öðru vegna þess að samið er um þau í einu lagi. Reikningshaldsleg meðferð sölu- og endurleiguvíðskipta fer eftir því um hvers konar leigu er að ræða.
- 59 Ef sölu- og endurleiguvíðskipti hafa í för með sér fjármögnunarleigu skal ekki færa þegar í stað þann hagnað, sem verður af sölninni umfram bókfært verð, sem tekjur seljanda-leigutaka. Þess í stað skal fresta honum og afskrifa hann á leigutímanum.
- 60 Ef endurleigan er fjármögnunarleiga eru víðskiptin aðferð sem leigusalinn notar til að veita fjármagni til leigutakans með eignina að veði. Af þeirri ástæðu er ekki við hæfi að líta á söluverð umfram bókfært verð sem tekjur. Slíku umframvirði er frestað og það afskrifað á leigutímanum.
- 61 Ef sölu- og endurleiguvíðskipti leiða til rekstrarleigu og ljóst er að víðskiptin fara fram á gangvirði skal færa allan hagnað eða allt tap án tafar. Ef söluverðið er undir gangvirði skal færa allan hagnað eða allt tap án tafar nema tapið sé bætt með skuldbindingu um framtíðarleigugreiðslur sem eru undir markaðsverði en þá skal fresta tapinu og afskrifa það í hlutfalli við leigugreiðslurnar á tímabilinu sem vænst er að eignin verði notuð á. Ef söluverðið er yfir gangvirði skal fresta fjárhæðinni sem er umfram gangvirði og afskrifa hana á tímabilinu sem vænst er að eignin verði notuð á.
- 62 Ef endurleigan er rekstrarleiga og leigan og söluverðið eru byggð á gangvirði, hefur í raun farið fram venjuleg sala og allur hagnaður eða allt tap er fært án tafar.
- 63 Vegna rekstrarleigu skal færa tap, sem jafngildir fjárhæð mismunar á bókfærðu verði og gangvirði, án tafar ef gangvirðið, þegar sölu- og endurleiguvíðskiptin fara fram, er lægra en bókfært verð eignarinnar.
- 64 Slík leiðrétting er ekki nauðsynleg vegna fjármögnunarleigu nema orðið hafi virðisrýrnun, en þá er bókfært verð lækkað í endurheimtanlega fjárhæð í samræmi við IAS-staðal 36.
- 65 Kröfur um upplýsingar frá leigutökum og leigusölum taka jafnt til sölu- og endurleiguvíðskipta. Lýsingin, sem gerð er krafa um, á mikilvægum leigusamningum felur í sér upplýsingar um einstök eða óvenjuleg ákvæði í samningnum eða í skilmálum um sölu- og endurleiguvíðskiptin.
- 66 Sölu- og endurleiguvíðskipti geta fallið undir skilyrði um sérstaka upplýsingagjöf í IAS-staðli 1, *framsetning reikningsskila*.

BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

- 67 Með fyrirvara um 68. lið er hvatt til afturvirkar beitingar á þessum staðli en ekki er gerð krafa um hana. Ef staðlinum er ekki beitt afturvirk er leigusalinn talinn hafa ákvarðað stöðu allrar fyrirleggjandi fjármögnunarleigu á réttan hátt og skal eftirlíðis færa í samræmi við ákvæði þessa staðals.

- 68 Eining, sem hefur áður beitt IAS-staðli 17 (endurskoðaður 1997) skal beita breytingunum, sem gerðar voru með þessum staðli, afturvirkir á alla leigusamninga eða, ef IAS-staðli 17 (endurskoðaður 1997) var ekki beitt afturvirkir, á alla leigusamninga sem gerðir hafa verið frá því að þeim staðli var fyrst beitt.

GILDISTÖKUDAGUR

- 69 Eining skal beita þessum staðli að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðlinum sé beitt fyrr. Ef eining beitir þessum staðli vegna tímabils sem hefst fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.

AFTURKÖLLUN IAS-STADALS 17 (ENDURSKOÐAÐUR 1997)

- 70 Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 17, leigusamningar (endurskoðaður 1997).

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 18

Reglulegar tekjur

MARKMIÐ

Í *Rammanum um gerð og framsetningu reikningsskila* eru tekjur skilgreindar sem aukning á efnahagslegum ávinningi á reikningsskilatímabilinu í formi innstreymis eða aukningar eigna eða lækkunar skulda sem leiðir til aukningar á eigin fé, annarrar en aukningar sem tengist framlögum eigenda. Tekjur fela bæði í sér reglulegar tekjur og ágóða. Reglulegar tekjur eru tekjur sem verða til við reglulega starfsemi einingar og eru þær nefndar ýmsum nöfnum, m.a. sala, þóknun, vextir, arður og höfundarlaun. Markmiðið með þessum staðli er að mæla fyrir um reikningshaldslega meðferð reglulegra tekna sem myndast vegna viðskipta og atburða af tiltekinni gerð.

Meginatriðið við færslu reglulegra tekna er að ákvarða hvenær skuli færa reglulegar tekjur. Reglulegar tekjur eru færðar þegar líkur eru á því að efnahagslegur ávinningur renni til einingarinnar í framtíðinni og unnt er að meta ávinninginn á áreiðanlegan hátt. Í þessum staðli eru skilgreindar þær aðstæður sem þurfa að vera fyrir hendi svo að unnt sé að uppfylla þessi skilyrði og þar af leiðandi færa reglulegar tekjur. Staðallinn leggur einnig til hagnýtar leiðbeiningar um beitingu þessara skilyrða.

GILDISSVIÐ

- 1 Þessum staðli skal beita við færslu reglulegra tekna sem myndast vegna eftirfarandi viðskipta og atburða:
 - a) sölu á vörum,
 - b) þjónustu, sem er veitt, og
 - c) notkunar annarra á eignum einingar sem gefa af sér vexti, réttahafgreiðslur og arð.
- 2 Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 18, *færsla reglulegra tekna*, sem var samþykktur 1982.
- 3 Með vörum er átt við vörur, sem einingin framleiðir til sölu, og vörur sem keyptar eru til endursölu, s.s. varning sem smásali kaupir eða land og aðrar eignir sem ætlunin er að endurselja.
- 4 Veiting þjónustu felur að jafnaði í sér að eining vinnur verk samkvæmt samningi á umsömdu tímabili. Þjónustan kann að vera veitt innan eins tímabils eða yfir fleiri en eitt tímabil. Sumir samningar um að veita þjónustu tengjast beint verksamningum, t.d. um þjónustu verkefnisstjóra og arkitekta. Í þessum staðli er ekki fjallað um reglulegar tekjur sem myndast vegna þessara samninga, en fjallað er um þær í samræmi við kröfur vegna verksamninga eins og tilgreint er í IAS-staðli 11, *verksamningar*.
- 5 Notkun annarra á eignum einingar leiðir til reglulegra tekna í formi:
 - a) vaxta — þóknarir fyrir notkun á handbæru fé eða ígildi handbærs fjár eða fjárhæðir sem skal greiða einingunni,
 - b) réttahafgreiðslna — þóknarir fyrir notkun á langtímaeignum einingarinnar, t.d. einkaleyfi, vörumerki, höfundarréttur og tölvuhugbúnaður, og
 - c) arðs — útgreiðslur hagnaðar til eigenda hlutabréfa í samræmi við eignarhlut þeirra í tilteknum flokki hlutabréfa.
- 6 Staðallinn tekur ekki til reglulegra tekna sem myndast vegna:
 - a) leigusamninga (sjá IAS-staðal 17, *leigusamningar*),
 - b) arðs af fjárfestingum sem eru færðar samkvæmt hlutdeildaraðferðinni (sjá IAS-staðal 28, *færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélögum*),
 - c) váttryggingasamninga innan gildissviðs IFRS-staðals 4, *váttryggingasamningar*,
 - d) breytinga á gangvirði fjáreigna og fjárskulda eða vegna ráðstöfunar þeirra (sjá IAS-staðal 39, *fjármálagerningar: færsla og mat*),
 - e) breytinga á virði annarra veltufjármuna,

- f) upphaflegrar færslu og vegna breytinga á gangvirði lífrænna eigna sem tengjast landbúnaðarstarfsemi (sjá IAS-staðal 41, *landbúnaður*),
- g) upphaflegrar færslu landbúnaðarafurða (sjá IAS-staðal 41, *landbúnaður*) og
- h) málmgrýtisvinnslu.

SKILGREININGAR

- 7 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Reglulegar tekjur eru heildarinnstreymi efnahagslegs ávinnings á tímabilinu sem verður til í reglulegri starfsemi einingar þegar þetta innstreymi leiðir til aukningar á eigin fé, annarrar en aukningar vegna framlaga eigenda.

Gangvirði er sú fjárhæð sem unnt er að selja eign fyrir eða gera upp skuld með í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.

- 8 Reglulegar tekjur taka aðeins til heildarinnstreymis efnahagslegs ávinnings sem einingin hefur mótttekið eða á óinnheimt vegna eigin starfsemi. Fjárhæðir, sem eru innheimtar fyrir hönd þriðja aðila, s.s. söluskattur, vöru- og þjónustuskattur og virðisaukaskattur, eru ekki efnahagslegur ávinningur sem rennur til einingarinnar og hafa ekki í för með sér aukningu á eigin fé. Þess vegna teljast þær ekki til reglulegra tekna. Á sama hátt felur heildarinnstreymi efnahagslegs ávinnings í tengslum við umboð m.a. í sér fjárhæðir sem eru innheimtar fyrir hönd umbjóðandans og leiða ekki til aukningar á eigin fé einingarinnar. Fjárhæðirnar, sem eru innheimtar fyrir hönd umbjóðandans, eru ekki reglulegar tekjur. Hins vegar nema reglulegu tekjurnar fjárhæð umboðslaunanna.

MAT Á REGLULEGUM TEKJUM

- 9 Meta skal reglulegar tekjur á gangvirði endurgjaldsins sem er mótttekið eða óinnheimt ⁽¹⁾.
- 10 Fjárhæð reglulegra tekna, sem myndast vegna viðskipta, er venjulega ákvörðuð með samkomulagi á milli einingarinnar og kaupanda eða notanda eignarinnar. Hún er metin á gangvirði endurgjaldsins sem er mótttekið eða óinnheimt og er tekið tillit til fjárhæðar alls viðskiptaafsláttar og magnafsláttar sem einingin veitir.
- 11 Í flestum tilvikum er endurgjaldið í formi handbærs fjár eða ígildis handbærs fjár, og fjárhæð reglulegra tekna er fjárhæð handbærs fjár eða ígildis handbærs fjár sem er mótttekið eða óinnheimt. Hins vegar kann gangvirði endurgjaldsins að vera lægra en nafnverð handbærs fjár sem er mótttekið eða óinnheimt þegar innstreymi handbærs fjár eða ígildis handbærs fjár frestast. Eining getur t.d. boðið kaupandanum vaxtalaust lán eða tekið við viðskiptaverðbréfi eða skuldabréfi af honum vegna viðskiptakröfu með vöxtum, sem eru undir markaðsvöxtum, sem endurgjald fyrir sölu á vörum. Þegar samkomulagið felur í raun í sér fjármögnunarviðskipti er gangvirði endurgjaldsins ákvarðað með því að afvaxta allar innborganir í framtíðinni með ávöxtunarkröfu. Ávöxtunarkröfunum er hægt að ákvarða sem þá sem skýrari er af:
- a) vöxtum sem eru ráðandi fyrir sambærilegan gerning útgefanda sem hefur sambærilegt lánshæfi, eða
 - b) vaxtaþröskulu sem afvaxtar nafnverð gerningsins í gildandi söluverð vörunnar eða þjónustunnar í handbæru fé.
- Munurinn á gangvirði og nafnverði endurgjaldsins er færður sem vaxtatekjur í samræmi við 29. og 30. lið og í samræmi við IAS-staðal 39.
- 12 Þegar vöru eða þjónustu er skipt fyrir vöru eða þjónustu, sem er í eðli sínu sambærileg og hefur sambærilegt virði, er litið svo á að skiptin séu ekki viðskipti sem gefa af sér reglulegar tekjur. Þetta á oft við um hráefni, s.s. olíu eða mjólk, þar sem söluaðilar skipta á birgðum á ýmsum stöðum til að mæta eftirspurn tímanlega á tilteknum stað. Þegar vara er seld eða þjónusta veitt í skiptum fyrir ólíka vöru eða þjónustu er litið svo á að skiptin séu viðskipti sem gefa af sér reglulegar tekjur. Reglulegu tekjurnar eru metnar á gangvirði vörunnar eða þjónustunnar sem er móttekin og er það mat leiðrétt út frá fjárhæð þess handbæra fjár eða ígildis handbærs fjár sem er yfirfært. Þegar ekki er hægt að meta gangvirði vörunnar eða þjónustunnar á áreiðanlegan hátt eru reglulegu tekjurnar metnar á gangvirði vörunnar eða þjónustunnar sem var látin af hendi, og er það mat leiðrétt út frá fjárhæð þess handbæra fjár eða ígildis handbærs fjár sem kann að vera yfirfært.

⁽¹⁾ Sjá einnig 31. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: Reglulegar tekjur — vöruskipti sem fela í sér auglýsingaþjónustu.

SKILGREIÐING Á VIÐSKIPTUNUM

- 13 Skilyrðum í þessum staðli fyrir færslu er oftast beitt á hver viðskipti fyrir sig. Við tilteknað aðstæður er þó nauðsynlegt að skilyrðum fyrir færslu sé beitt á sérstaka skilgreinanlega þætti einstakra viðskipta til þess að endurspegla efni viðskiptanna. Þegar söluverð vöru felur t.d. í sér skilgreinanlega fjárhæð fyrir þjónustu síðar er þeirri fjárhæð frestað og hún færð sem reglulegar tekjur á tímabilinu sem þjónustan fer fram. Þegar tvö eða fleiri viðskipti tengjast á þann hátt að ekki er unnt að skilja viðskiptaleg áhrif þeirra án tilvísunar til allra viðskiptanna í heild er skilyrðum fyrir færslu á hinn bóginn beitt á viðskiptin í heild. Eining getur t.d. selt vörur og jafnframt gert sérstakan samning um að kaupa vörurnar aftur síðar og þannig fellt niður raunveruleg áhrif viðskiptanna. Í slíkum tilvikum er farið með bæði viðskiptin sameiginlega.

SALA Á VÖRUM

- 14 Reglulegar tekjur af sölu á vörum skal færa þegar öll eftirfarandi skilyrði hafa verið uppfyllt:
- a) einingin hefur fært að verulegu leyti áhættu og umbun, sem fylgir eignarhaldi á vörunum, yfir á kaupandann,
 - b) einingin er hvorki áfram í stjórnunarhlutverki að því marki sem venjulega tengist eignarhaldi né ræður í raun lengur yfir seldum vörum,
 - c) unnt er að meta fjárhæð reglulegra tekna á áreiðanlegan hátt,
 - d) líklegt er að efnahagslegur ávinningur, sem tengist viðskiptunum, renni til einingarinnar, og
 - e) unnt er að meta kostnað, sem stofnað er til eða kann að verða stofnað til, á áreiðanlegan hátt.
- 15 Mat á því, hvenær eining hefur að verulegu leyti flutt þá áhættu og umbun sem fylgir eignarhaldi yfir á kaupandann, krefst þess að allar aðstæður við viðskiptin séu rannsakaðar. Í flestum tilvikum fer yfirfærsla á áhættu og umbun, sem fylgir eignarhaldi, fram samhliða yfirfærslu lögformlegs eignarréttar eða færslu eignar yfir til kaupandans. Þetta á yfirleitt við um smásölu. Í öðrum tilvikum fer yfirfærsla á áhættu og umbun, sem fylgir eignarhaldi, fram á öðrum tíma en yfirfærsla á lögformlegum eignarrétti eða yfirfærsla á eigninni.
- 16 Ef einingin heldur eftir verulegri áhættu sem fylgir eignarhaldi eru viðskiptin, ekki sala og reglulegar tekjur, ekki færðar. Eining getur viðhaldið verulegri áhættu, sem fylgir eignarhaldi, með ýmsum hætti. Dæmi um aðstæður þar sem eining getur viðhaldið verulegri áhættu og umbun, sem fylgir eignarhaldi, eru:
- a) þegar eining viðheldur skuldbindingu vegna ófullnægjandi rekstrarangurs sem hefðbundnar ábyrgðir taka ekki til,
 - b) þegar móttaka tekna af tiltekinni sölu er háð því hve miklar reglulegar tekjur kaupandinn fær af sölu þessara vara,
 - c) þegar vörurnar eru afgreiddar með fyrirvara um uppsetningu, og uppsetningin er mikilvægur hluti samningsins sem einingin hefur ekki enn uppfyllt, og
 - d) þegar kaupandinn hefur rétt til að ógilda kaupin af ástæðu sem er tilgreind í sölusamningnum, og í einingunni er óvissa um það hversu miklar líkur eru á skilum.
- 17 Ef einingin viðheldur aðeins óverulegri áhættu sem fylgir eignarhaldi eru viðskiptin sala og reglulegar tekjur eru færðar. Seljandi getur t.d. haldið eftir löglegu eignarhaldi á vörunum eingöngu til þess að vernda innheimtanleika gjaldfallinnar fjárhæðar. Í slíku tilviki eru viðskiptin sala og reglulegar tekjur færðar ef einingin hefur yfirfært að verulegu leyti áhættu og umbun sem fylgir eignarhaldi. Annað dæmi um það, þegar eining heldur aðeins eftir óverulegri áhættu sem fylgir eignarhaldi, getur verið smásala þar sem endurgreiðsla er boðin ef viðskiptamaðurinn er ekki ánægður. Í slíkum tilvikum eru reglulegar tekjur færðar þegar sala fer fram, að því tilskildu að seljandinn geti metið skil á vörum í framtíðinni á áreiðanlegan hátt og að hann færi skuld vegna skila og leggi fyrri reynslu og aðra þætti, sem skipta máli, til grundvallar.
- 18 Reglulegar tekjur eru aðeins færðar þegar líklegt er að efnahagslegur ávinningur, sem tengist viðskiptunum, renni til einingarinnar. Í sumum tilvikum eru ekki líkur á þessu fyrr en endurgjaldið er móttakið eða óvissu eytt. Óvissa getur t.d. ríkt um hvort erlend stjórnvöld muni veita heimild fyrir því að fella niður endurgjald vegna sölu í erlendu landi. Þegar heimildin hefur verið veitt er óvissunni eytt og reglulegar tekjur færðar. Þegar óvissa ríkir um innheimtanleika fjárhæðar, sem þegar er talin til reglulegra tekna, er óinnheimtanlega fjárhæðin, eða fjárhæð, sem svarar til fjárhæðarinnar sem líklega verður ekki endurheimt, færð sem gjöld fremur en leiðrétting á fjárhæð tekna sem var upphaflega færð..

- 19 Reglulegar tekjur og gjöld, sem tengjast sömu viðskiptum eða öðrum atburði, eru færð á sama tíma. Almenn er þetta ferli nefnt jöfnun tekna og gjalda. Gjöld, þ.m.t. ábyrgðir og annar kostnaður, sem stofnað verður til eftir flutning á vörunum, má venjulega meta á áreiðanlegan hátt þegar önnur skilyrði fyrir færslu reglulegra tekna hafa verið uppfyllt. Ekki er þó unnt að færa reglulegar tekjur þegar ekki er unnt að meta gjöld á áreiðanlegan hátt. Við slíkar aðstæður er allt endurgjald sem þegar hefur verið móttekið vegna sölu á vörunum fært sem skuld.

VEITT ÞJÓNUSTA

- 20 Þegar unnt er að meta á áreiðanlegan hátt niðurstöðu viðskipta, sem fela í sér að þjónusta er veitt, skal færa reglulegar tekjur, sem tengjast viðskiptunum, með tilvísun til stöðu viðskiptanna, miðað við dagsetningu efnahagsreiknings. Unnt er að meta niðurstöðu viðskipta á áreiðanlegan hátt þegar öll eftirfarandi skilyrði hafa verið uppfyllt:
- unnt er að meta fjárhæð reglulegra tekna á áreiðanlegan hátt,
 - líklegt er að efnahagslegur ávinningur, sem tengist viðskiptunum, renni til einingarinnar,
 - unnt er að meta stöðu viðskiptanna á áreiðanlegan hátt við dagsetningu efnahagsreiknings, og
 - unnt er að meta á áreiðanlegan hátt kostnað, sem stofnað hefur verið til vegna viðskiptanna, og kostnað við að ljúka viðskiptunum ⁽¹⁾.
- 21 Sú aðferð, að færa reglulegar tekjur með vísan til stöðu viðskipta, er oft nefnd áfangaaðferð. Samkvæmt þessari aðferð eru reglulegar tekjur færðar á þeim reikningsskilatímabilum sem þjónustan er veitt. Færsla reglulegra tekna á þessum grundvelli veitir gagnlegar upplýsingar um umfang þjónustustarfsemi og rekstrarárangur á tímabilinu. Í IAS-staðli 11 er einnig gerð krafa um færslu reglulegra tekna á þessum grundvelli. Kröfur í þeim staðli eiga almennt við um færslu reglulegra tekna og tengdra gjalda vegna viðskipta sem fela í sér að þjónusta er veitt.
- 22 Reglulegar tekjur eru aðeins færðar þegar líklegt er að efnahagslegur ávinningur, sem tengist viðskiptunum, renni til einingarinnar. Þegar óvissa ríkir um innheimtanleika fjárhæðar, sem þegar er talin til reglulegra tekna, er þó óinnheimtanlega fjárhæðin eða fjárhæð, sem svarar til fjárhæðarinnar sem líklega verður ekki endurheimt, færð sem gjöld fremur en leiðrétting á fjárhæð tekna sem var upphaflega færð..
- 23 Venjulega getur eining unnið áreiðanlegt mat eftir að hún hefur samið um eftirfarandi við aðra aðila að viðskiptunum:
- framfylgjanlegan rétt hvers aðila varðandi þjónustuna sem aðilarnir munu veita og taka á móti,
 - endurgjald til greiðslu og
 - með hvaða hætti og samkvæmt hvaða skilmálum greiðslan fer fram.
- Einnig er yfirleitt nauðsynlegt að eining hafi skilvirkt innra kerfi fyrir gerð fjárhagsáætlana og reikningsskila. Eining yfirfer og breytir, þegar þörf krefur, mati á reglulegum tekjum á meðan þjónustan fer fram. Þörf á slíkri breytingu þarf ekki að vera visbending um að ekki sé unnt að meta niðurstöðu viðskiptanna á áreiðanlegan hátt.
- 24 Unnt er að ákvarða stöðu viðskipta með ýmsum aðferðum. Einingin notar þá aðferð sem metur á áreiðanlegan hátt þá þjónustu sem innt er af hendi. Aðferðirnar fara eftir eðli viðskiptanna og geta m.a. verið:
- kannanir á því verki, sem hefur verið unnið,
 - þjónusta, sem hefur verið veitt fram að tilteknum degi sem hlutfall af allri þjónustu sem mun verða veitt, eða
 - hlutfall kostnaðar, sem hefur verið stofnað til fram að tilteknum degi, af áætluðum heildarkostnaði vegna viðskiptanna. Til kostnaðar sem stofnað hefur verið til fram að tilteknum degi telst aðeins kostnaður sem endurspeglar þjónustu sem hefur verið innt af hendi að tilteknum degi. Til áætlaðs heildarkostnaðar vegna viðskiptanna telst aðeins kostnaður sem endurspeglar þjónustu sem hefur verið innt af hendi eða mun verða innt af hendi.
- Móttæknar áfangagreiðslur og fyrirframgreiðslur frá viðskiptamönnum endurspeglar oft ekki þá þjónustu sem hefur verið innt af hendi.

⁽¹⁾ Sjá einnig 27. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: mat á efnisinnihaldi viðskipta þegar um er að ræða leigusamninga í lagalegum skilningi, og 31. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: fastar tekjur — vöruskipti, að því er tekur til auglýsingaþjónustu.

- 25 Af hagkvæmnisástæðum eru reglulegar tekjur færðar línulega á tilgreindu tímabili þegar þjónusta felur í sér ótiltekinn fjölda aðgerða á tilgreindu tímabili, nema vísbending sé um að önnur aðferð sýni betur stöðu viðskiptanna. Þegar tiltekin aðgerð er miklu mikilvægari en allar aðrar aðgerðir er færslu reglulegra tekna frestað þar til hin mikilvæga aðgerð hefur verið framkvæmd.
- 26 Þegar ekki er hægt að meta á áreiðanlegan hátt niðurstöðu viðskipta sem fela í sér að þjónusta er veitt skal aðeins færa reglulegar tekjur að því marki sem nemur endurheimtanlegum gjöldum sem eru færð.
- 27 Á fyrstu stigum viðskipta er oft ekki unnt að meta á áreiðanlegan hátt hver niðurstaða viðskiptanna verður. Samt sem áður er líklegt að einingin endurheimti þann kostnað sem stofnað er til vegna viðskiptanna. Af þessum sökum eru aðeins færðar reglulegar tekjur að því marki sem nemur kostnaði sem stofnað er til og vænta má að unnt verði að endurheimta. Þegar ekki er hægt að meta niðurstöðu viðskiptanna á áreiðanlegan hátt er enginn hagnaður færður.
- 28 Þegar ekki er unnt að meta niðurstöðu viðskiptanna á áreiðanlegan hátt og ekki er líklegt að kostnaður, sem stofnað er til, verði endurheimtur eru reglulegar tekjur ekki færðar og kostnaður, sem stofnað er til, er færður sem gjöld. Þegar óvissuþættirnir, sem komu í veg fyrir að unnt væri að meta á áreiðanlegan hátt niðurstöðu samnings, eru ekki lengur fyrir hendi eru reglulegar tekjur færðar í samræmi við 20. lið fremur en í samræmi við 26. lið.

VEXTIR, RÉTTAFAGREIÐSLUR OG AÐUR

- 29 Reglulegar tekjur, sem myndast vegna notkunar annarra á eignum einingarinnar sem gefa af sér vexti, höfundarlaun og arð, skal færa, miðað við þau grundvallaratriði sem eru sett fram í 30. lið, þegar:
- líklegt er að efnahagslegur ávinningur, sem tengist viðskiptunum, renni til einingarinnar og
 - unnt er að meta fjárhæð reglulegu teknanna á áreiðanlegan hátt.
- 30 Færa skal reglulegar tekjur, miðað við eftirfarandi grundvallaratriði:
- vextir skulu færðir með aðferð virkra vaxta eins og mælt er fyrir um í 9. lið og liðum AG5–AG8 í IAS-staðli 39.
 - færa skal réttafagreiðslur á rekstrargrunni í samræmi við efni viðkomandi samkomulags og
 - færa skal arð þegar réttur hluthafa til að taka við greiðslu hefur verið staðfestur.
- 31) [Felldur brott]
- 32 Þegar ógreiddir vextir hafa safnast upp fyrir kaup á vaxtaberandi fjárfestingu er móttöku síðari vaxtagreiðslu skipt á milli tímabils fyrir kaup og tímabils eftir kaup. Aðeins skal færa hlutann eftir kaup sem reglulegar tekjur. Þegar arði af hlutabréfum er úthlutað af hagnaði fyrir kaup er arðurinn dreginn frá kostnaði vegna bréfanna. Ef slík skipting reynist erfið nema hún sé gerð af handahófi er arður færður sem reglulegar tekjur nema hann tákni greinilega endurheimt á hluta kostnaðar vegna hlutabréfanna.
- 33 Réttafagreiðslur safnast upp í samræmi við skilmála viðkomandi samkomulags og eru yfirleitt færð á þeim grundvelli, nema það eigi betur við að færa reglulegar tekjur á öðrum kerfisbundnum og skynsamlegum grundvelli með tilliti til efnis samningsins.
- 34 Reglulegar tekjur eru aðeins færðar þegar líklegt er að efnahagslegur ávinningur, sem tengist viðskiptunum, renni til einingarinnar. Þegar óvissa ríkir um innheimtanleika fjárhæðar, sem þegar er talin til reglulegra tekna, skal þó færa óinnheimtanlegu fjárhæðina, eða fjárhæð, sem svarar til fjárhæðarinnar sem líklega verður ekki endurheimt, sem gjöld fremur en leiðréttingu á fjárhæð tekna sem var upphaflega færð.

UPPLÝSINGAGJÖF

- 35 Eining skal birta upplýsingar um:
- þær reikningskilaaðferðir sem eru notaðar við færslu reglulegra tekna, þ.m.t. þær aðferðir sem eru notaðar til að ákvarða stöðu viðskipta sem fela í sér að þjónusta er veitt,

- b) fjárhæð hvers flokks reglulegra tekna sem skiptir máli og er færð á tímabilinu, þ.m.t. tekjur af:
- i. sölu á vörum,
 - ii. þjónustu sem er veitt,
 - iii. vöxtum,
 - iv. réttthafagreiðslur,
 - v. arði og
- c) fjárhæð reglulegra tekna af skiptum á vörum eða þjónustu í hverjum flokki tekna sem skiptir máli.
- 36 Eining skal upplýsa um óvissar skuldir og óvissar eignir í samræmi við IAS-staðal 37, reiknaðar skuldir, óvissar skuldir og óvissar eignir. Óvissar skuldir og óvissar eignir geta myndast vegna liða eins og kostnaðar vegna ábyrgðarskuldbindinga og vegna krafna, févita eða hugsanlegs taps.

GILDISTÖKUDAGUR

- 37 Þessi staðall gildir fyrir reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1995 eða síðar.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 19

Starfskjör

MARKMIÐ

Markmiðið með þessum staðli er að mæla fyrir um færslu og upplýsingar um starfskjör. Í staðlinum er gerð krafa um að eining færi:

- a) skuld þegar starfsmaður hefur innt af hendi þjónustu í skiptum fyrir starfskjör, sem greiðast í framtíðinni, og
- b) gjöld þegar eining notar efnahagslegan ávinning sem verður til vegna þjónustu sem starfsmaður innir af hendi í skiptum fyrir starfskjör.

GILDISSVIÐ

- 1 Launagreiðandi skal beita þessum staðli við færslu allra starfskjara, að undanskildum þeim þar sem IFRS-staðall 2, *eignarhlutatengdar greiðslur* á við.
- 2 Staðallinn fjallar ekki um reikningsskil eftirlaunasjóða (sjá IAS-staðal 26, *reikningshald og reikningsskil eftirlaunasjóða*).
- 3 Starfskjörin, sem þessi staðall gildir um, taka til þeirra sem veitt eru:
 - a) samkvæmt formlegum kerfum eða öðru formlegu fyrirkomulagi milli fyrirtækis og einstakra starfsmanna, hópa starfsmanna eða fulltrúa þeirra,
 - b) samkvæmt lagalegum kröfum eða samkvæmt fyrirkomulagi innan atvinnugreinar, þar sem þess er krafist að einingar greiði í almenn lífeyriskerfi, opinber lífeyriskerfi, atvinnugreinalífeyriskerfi eða önnur sameiginleg lífeyriskerfi margra launagreiðenda, eða
 - c) vegna þeirra óformlegu starfsvenja sem leiða til ætlaðrar skuldbindingar. Óformlegar starfsvenjur leiða til ætlaðrar skuldbindingar þegar einingin á ekki annan raunhæfan kost en að greiða starfsmönnum lífeyri. Dæmi um ætlaða skuldbindingu er þegar breyting á óformlegum venjum einingar myndi valda óviðunandi skaða á sambandi þess við starfsmenn.
- 4 Til starfskjara teljast m.a.:
 - a) skammtimastarfskjör, s.s. laun og framlög til almannatrygginga, launað orlof og launað veikindaleyfi, hagnaðarskipting og kaupauki (ef þau gjaldfalla innan 12 mánaða frá lokum tímabilsins) og ópeningaleg kjör (eins og lækniþjónusta, húsnæði, bifreiðar og ókeypis eða niðurgreiddar vörur eða þjónusta) til núverandi starfsmanna,
 - b) eftirlaunakjör, s.s. lífeyrir, önnur eftirlaunakjör, líftryggingar eða lækniþjónusta eftir starfslok,
 - c) önnur langtímastarfskjör, þ.m.t. leyfi vegna háls starfsaldurs eða rannsóknarleyfi, starfsafmæli eða önnur kjör vegna háls starfsaldurs, varanlegar örorkubætur og einnig hagnaðarskipting, kaupaukar og frestaðar bætur ef þau gjaldfalla ekki að öllu leyti innan 12 mánaða frá lokum tímabilsins,
 - d) uppsagnarkjör.

Vegna þess að sérhver flokkur, sem tilgreindur er í a til d-lið, hefur mismunandi einkenni eru í staðlinum settar fram sérstakar kröfur fyrir hvern flokk.
- 5 Starfskjör eru m.a. kjör sem veitt eru annaðhvort starfsmönnum eða einstaklingum á framfæri þeirra og geta verið í formi uppgreiðslna (eða útvegum vöru eða þjónustu) sem fara ýmist beint til starfsmanna, til maka þeirra, barna eða annarra einstaklinga á framfæri þeirra eða til annarra, s.s. tryggingafélaga.
6. Starfsmaður getur starfað fyrir einingu í fullu starfi, hlutastarfi, föstu starfi, ihlaupavinnu eða tímabundnu starfi. Í þessum staðli teljast stjórnarmenn og aðrir stjórnendur til starfsmanna.

SKILGREININGAR

7 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Starfskjör er þóknun í hvers konar mynd sem eining lætur í skiptum fyrir þjónustu sem starfsmenn inna af hendi.

Skammtímasterfskjör eru starfskjör (önnur en uppsagnarkjör) sem koma að fullu til greiðslu innan 12 mánaða frá lokum þess tímabils þegar starfsmenn inna tengda þjónustu af hendi.

Eftirlaunakjör eru starfskjör (önnur en uppsagnarkjör) sem greiðast eftir að störfum lýkur.

Eftirlaunakerfi er formlegt eða óformlegt fyrirkomulag sem eining fer eftir við veitingu eftirlaunakjara til eins eða fleiri starfsmanna.

Iðgjaldatengd kerfi eru eftirlaunakerfi sem fela í sér að eining greiðir föst framlög í sérstaka einingu (sjóð) og hefur enga lagalega eða ætlaða skuldbindingu til að greiða framlög ef sjóðurinn á ekki nægar eignir til að greiða öll starfskjör sem tengjast vinnuframlagi starfsmanna á núverandi og fyrri tímabilum.

Réttindatengd kerfi eru eftirlaunakerfi, önnur en iðgjaldatengd kerfi.

Sameiginleg lífeyriskerfi margra launagreiðenda eru iðgjaldatengd kerfi (önnur en opinber kerfi) eða réttindatengd kerfi (önnur en opinber kerfi) sem:

- a) safna saman eignum sem ýmsar einingar, sem lúta ekki sameiginlegri stjórn, leggja fram, og
- b) nota þessar eignir til að veita starfsmönnum fleiri en einnar einingar kjör á þeim grundvelli að iðgjaldastig og kjarastig séu ákvörðuð án tillits til þess hvaða eining hefur ráðið hlutaðeigandi starfsmenn til starfa.

Önnur langtímasterfskjör eru starfskjör (önnur en eftirlaunakjör og uppsagnarkjör) sem koma ekki að fullu til greiðslu innan 12 mánaða frá lokum þess tímabils þegar starfsmenn inna af hendi tengda þjónustu.

Uppsagnarkjör eru starfskjör sem greiðast annaðhvort vegna:

- a) ákvörðunar einingar um að segja upp starfsmanni áður en venjulegum eftirlaunaaldri er náð, eða
- b) ákvörðunar starfsmanns um að samþykkja að segja upp sjálfviljugur í skiptum fyrir þessi kjör.

Óskilyrt áunnin kjör eru starfskjör sem eru ekki háð áframhaldandi starfi.

Núvirði réttindatengdrar skuldbindingar er núvirði væntanlegra framtíðargreiðslna sem þarf til að greiða upp skuldbindinguna, sem er til orðin vegna þjónustu starfsmanns á núverandi og fyrri tímabilum, án þess að eignir til greiðslu lífeyris séu dregnar frá.

Kostnaður við réttindaávinnslu tímabils er hækkun á núvirði réttindatengdrar skuldbindingar sem er til orðin vegna vinnuframlags starfsmanns á yfirstandandi tímabili.

Vaxtagjöld eru hækkun á núvirði réttindaskuldbindingar á tímabili sem verður vegna þess að kjörin eru einu tímabili nær uppgreiðslu.

Undir eignir til greiðslu lífeyris falla:

- a) eignir lífeyrissjóðs með langtímasterfskjör og
- b) viðurkenndir tryggingasamningar.

Eignir lífeyrissjóðs með langtímasterfskjör eru eignir (aðrar en óyfirfærnanlegir fjármálagerningar sem einingin, sem reikningsskilin taka til, gefur út):

- a) sem eru í eigu einingar (sjóðs) sem er lagalega aðskilin frá einingunni, sem reikningsskilin taka til, og gegnir einungis því hlutverki að greiða eða fjármagna starfskjör, og

- b) sem aðeins má nota til að greiða eða fjármagna starfskjör, sem lánardrottnar fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, hafa ekki aðgang að (jafnvel við gjaldþrot) og ekki er hægt að skila aftur til fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til nema annaðhvort:
- i. eftirstandandi eignir sjóðsins nægi til að standa við allar tengdar eftirlaunaskuldbindingar kerfisins eða einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, eða
 - ii. eignunum sé skilað til einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, til að endurgreiða henni þau starfskjör sem þegar eru greidd.

Viðurkenndur tryggingasamningur er tryggingarskrifteini ⁽¹⁾sem gefið er út af váttryggjanda sem er ekki tengdur einingunni sem reikningsskilin taka til (eins og skilgreint er í IAS-staðli 24, *upplýsingagjöf um viðskipti tengdra aðila*) ef andvirði tryggingasamningsins:

- a) er aðeins nýtanlegt til að greiða eða fjármagna starfskjör í réttindatengdu kerfi, og
- b) lánardrottnar einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, hafa ekki aðgang að henni (jafnvel við gjaldþrot) og ekki er hægt að greiða það einingunni sem reikningsskilin taka til nema annaðhvort:
 - i. andvirðið sýni umframeignir, sem ekki eru nauðsynlegar til að staðið verði við allar tengdar eftirlaunaskuldbindingar með tryggingasamningnum, eða
 - ii. andvirðinu sé skilað til einingar, sem reikningsskilin taka til, til að endurgreiða henni þau starfskjör sem þegar eru greidd.

Gangvirði er sú fjárhæð sem unnt er að skipta eign fyrir eða gera upp skuld með í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.

Ávöxtun á eignir til greiðslu lífeyris eru vextir, arður og aðrar tekjur af eignum til greiðslu lífeyris, ásamt innleystum og óinnleystum hagnaði eða tapi af eignum kerfisins, að frádregnum öllum kostnaði við rekstur þess og að frádregnum öllum sköttum sem kerfinu sjálfu ber að greiða.

Tryggingafræðilegur hagnaður og tap samanstanda af:

- a) reynsluleiðréttingum (áhrifum af mismun á fyrri tryggingafræðilegum forsendum og því sem gerðist í raun), og
- b) áhrifum af breytingum á tryggingafræðilegum forsendum.

Kostnaður við réttindaávinnslu fyrri tímabila er hækkun á núvirði réttindatengdrar skuldbindingar vegna vinnuframlags starfsmanna á fyrri tímabilum, sem verður á yfirstandandi tímabili vegna innleiðingar eða breytinga á eftirlaunakjörum eða öðrum langtímarstarfskjörum. Kostnaður við réttindaávinnslu fyrri tímabila getur annaðhvort verið jákvæður (þar sem kjör eru tekin upp eða bætt) eða neikvæður (þar sem gildandi kjör eru rýrd).

SKAMMTÍMASTARFSKJÖR

- 8 Til skammtímarstarfskjara teljast liðir á borð við:
 - a) laun og framlög til almannatrygginga,
 - b) launaðar skammtímafjarvistir (eins og launað orlof og launuð veikindaleyfi) þar sem reiknað er með að fjarvistimar verði innan 12 mánaða frá lokum þess tímabils þegar starfsmennirnir inna af hendi tengda þjónustu,
 - c) hagnaðarskiptingu og kaupauka sem koma til greiðslu innan 12 mánaða frá lokum þess tímabils þegar starfsmennirnir inna af hendi tengda þjónustu, og
 - d) ópeningaleg kjör (s.s. lækniþjónusta, húsnæði, bifreiðar og ókeypis eða niðurgreiddar vörur eða þjónusta) til núverandi starfsmanna.
- 9 Færsla skammtímarstarfskjara er venjulega einföld því að ekki er þörf á neinum tryggingafræðilegum forsendum til að meta skuldbindinguna eða kostnaðinn, og ekki er fyrir hendi möguleiki á neinum tryggingafræðilegum hagnaði eða tapi. Þar að auki eru skammtímaeftirlaunaskuldbindingar metnar á óáfvöxtuðum grundvelli.

⁽¹⁾ Viðurkennt tryggingarskrifteini er ekki endilega váttryggingasamningur eins og hann er skilgreindur í IFRS-staðli 4, váttryggingasamningar.

Færsla og mat*Öll skammtímastarfskjör*

- 10 Þegar starfsmaður hefur innt af hendi þjónustu fyrir einingu á reikningsskilatímabili skal einingin færa óafvaxtaða fjárhæð skammtímastarfskjara, sem vænst er að verði greidd í skiptum fyrir þá þjónustu:
- sem skuld (áfallin gjöld) eftir að frá hefur verið dregin sú fjárhæð sem þegar er greidd. Ef fjárhæðin, sem þegar er greidd, er hærri en óafvöxtuð fjárhæð kjaranna skal einingin eignfæra þá umframfjárhæð (fyrirframgreiddur kostnaður) að því marki sem fyrirframgreiðslan leiðir t.d. til lækkunar á framtíðargreiðslum eða til endurgreiðslu í handbæru fé, og
 - sem gjöld, nema gerð sé krafa um það í öðrum alþjóðlegum reikningsskilastaðli eða það heimilað að kjörin séu meðtalin í kostnaðarverði eignar (sjá t.d. IAS-staðal 2, birgðir, og IAS-staðal 16, varanlegir rekstrarfjármunir).
- Í 11., 14. og 17. lið er útskýrt hvernig eining skal beita þessari kröfu að því er varðar skammtímastarfskjör sem eru í formi launaðra fjarvista og hagnaðarskipta- og kaupaukakerfa.

Launaðar skammtímafjarvistir

- 11 Eining skal færa væntanlegan kostnað vegna skammtímastarfskjara sem eru á formi launaðra fjarvista skv. 10. lið sem hér segir:
- þegar um er að ræða uppsafnanlegar, launaðar fjarvistir þegar starfsmenn inna af hendi þjónustu sem eykur rétt þeirra til launaðra fjarvista í framtíðinni, og
 - þegar um er að ræða óuppsafnanlegar, launaðar fjarvistir þegar fjarvistirnar eiga sér stað.
- 12 Eining kann að greiða starfsmönnum laun í fjarvistum af ýmsum ástæðum, þ.m.t. vegna orlofs, veikinda og tímabundinnar örorku, mæðra- og feðraorlofs, setu í kviðdómi og herþjónustu. Réttur til launaðra fjarvista er tvenns konar:
- uppsafnanlegur, og
 - óuppsafnanlegur.
- 13 Uppsafnanlegar, launaðar fjarvistir eru þær sem unnt er að yfirfæra og nýta á framtíðartímabilum ef réttur á yfirstandandi tímabili er ekki nýttur að fullu. Uppsafnanlegar, launaðar fjarvistir eru annaðhvort áunnar og óskilyrtar (með öðrum orðum eiga starfsmenn rétt á greiðslu í handbæru fé vegna ónotaðra réttinda þegar þeir hætta störfum) eða óáunnar (þegar starfsmenn eiga ekki rétt á greiðslu í handbæru fé vegna ónotaðra réttinda þegar þeir hætta). Skuldbinding verður til þegar starfsmenn inna af hendi þjónustu sem eykur rétt þeirra á launuðum fjarvistum í framtíðinni. Skuldbindingin er til staðar og er færð jafnvel þótt launaðar fjarvistir séu óáunnar og þótt sá möguleiki, að starfsmenn hætti áður en þeir nota uppsöfnuð, óáunnin réttindi, hafi áhrif á mat á þessari skuldbindingu.
- 14 Eining skal meta væntanlegan kostnað vegna uppsafnaðra, launaðra fjarvista sem viðbótarfjárhæð sem einingin væntir að greiða vegna ónotaðra réttinda sem hafa safnast upp miðað við dagsetningu efnahagsreiknings.
- 15 Samkvæmt þeirri aðferð, sem tilgreind er í liðnum hér að framan, er skuldbindingin metin sem sú fjárhæð viðbótargreiðslna sem vænst er að myndist eingöngu vegna þess að vitað er að kjörin safnast upp. Í mörgum tilfellum þarf eining ekki að beita nákvæmum útreikningum til að áætla að ekki sé fyrir hendi veruleg skuldbinding vegna ónotaðra, launaðra fjarvista. Skuldbinding vegna veikindaleyfis myndi t.d. aðeins teljast veruleg ef til er formlegt eða óformlegt samkomulag um að nýta megi ónotað, launað veikindaleyfi sem launað orlof.

Dæmi til skýringar á 14. og 15. lið

Fyrirtæki hefur 100 starfsmenn og á hver þeirra rétt á launuðu veikindaleyfi fimm vinnudaga á hverju ári. Ónotað veikindaleyfi má færa yfir á næsta almanaksár. Veikindaleyfi er fyrst dregið af réttindum á yfirstandandi ári og síðan af þeim réttindum sem voru yfirfærð frá árinu á undan (samkvæmt LIFO-aðferðinni). Hinn 30. desember 20X1 er meðaltal ónotaðra réttinda tveir dagar á hvern starfsmann. Byggt á fyrri reynslu, sem gert er ráð fyrir að framhald verði á, væntir einingin þess að 92 starfsmenn noti ekki meira en fimm daga í launað veikindaleyfi á árinu 20X2 og að starfsmennirnir átta, sem eftir eru, noti að meðaltali sex og hálfan dag hver.

Einingin væntir þess að greiða 12 daga til viðbótar af launuðu veikindaleyfi vegna ónotaðra réttinda sem safnast hafa upp fram til 31. desember 20X1 (átta starfsmenn sem hver fá einn og hálfan dag). Einingin færir því skuld sem nemur 12 launuðum veikindadögum.

- 16 Óuppsafnanlegar, launaðar fjarvistir eru ekki yfirfærðar: þær fýrnast ef réttindi á yfirstandandi tímabili eru ekki nýtt að fullu og veita starfsmönnum ekki rétt á greiðslu í handbæru fé vegna ónotaðra réttinda þegar þeir hætta hjá einingunni. Þetta á almennt við um veikindalaun (að því marki sem ónotuð fyrri réttindi auka ekki framtíðarréttindi), mæðra- og feðraorlof og launaðar fjarvistir vegna setu í kvíðdómi eða herþjónustu. Eining færir ekki skuld eða gjöld fyrir en fjarvistin á sér stað vegna þess að sú fjárhæð, sem kjörin veita, hækkar ekki vegna þjónustu starfsmanna.

Hagnaðarskipta- og kaupaukakerfi

- 17 Eining skal færa væntanlegan kostnað vegna hagnaðarskipta- og kaupaukagreiðslna skv. 10. lið, þá og því aðeins að:
- einingin hafi núverandi lagalega eða ætlaða skuldbindingu til að inna af hendi slíkar greiðslur vegna fyrri atburða og
 - unnt sé að meta skuldbindinguna á áreiðanlegan hátt.

Núverandi skuldbinding er fyrir hendi þegar og aðeins þegar einingin á ekki annan raunhæfan kost en að inna af hendi greiðslur.

- 18 Samkvæmt sumum hagnaðarskiptakerfum fá starfsmenn einungis hluta af hagnaði ef þeir starfa hjá einingunni í tiltekinn tíma. Slík kerfi skapa ætlaða skuldbindingu þar sem starfsmenn inna af hendi þjónustu sem hækkar fjárhæðina sem greiðist ef þeir starfa til loka tiltekins tímabils. Mat á slíkum ætluðum skuldbindingum endurspeglar þann möguleika að sumir starfsmenn hætti án þess að fá hagnaðarskiptagreiðslur.

Dæmi til skýringar á 18. lið

Í hagnaðarskiptakerfi er gerð krafa um að eining greiði starfsmönnum, sem starfa allt árið, tiltekið hlutfall af hagnaði hennar á árinu. Ef engir starfsmenn hætta á árinu eru heildarhagnaðarskiptagreiðslur fyrir árið 3% af hagnaði. Einingin áttar að starfsmannavelta lækki greiðslurnar í 2,5% af hagnaði.

Einingin færir skuld og gjöld sem nema 2,5% af hagnaði.

- 19 Verið getur að eining sé ekki á neinn hátt lagalega skuldbundin til að greiða kaupauka. Engu að síður er í sumum tilvikum venja hjá einingu að greiða kaupauka. Í slíkum tilvikum ber einingin ætlaða skuldbindingu vegna þess að hún á ekki annan raunhæfan kost en að greiða kaupaukann. Mat á ætluðu skuldbindingunni endurspeglar þann möguleika að sumir starfsmenn hætti án þess að fá kaupauka.
- 20 Eining getur metið lagalega eða ætlaða skuldbindingu sína á áreiðanlegan hátt samkvæmt hagnaðarskipta- eða kaupaukakerfi þá og því aðeins að:
- reikniregla til að ákvarða fjárhæð kjaranna sé í formlegum skilmálum kerfisins,
 - einingin ákvarði fjárhæðir til greiðslu áður en reikningsskilin eru heimiluð til birtingar, eða
 - fyrri venjur sýni með skýrum hætti fjárhæð ætlaðrar skuldbindingar einingarinnar.

- 21 Skuldbinding samkvæmt hagnaðarskipta- og kaupaukakerfi verður til vegna vinnuframlags starfsmanna en ekki vegna viðskipta við eigendur einingarinnar. Þar af leiðandi færir eining kostnað vegna hagnaðarskipta- og kaupaukakerfa sem gjöld en ekki sem úthlutun hagnaðar.

- 22 Ef hagnaðarskipta- og kaupaukagreiðslur koma ekki til greiðslu að fullu innan 12 mánaða frá lokum þess tímabils þegar starfsmennirnir veittu hina tengdu þjónustu teljast þær greiðslur önnur langtímastarfskjör (sjá 126.-131. lið).

Upplýsinga gjöf

- 23 Þó að í þessum staðli sé ekki gerð krafa um sérstakar upplýsingar um skammtímastarfskjör getur verið gerð krafa um upplýsingar í öðrum stöðlum. Í IAS-staðli 24, upplýsingagjöf um viðskipti tengdra aðila, er til dæmis krafist upplýsinga um starfskjör lykilstjórnenda. Í IAS-staðli 1, framsetning reikningsskila, er gerð krafa um upplýsingar um kostnað vegna starfskjara.

EFTIRLAUNAKJÖR: AÐGREINING Á IÐGJALDATENGÐUM KERFUM OG RÉTTINDATENGÐUM KERFUM

- 24 Eftirlaunakjör fela m.a. í sér:
- eftirlaunakjör, s.s. lífeyri, og
 - önnur kjör sem falla til eftir starfslok, s.s. líftryggingar og lækniþjónustu eftir starfslok.
- Fyrirkomulag, sem felur í sér að eining veiti kjör sem falla til eftir starfslok, er eftirlaunakerfi. Eining beitir þessum staðli gagnvart öllu slíku fyrirkomulagi hvort sem það felur í sér stofnun sérstakrar einingar til að taka á móti iðgjöldum og greiða út kjör eða ekki.
- 25 Eftirlaunakerfi eru annaðhvort flokkuð sem iðgjaldatengd kerfi eða réttindatengd kerfi, eftir því hvert efnahagslegt inntak kerfisins er sem leiðir af meginskilmálum og skilyrðum þess. Samkvæmt iðgjaldatengdum kerfum:
- takmarkast lagaleg eða ætluð skuldbinding einingar við þá fjárhæð sem hún samþykkir að leggja til kerfisins. Þannig er fjárhæð kjara sem falla til eftir starfslok sem starfsmaður fær, ákvörðuð út frá fjárhæð iðgjalda sem eining greiðir (og jafnvel starfsmaðurinn líka) til eftirlaunakerfis eða tryggingafélags ásamt ávöxtun fjárfestinga sem verður vegna iðgjaldanna og
 - tryggingafræðileg áhætta (að kjör verði lægri en vænst var) og fjárfestingaráhætta (að fjárfestar eignir nægi ekki til greiðslu væntra kjara) lendir þar af leiðandi á starfsmanninum.
- 26 Dæmi um tilvik, þar sem skuldbinding einingar takmarkast ekki við þá fjárhæð sem hún samþykkir að leggja til kerfisins, eru t.d. þegar einingin ber lagalega eða ætlaða skuldbindingu vegna:
- reiknireglu kerfis sem er ekki aðeins tengd fjárhæð iðgjalda,
 - ábyrgðar á tiltekinni ávöxtun iðgjalda, ýmist óbeint í gegnum kerfi eða beint, eða
 - óformlegra venja sem skapa ætlaða skuldbindingu. Sem dæmi verður ætluð skuldbinding til þegar venja einingar er að hækka kjör fyrrverandi starfsmanna til að halda í við verðbólgu, jafnvel þótt ekki sé fyrir hendi lagaleg skuldbinding um að það sé gert.
- 27 Í réttindatengdum kerfum:
- er eining skuldbundin til að veita núverandi og fyrrverandi starfsmönnum umsamin kjör, og
 - tryggingafræðileg áhætta (að kjör kosti meira en vænst var) og fjárfestingaráhætta lendir í raun á einingunni. Ef tryggingafræðileg eða fjárfestingarleg reynsla er verri en vænst var getur skuldbinding einingar aukist.
- 28 Í 29.–42. lið, sem hér fara á eftir, er mismunurinn á iðgjaldatengdum kerfum og réttindatengdum kerfum útskýrður í tengslum við sameiginleg kerfi margra launagreiðenda, opinber kerfi og tryggð kjör.
- Sameiginleg kerfi margra launagreiðenda**
- 29 Eining skal flokka sameiginlegt kerfi margra launagreiðenda sem iðgjaldatengt kerfi eða réttindatengt kerfi samkvæmt skilmálum kerfisins (þ.m.t. allar ætlaðar skuldbindingar sem gilda umfram formlega skilmála). Þegar sameiginlegt lífeyriskerfi margra launagreiðenda er réttindatengt kerfi skal eining:
- færa hlutfallslegan hlut sinn í réttindatengdu skuldbindingunni, eignir til greiðslu lífeyris og kostnað, tengdan kerfinu, á sama hátt og hvert annað réttindatengt kerfi er fært og
 - gefa þær upplýsingar sem gerð er krafa um í lið 120A.
- 30 Þegar ekki eru nægilegar upplýsingar fyrir hendi til að nota reikningsskilaaðferðir réttindatengds kerfis þegar um er að ræða sameiginlegt kerfi margra launagreiðenda sem er réttindatengt kerfi skal eining:
- færa kerfið skv. 44.–46. lið eins og það væri iðgjaldatengt kerfi,

- b) greina frá:
- i. því að kerfið sé réttindatengt kerfi og
 - ii. ástæðu þess að ekki eru nægilegar upplýsingar fyrir hendi til að gera einingunni kleift að færa kerfið sem réttindatengt kerfi, og
- c) greina að auki frá eftirfarandi liðum, að því marki sem afgangur eða halli á kerfinu getur haft áhrif á fjárhæðir framtíðariðgjalda:
- i. öllum fánlegum upplýsingum um afganginn eða hallann,
 - ii. þeim grundvelli, sem notaður var til að ákvarða afganginn eða hallann, og
 - iii. áhrifunum á eininguna ef einhver eru.
- 31 Eitt dæmi um sameiginlegt, réttindatengt kerfi margra launagreiðenda er þegar:
- a) kerfið er fjármagnað á grundvelli gegnumstreymis þannig: að iðgjöld eru miðuð við að þau nægi til að greiða þau kjör sem koma til greiðslu á sama tímabili, og framtíðarkjör, sem ávinnast á yfirstandandi tímabili, greiðast af framtíðarframlögum og
 - b) kjör starfsmanna ákvarðast af starfsaldri þeirra og hlutaðeigandi eining á ekki raunhæfan kost á að draga sig út úr kerfinu nema með því að greiða iðgjöld fyrir þau kjör sem starfsmenn ávinna sér fram að dagsetningu úrsagnar. Slíkt kerfi setur eininguna í tryggingafræðilega hættu: ef endanlegur kostnaður við kjör, sem þegar hafa áunnist miðað við dagsetningu efnahagsreiknings, er meiri en vænst var þarf einingin annaðhvort að hækka iðgjöld sín eða sannfæra starfsmenn um að sættast á skerðingu kjara. Þess vegna er slíkt kerfi réttindatengt kerfi.
- 32 Þegar nægilegar upplýsingar eru fyrir hendi um sameiginlegt kerfi margra launagreiðenda sem er réttindatengt kerfi, færir eining hlut sinn í réttindatengdu skuldbindingunni, eignir til greiðslu lífeyris og kostnað vegna kjara sem falla til eftir starfslok, sem tengist kerfinu, á sama hátt og hvert annað réttindatengt kerfi er fært. Hins vegar getur eining í sumum tilvikum ekki tilgreint hluta sinn í undirliggjandi fjárhagsstöðu og afkomu kerfisins á nógu áreiðanlegan hátt fyrir reikningshald. Þetta getur gerst ef:
- a) fyrirtækið hefur ekki aðgang að upplýsingum um kerfið sem fullnægja kröfunum í þessum staðli eða
 - b) kerfið hefur þau áhrif að hlutaðeigandi eining standi berskjölduð fyrir tryggingafræðilegri áhættu, sem tengist núverandi og fyrirverandi starfsmönnum annarra eininga, með þeim afleiðingum að enginn stöðugur og áreiðanlegur grundvöllur er fyrir hendi til að skipta skuldbindingunni, eignum til greiðslu lífeyris og kostnaði niður á einstakar einingar sem þátt taka í kerfinu.
- Í þessum tilvikum færir eining kerfið eins og það væri réttindatengt kerfi og veitir þær viðbótarupplýsingar sem gerð er krafa um skv. 30. lið
- 32A Samningsbundið samkomulag kann að vera til á milli sameiginlegs kerfis margra launagreiðenda og rétthafa í því sem ákvarðar hvernig tekjuafgangi kerfisins verður dreift til rétthafanna (eða hallinn fjármagnaður). Rétthafi í kerfi margra launagreiðenda, með slíkt samkomulag sem færir kerfið sem iðgjaldatengt kerfi í samræmi við 30. lið, skal færa í rekstrarreikning þá eign eða skuld sem verður til vegna samningsbundna samkomulagsins og tekjurnar eða gjöldin sem af því leiðir.

Dæmi til skýringar á lið 32A

Eining tekur þátt í réttindatengdu kerfi margra launagreiðenda þar sem ekki er gert virðismat á kerfinu á grundvelli IAS-staðals 19. Hún færir því kerfið eins og það væri iðgjaldatengt kerfi. Mat á fjármögnuninni, sem ekki er gert á grundvelli IAS-staðals 19, sýnir að hallinn á kerfinu nemur 100 milljónum. Samningur hefur verið gerður milli kerfisins og hlutaðeigandi vinnuveitenda um greiðsluáætlun fyrir framlög þeirra til kerfisins sem mun eyða hallanum á næstu fimm árum. Heildarframlög einingarinnar samkvæmt samningnum nema 8 milljónum.

Einingin færir framlögin sem skuld, leiðrétt með tilliti til tímavirðis peninga, og færir jafnháan kostnað í rekstrarreikning.

32B Í IAS–staðli 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*, er gerð krafa um að eining færi eða veiti upplýsingar um tilteknar, óvissar skuldir. Í sameiginlegu kerfi margra launagreiðenda getur óviss skuld t.d. orðið til vegna:

- a) tryggingafræðilegs taps, sem tengist öðrum þátttökueiningum vegna þess að hver eining, sem tekur þátt í kerfi margra launagreiðenda, deilir tryggingafræðilegri áhættu allra hinna þátttökueininganna, eða
- b) ábyrgðar samkvæmt skilmálum kerfisins á fjármögnun á halla í kerfinu ef aðrar einingar hætta þátttöku.

33 Sameiginleg kerfi margra launagreiðenda eru ólík samrekstri kerfa. Samrekstur kerfa er aðeins samsafn kerfa einstakra launagreiðenda sem gerir hlutaðeigandi launagreiðendum kleift að samnýta eignir sínar til fjárfestinga og lækka kostnað vegna fjárfestingastýringar og rekstrarkostnað, en kröfum mismunandi launagreiðenda er haldið aðgreindum til hagsbóta fyrir þeirra eigin starfsmenn eingöngu. Samrekstur kerfa veldur engum sérstökum erfiðleikum í reikningshaldi vegna þess að upplýsingar eru mjög aðgengilegar til að meðhöndla hann á sama hátt og kerfi einstakra launagreiðenda, og vegna þess að slík kerfi hafa ekki þau áhrif að hlutaðeigandi einingar standa berskjaldar gagnvart tryggingafræðilegri áhættu sem tengist núverandi og fyrirverandi starfsmönnum annarra eininga. Samkvæmt skilgreiningunum í þessum staðli er gerð krafa um að eining flokki samrekstur kerfa sem iðgjaldatengt kerfi eða réttindatengt kerfi í samræmi við skilmála kerfisins (þ.m.t. allar ætlaðar skuldbindingar sem gilda umfram formlega skilmála).

Réttindatengd kerfi sem deila áhættunni milli ýmissa eininga sem lúta sameiginlegum yfirráðum

34 Réttindatengd kerfi, sem deila áhættu milli ýmissa eininga sem lúta sameiginlegum yfirráðum, t.d. móðurfélags og dótturfélaga þess, eru ekki sameiginleg kerfi margra launagreiðenda.

34A Eining sem tekur þátt í slíku kerfi skal afla upplýsinga um kerfið í heild, og skal það metið í samræmi við IAS–staðal 19 á grundvelli forsendna sem gilda um kerfið í heild. Ef fyrir hendi er samningsbundið samkomulag eða yfirlýst stefna um að gjaldfæra hreinan, réttindatengdan kostnað, að því er varðar kerfið í heild, metið í samræmi við IAS–staðal 19, á einstakar einingar innan samstæðu, skal einingin færa hreinan, réttindatengdan kostnað, eins og hann er gjaldfærður, í aðgreind eða eigin reikningsskil. Ef slíkur samningur eða stefna er ekki fyrir hendi skal færa hreinan, réttindatengdan kostnað í aðgreind eða eigin reikningsskil þeirrar einingar innan samstæðunnar sem lögum samkvæmt er sá vinnuveitandi sem fjármagnar kerfið. Aðrar einingar innan samstæðunnar færa kostnað, sem er jafnhár framlagi þeirra til greiðslu á tímabilinu, í aðgreind eða eigin reikningsskil.

34B Þátttaka í slíku kerfi er viðskipti tengdra aðila að því er varðar hverja einstaka einingu innan samstæðunnar. Eining skal því birta eftirfarandi upplýsingar í aðgreindum eða eigin reikningsskilum:

- a) samningsbundið samkomulag eða yfirlýsta stefnu um að gjaldfæra hreinan, réttindatengdan kostnað eða upplýsingar um að engin slík stefna sé til,
- b) stefnu um ákvörðun framlagsins sem einingunni ber að greiða,
- c) allar upplýsingar um kerfið í heild, í samræmi við 120.–121. lið, ef einingin færir úthlutun hreins, réttindatengds kostnaðar í samræmi við lið 34A,
- d) upplýsingarnar um kerfið í heild, sem gerð er krafa um í samræmi við b–e-lið, j-lið, n-lið, o-lið og q-lið í lið 120A og 121. lið, ef einingin færir framlagið til greiðslu á tímabilinu í samræmi við lið 34A. Aðrar upplýsingar sem gerð er krafa um í lið 120A gilda ekki.

35) [Fellur brott]

Opinber kerfi

36 Eining skal færa opinbert kerfi á sama hátt og sameiginlegt kerfi margra launagreiðenda er fært (sjá 29. og 30. lið).

37 Opinber kerfi eru stofnuð með lagasetningu til að ná til allra eininga (eða allra eininga í ákveðnum flokki, t.d. sérstakrar atvinnugreinar) og eru rekin af ríkis- eða sveitastjórnnum eða öðrum aðilum (t.d. sjálfstæðri stofnun sem komið er á fót í þessum sérstaka tilgangi), sem eru ekki undir stjórn eða áhrifum einingarinnar sem reikningsskilin taka til. Sum kerfi sem eining stofnar veita bæði skyldukjör, sem koma í stað kjara, sem annars myndu falla undir opinber kerfi, og frjáls viðbótarkjör. Slík kerfi eru ekki opinber kerfi.

- 38 Opínber kerfi eru skilgreind sem réttindatengd eða iðgjaldatengd kerfi í eðli sínu eftir skuldbindingum einingarinnar samkvæmt kerfinu. Mörg opínber kerfi eru gegnumstreymiskerfi: iðgjöld miðast við að þau nægi til að greiða þau kjör sem koma til greiðslu á sama tímabili. Framtíðarkjör, sem vinnast inn á yfirstandandi tímabili, greiðast af framtíðariðgjöldum. Í flestum opínberum kerfum er einingin þó ekki skuldbundin til að greiða þessi framlög í framtíðinni, hvorki sem lagalega né ætlaða skuldbindingu: eina skuldbinding hennar er að greiða iðgjöldin þegar þau koma til greiðslu og ef einingin hættir að ráða starfsmenn, sem eru réttthafar í opínbera kerfinu, er hún ekki skuldbundin til þess að greiða út kjörin sem starfsmenn hennar unnu sér inn á fyrri árum. Af þessum sökum eru opínber kerfi venjulega iðgjaldatengd kerfi. Í þeim undantekningartilvikum, þegar opínbert kerfi er réttindatengt kerfi, beitir eining hins vegar meðferðinni sem mælt er fyrir um í 29. og 30. lið.

Tryggð kjör

- 39 Einingu er heimilt að greiða tryggingariðgjöld til að fjármagna eftirlaunakerfi. Einingin skal fara með slíkt kerfi sem iðgjaldatengt kerfi nema einingin beri (ýmist beint eða óbeint í gegnum kerfið) lagalega eða ætlaða skuldbindingu til þess annaðhvort að:

- a) greiða starfskjörin beint þegar þau koma til greiðslu eða
- b) greiða frekari fjárhæðir ef vátryggjandi greiðir ekki út öll framtíðarstarfskjör sem tengjast þjónustu starfsmanna á yfirstandandi og fyrri tímabilum.

Ef einingin heldur slíkri lögformlegri eða ætlaðri skuldbindingu skal hún meðhöndla kerfið sem réttindatengt kerfi.

- 40 Ekki er nauðsynlegt að kjör, sem tryggð eru með tryggingasamningi, séu í beinum eða sjálfvirkum tengslum við skuldbindingu fyrirtækisins vegna starfskjara. Eftirlaunakerfi, sem fela í sér tryggingasamninga, falla undir sömu aðgreiningu á reikningshaldi og fjármögnun eins og önnur fjármögnuð kerfi.

- 41 Þegar eining fjármagnar eftirlaunaskuldbindingu með iðgjaldi til tryggingarskirteinis sem felur í sér að einingin (annaðhvort, beint eða óbeint í gegnum kerfið, með því að fylgja ferlinu, sem ákvarðar framtíðariðgjöld, eða í gegnum tengsl við vátryggjanda) heldur áfram lagalegri eða ætlaðri skuldbindingu, jafngildir greiðsla iðgjaldanna ekki iðgjaldatengdu fyrirkomulagi. Af því leiðir að einingin:

- a) færir viðurkennt tryggingarskirteini sem eign til greiðslu lífeyris (sjá 7. lið) og
- b) færir önnur tryggingarskirteini sem endurgreiðsluréttindi (ef skirteinin uppfylla skilyrðin í lið 104A).

- 42 Þegar tryggingaskirteini er í nafni sérstaks þátttakanda í kerfi eða hóps þátttakenda í kerfi og einingin hefur enga lagalega eða ætlaða skuldbindingu til að greiða fyrir tap á tryggingarskirteininu er einingin ekki skuldbundin til að greiða starfsmönnum kjör, og ber vátryggjandi þá einn ábyrgð á greiðslu fyrir kjörin. Greiðsla fastra iðgjalda samkvæmt slíkum samningum er í eðli sínu uppgreiðsla starfskjaraskuldbindingar fremur en fjárfesting til að uppfylla skuldbindinguna. Af þessu leiðir að einingin á ekki lengur eign eða skuld. Þess vegna fer eining með slíkar greiðslur sem iðgjöld til iðgjaldatengds kerfis.

EFTIRLAUNAKJÖR: IÐGJALDATENGDIR EFTIRLAUNASJÓÐIR

- 43 Einfalt er að færa iðgjaldatengd kerfi vegna þess að skuldbinding einingarinnar, sem reikningsskilin taka til fyrir hvert tímabil, ákvarðast af fjárhæðunum sem lagðar verða fram fyrir það tímabil. Af þessu leiðir að engar tryggingafræðilegar forsendur þarf til að meta skuldbindinguna eða gjöldin og enginn möguleiki er á tryggingafræðilegum hagnaði eða tapi. Skuldbindingarnar eru þar að auki metnar á óafvöxtuðum grunni, nema þegar þær gjaldfalla ekki að öllu leyti innan 12 mánaða eftir lok tímabilsins þegar starfsmennirnir veittu hina tengdu þjónustu. Færsla og mat

- 44 Þegar starfsmaður hefur innt af hendi þjónustu fyrir einingu á tilteknu tímabili skal einingin færa iðgjöldin, sem greiðast skulu, í iðgjaldatengt kerfi í skiptum fyrir þá þjónustu:

- a) sem skuld (áfallin gjöld) eftir að dregin hafa verið frá þau iðgjöld sem þegar hafa verið greidd. Ef iðgjöldin, sem þegar hafa verið greidd, eru hærrí en iðgjaldið sem greiða skal vegna þjónustu fyrir dagsetningu efnahagsreiknings skal einingin eignfæra umframfjárhæðina (fyrirframgreidd gjöld) að því marki sem fyrirframgreiðslan leiðir t.d. til lækkunar á framtíðargreiðslum eða til endurgreiðslu handbærs fjár og

- b) sem gjöld, nema gerð sé krafa um það eða það heimilað í öðrum alþjóðlegum reikningsskilastaðli að iðgjaldið sé meðtalið í kostnaðarverði eignar (sjá t.d. IAS-staðal 2, birgðir, og IAS-staðal 16, varanlegir rekstrarfjármunir).
- 45 Þegar iðgjöld til iðgjaldatengds kerfis gjaldfalla ekki að fullu innan 12 mánaða eftir lok tímabilsins þegar starfsmennirnir inna af hendi hina tengdu þjónustu skulu þau núvirt með þeim afvöxtunarsuðli sem tilgreindur er í 78. lið

Upplýsingar

- 46 Eining skal veita upplýsingar um þá fjárhæð sem gjaldfærð er sem kostnaður í iðgjaldatengdum kerfum.
- 47 Eining gefur upplýsingar um iðgjöld í iðgjaldatengd kerfi vegna lykilstjórnenda þegar gerð er krafa um það samkvæmt IAS-staðli 24, upplýsingagjöf um viðskipti tengdra aðila.

EFTIRLAUNAKJÖR: RÉTTINDATENGDIR EFTIRLAUNASJÓÐIR

- 48 Færsla réttindatengdra kerfa er flókin vegna þess að gerð er krafa um tryggingafræðilegar forsendur til að meta skuldbindinguna og gjöldin, og möguleiki er á tryggingafræðilegum hagnaði eða tapi. Skuldbindingarnar eru þar að auki metnar á afvöxtuðum grunni vegna þess að verið getur að þær verði greiddar upp mörgum árum eftir að starfsmennirnir inntu af hendi hina tengdu þjónustu.

Færsla og mat

- 49 Réttindatengd kerfi geta verið ófjármögnuð eða fjármögnuð að hluta til eða að öllu leyti með iðgjöldum frá einingu, og stundum frá starfsmönnum hennar, í einingu eða sjóð sem er lagalega aðskilinn frá fyrirtækinu sem reikningsskilin taka til og sem starfskjörin eru greidd úr. Greiðsla á fjármögnum kjörum, þegar þau koma til greiðslu, veltur ekki aðeins á fjárhagsstöðu og fjárfestingarárangri sjóðsins heldur líka á getu (og vilja) einingarinnar til að bæta fyrir skort í eignum sjóðsins. Einingin er því í raun að veita tryggingu gegn tryggingafræðilegri áhættu og fjárfestingaráhættu sem tengist kerfinu. Af því leiðir að gjöldin, sem eru færð í réttindatengt kerfi, eru ekki endilega fjárhæð framlagsins sem er gjaldkræft fyrir tímabilið.
- 50 Færsla einingar vegna réttindatengdra kerfa felur í sér eftirfarandi skref:
- að nota tryggingafræðilegar aðferðir til að vinna áreiðanlegt mat á fjárhæð þeirra kjara sem starfsmenn hafa unnið sér inn í skiptum fyrir þjónustu, innta af hendi á yfirstandandi og fyrri tímabilum. Í þessu felst að eining þarf að ákvarða hversu stórum hluta kjara má skipta á yfirstandandi og fyrri tímabil (sjá 67.–71. lið) og vinna mat (tryggingafræðilegar forsendur) á lýðfræðilegum breytum (s.s. starfsmannaveltu og dánartíðni) og fjárhagslegum breytum (s.s. framtíðarhækkunum á launum og læknskostnaði) sem munu hafa áhrif á kostnað vegna kjaranna (sjá 72.–91. lið),
 - að kjör skulu afvöxtuð með notkun aðferðarinnar sem miðast við áunnin réttindi til að ákvarða núvirði réttindatengdu skuldbindingarinnar og kostnað vegna réttindaávinnslu tímabilsins (sjá 64.–66. lið),
 - að ákvarða gangvirði allra eigna til greiðslu lífeyris (sjá 102.–104. lið),
 - að ákvarða heildarfjárhæð tryggingafræðilegs hagnaðar og tapa og fjárhæð tryggingafræðilegs hagnaðar og taps sem færa skal (sjá 92.–95. lið),
 - að ákvarða kostnað vegna réttindaávinnslu fyrri tímabila þar sem lífeyriskerfi hefur verið komið á eða breytt (sjá 96.–101. lið) og
 - þar sem lífeyriskerfi hefur verið skert, að því er varðar réttindi, eða gert upp skal ákvarða hagnað eða tap sem af því hlýst (sjá 109.–115. lið).

Ef eining er með fleiri en eitt réttindatengt kerfi þeirir hún þessum aðferðum á hvert lífeyriskerfi fyrir sig.

- 51 Í sumum tilvikum kann mat, meðaltöl og einfaldaðar reikningsaðferðir að veita áreiðanlega nálgun á þeim ítarlegu útreikningum sem sýndir eru í þessum staðli.

Færsla ætlaðrar skuldbindingar

- 52 Eining skal ekki einungis færa lagalega skuldbindingu sína samkvæmt formlegum skilmálum réttindatengds kerfis heldur einnig ætlaðar skuldbindingar sem skapast vegna óformlegra venja einingarinnar. Óformlegar starfsvenjur leiða til ætlaðrar skuldbindingar þegar einingin á ekki annan raunhæfan kost en að greiða starfsmönnum lífeyri. Dæmi um ætlaða skuldbindingu er þegar breyting á óformlegum venjum einingar myndi valda óviðunandi skaða á sambandi þess við starfsmenn.
- 53 Formlegir skilmálar réttindatengds kerfis kunna að heimila einingu að segja upp skuldbindingu sem hún ber samkvæmt kerfinu. Samt sem áður er oftast erfitt fyrir einingu að leggja niður kerfi ef halda á í starfsmenn. Við færslu eftirlaunakjara er því gert ráð fyrir að eining, sem býður slík kjör, muni halda því áfram það sem eftir er af starfsævi starfsmanna ef ekki eru fyrir hendi gögn sem sýna fram á annað.

Efnahagsreikningur

- 54 Fjárhæðin, sem færð er sem réttindatengd skuld, skal vera hrein samtala eftirfarandi fjárhæða:
- núvirðis réttindatengdrar skuldbindingar við dagsetningu efnahagsreiknings (sjá 64. lið),
 - að viðbættum tryggingafræðilegum hagnaði (að frádregnum tryggingafræðilegum töpum) sem ekki er færður vegna meðferðarinnar sem sett er fram í 92.–93. lið,
 - að frádregnum kostnaði vegna réttindaávinnslu fyrri tímabila sem ekki hefur enn verið færður (sjá 96. lið),
 - að frádregnu gangvirði eigna til greiðslu lífeyris (ef einhverjar eru) við dagsetningu efnahagsreiknings þar sem skuldbindingarnar skulu greiddar beint af eignum til greiðslu lífeyris (sjá 102.–104. lið).
- 55 Núvirði réttindatengdu skuldbindingarinnar er verga skuldbindingin áður en gangvirði eigna til greiðslu lífeyris er dregið frá.
- 56 Eining skal ákvarða núvirði réttindatengdra skuldbindinga og gangvirði allra eigna til greiðslu lífeyris nægilega reglubundið til að fjárhæðirnar, sem færðar eru í reikningsskilin, séu ekki verulega frábrugðnar fjárhæðunum sem yrðu ákvarðaðar miðað við dagsetningu efnahagsreiknings.
- 57 Í staðlinum er hvatt til en ekki gerð krafa um að eining hafi viðurkenndan tryggingafræðing með í ráðum við mat allra verulegra eftirlaunaskuldbindinga. Af hagkvæmnisástæðum kann fyrirtæki að fara þess á leit við viðurkenndan tryggingafræðing að hann vinni ítarlegt mat á skuldbindingunni fyrir dagsetningu efnahagsreiknings. Niðurstöðurnar úr því mati eru engu að síður uppfærðar vegna mikilvægra viðskipta og mikilvægra breytinga á aðstæðum (þ.m.t. breytingar á markaðsgengi og vaxtahlutföll) sem kunna að verða fram að dagsetningu efnahagsreiknings.
- 58 Fjárhæðin, sem ákvörðuð er skv. 54. lið, getur verið neikvæð (eign). Eining skal meta þá eign samkvæmt því sem lægra er af eftirfarandi:
- fjárhæðinni, sem ákvörðuð er skv. 54. lið, og
 - samtölu:
 - allra uppsafnaðra, ófærðra, hreinna, tryggingafræðilegra tapa og kostnaðar vegna réttindaávinnslu fyrri tímabila (sjá 92., 93. og 96. lið) og
 - núvirðis efnahagslegs ávinnings sem fáanlegur er sem endurgreiðsla frá kerfinu eða lækkun á framtíðariðgjöldum til kerfisins. Ákvarða skal núvirði efnahagslega ávinningsins með afvöxtunarstuðlinum sem tilgreindur er í 78. lið.
- 58A Beiting 58. liðar skal ekki leiða til þess að hagnaður verði færður eingöngu sem afleiðing tryggingafræðilegs taps eða kostnaðar vegna réttindaávinnslu fyrri tímabili á yfirstandandi tímabili eða að tap verði fært eingöngu sem afleiðing tryggingafræðilegs hagnaðar á yfirstandandi tímabili. Eining skal því færa eftirfarandi strax skv. 54. lið, að því marki sem það verður til með þeim hætti að réttindatengda eignin er ákvörðuð í samræmi við b-lið 58. liðar:
- hrein, tryggingafræðileg töp á yfirstandandi tímabili og kostnað vegna réttindaávinnslu fyrri tímabila á yfirstandandi tímabili að því marki sem þau eru umfram lækkanir á núvirði hins efnahagslega ávinnings sem tilgreindur er í ii-lið b-liðar 58. liðar. Ef engin breyting eða lækkun verður á núvirði efnahagslega ávinningsins skal færa strax öll hrein tryggingafræðileg töp á yfirstandandi tímabili, og kostnað vegna réttindaávinnslu fyrri tímabila á yfirstandandi tímabili, í samræmi við 54. lið,
 - hreinan, tryggingafræðilegan hagnað á yfirstandandi tímabili eftir frádrátt kostnaðar vegna réttindaávinnslu fyrri tímabila að því marki sem hann er umfram allar hækkanir á núvirði hins efnahagslega ávinnings sem tilgreindur er í ii-lið b-liðar 58. liðar. Ef engin breyting eða lækkun verður á núvirði efnahagslega ávinningsins skal færa strax hreinan, tryggingafræðilegan heildarhagnað yfirstandandi tímabils, að frádregnum kostnaði vegna réttindaávinnslu fyrri tímabila á yfirstandandi tímabili í samræmi við 54. lið.

- 58B Ákvæði liðar 58A gilda aðeins um einingu ef hún á afgang ⁽¹⁾ í réttindatengdu kerfi við upphaf eða lok reikningsskilatímabilsins og getur ekki, miðað við núgildandi skilmála kerfisins, endurheimt afganginn að fullu með endurgreiðslu eða lækkun á framtíðariðgjöldum. Í slíkum tilvikum hækkar kostnaður við réttindaávinnslu fyrri tímabila og tryggingafræðileg töp sem verða á tímabilinu, en færsla þeirra er frestað skv. 54. lið, fjárhæðina sem tilgreind er í i-lið b-liðar 58. liðar. Ef sú hækkun er ekki jöfnuð með samsvarandi lækkun á núvirði hins efnahagslega ávinnings, sem uppfyllir skilyrði fyrir færslu skv. ii-lið b-liðar 58. liðar, verður hækkun á hreinu samtölunni sem tilgreind er í b-lið 58. liðar og þar af leiðandi hagnaður sem færa þarf. Í lið 58A er færsla hagnaðar við þessar aðstæður bönnuð. Gagnstæð áhrif verða af tryggingafræðilegum hagnaði sem skapast á tímabilinu, en færsla hans er frestað skv. 54. lið, að því marki sem tryggingafræðilegi hagnaðurinn lækkar uppsafnað ófært, tryggingafræðilegt tap. Í lið 58A er færsla taps við þessar aðstæður bönnuð. Dæmi um beitingu þessa liðar er að finna í viðbæti C.
- 59 Eign getur myndast þegar réttindatengt kerfi hefur verið offjármagnað eða í tilteknum tilvikum þegar tryggingafræðilegur hagnaður er færður. Eining eignfærir eign í slíkum tilvikum vegna þess að:
- einingin hefur yfirráð yfir auðlind sem er getan til að nota afganginn til að af honum verði ávinningur í framtíðinni,
 - þau yfirráð eru afleiðing fyrri atburða (iðgjalda, sem einingin hefur greitt, og þjónustu sem starfsmenn hafa innt af hendi), og
 - efnahagslegur ávinningur í framtíðinni er einingunni tiltækur í formi lækkunar á framtíðariðgjöldum eða endurgreiðslu handbærs fjár, annaðhvort beint til einingarinnar eða óbeint til annars lífeyriskerfis með halla.
- 60 Mörkin í b-lið 58. liðar eru ekki yfirsterkari frestun færslu tiltekinna, tryggingafræðilegra tapa (sjá 92. og 93. lið) og tiltekins kostnaðar vegna réttindaávinnslu fyrri tímabila (sjá 96. lið) að öðru leyti en tilgreint er í lið 58A. Hins vegar eru mörkin yfirsterkari bráðabirgðavalkostinum í b-lið 155. liðar. Í iii-lið f-liðar liðar 120A er gerð krafa um að fyrirtæki greini frá öllum fjárhæðum sem ekki eru eignfærðar vegna markanna sem sett eru í b-lið 58. liðar.

Dæmi til skýringar á 60. lið	
Réttindatengt kerfi hefur eftirfarandi einkenni:	
Núvirði skuldbindingar	1 100
Gangvirði eigna til greiðslu lífeyris	(1 190)
	(90)
Ófærð, tryggingafræðileg töp	(110)
Ófærður kostnaður við réttindaávinnslu fyrri tímabila	(70)
Ófærð hækkun á skuld við beitingu staðalsins skv. b-lið 155. liðar.	(50)
Neikvæð fjárhæð sem er ákvörðuð skv. 54. lið	(320)
Núvirði fínanlegra framtíðarendurgreiðslna og lækkanir á framtíðariðgjöldum	90
<i>Mörkin, sem sett eru í b-lið 58. liðar, eru reiknuð sem hér segir:</i>	
Ófærð, tryggingafræðileg töp	110
Ófærður kostnaður við réttindaávinnslu fyrri tímabila	70
Núvirði fínanlegra framtíðarendurgreiðslna og lækkanir á framtíðariðgjöldum	90
Víðmiðunarmörk	270
270 er minna en 320 Einingin færir því eign að fjárhæð 270 og greinir frá því að mörkin hafi lækkað bókfært verð eignarinnar um 50 (sjá iii-lið f-liðar 120. liðar A).	

⁽¹⁾ Afgangur er það sem er umfram gangvirði eigna til greiðslu lífeyris umfram núvirði réttindatengdu skuldbindingarinnar.

Rekstrarreikningur

- 61 Eining skal færa hreina samtölu eftirfarandi fjárhæða í rekstrarreikning, nema að því marki sem gerð er krafa um það í öðrum staðli eða það heimilað að þær séu meðtaldar í kostnaðarverði eignar:
- kostnaðar við réttindaávinnslu tímabilsins (sjá 63.–91. lið),
 - vaxtagjalda (sjá 82. lið),
 - væntanlegar ávöxtunar allra eigna til greiðslu lífeyris (sjá 105.–107. lið) og hvers konar endurgreiðsluréttinda (sjá lið 104A),
 - tryggingafræðilegs hagnaðar og taps, eins og gerð er krafa um í samræmi við reikningsskilaaðferð einingarnar (sjá liði 92–93D),
 - kostnaðar við réttindaávinnslu fyrri tímabila (sjá 96. lið),
 - áhrifa hvers konar réttindaskerðingar eða uppgjörs (sjá 109. og 110. lið).
 - áhrifa takmörkunarnar í b-lið 58. liðar, nema þau séu færð utan rekstrarreiknings í samræmi við lið 93C.
- 62 Í öðrum stöðlum er gerð krafa um að tiltekin starfskjör séu meðtalin í kostnaðarverði eigna, s.s. birgða eða varanlegra rekstrarfjármuna (sjá IAS-staðal 2 og IAS-staðal 16). Allur kostnaður vegna kjara sem falla til eftir starfslok, sem meðtalin er í kostnaðarverði slíkra eigna, felur í sér viðeigandi hlutfall af þáttunum sem taldir eru upp í 61. lið.

Færsla og mat: núvirði réttindatengdra skuldbindinga og kostnaður við réttindaávinnslu tímabils

- 63 Endanlegur kostnaður við réttindatengt kerfi getur verið háður mörgum breytum, s.s. endanlegum launum, starfsmannaveltu og dánartíðni, leitni í þróun læknskostnaðar og, að því er varðar fjármögnuð lífeyriskerfi, fjárfestingartekjum af eignum til greiðslu lífeyris. Endanlegur kostnaður við kerfið er óviss og líklegt er að þessi óvissa sé langvarandi. Til að meta núvirði eftirlaunaskuldbindinga og tengdan kostnað vegna réttindaávinnslu tímabilsins er nauðsynlegt að:
- beita tryggingafræðilegri virðismatsaðferð (sjá 64.–66. lið),
 - tengja kjör við starfstíma (sjá 67.–71. lið) og
 - búa til tryggingafræðilegar forsendur (sjá 72.–91. lið).

Tryggingafræðileg virðismatsaðferð

- 64 Eining skal nota aðferðina, sem miðast við áunnin réttindi, til að ákvarða núvirði réttindatengdra skuldbindinga sinna og tengdan kostnað vegna réttindaávinnslu tímabilsins og, þar sem við á, kostnað vegna réttindaávinnslu fyrri tímabila.
- 65 Samkvæmt aðferðinni, sem miðast við áunnin réttindi (stundum kölluð aðferðin sem miðast við uppsöfnuð kjör sem skiptast hlutfallslega eftir þjónustu eða kjara-/starfsaldursaðferðin), verður til viðbótarkjararéttindaeyning fyrir hvern starfstíma (sjá 67.–71. lið) og er sérhver eining metin sérstaklega til þess að mynda lokaskuldbindinguna (sjá 72.–91. lið).

Dæmi til skýringar á 65. lið

Eingreiðsla kjara gjaldfellur við starfslok og jafngildir 1% af endanlegum launum fyrir hvert starfsár. Launin eru 10.000 fyrsta árið og gert er ráð fyrir því að þau hækki um 7% (samanlagt) á hverju ári. Áfvöxtunarstuðullinn, sem er notaður, er 10% á ári. Taflan hér á eftir sýnir hvernig skuldbindingin myndast vegna starfsmanns sem búist er við að hætti við lok 5. árs, að því gefnu að engar breytingar verði á tryggingafræðilegum forsendum. Til einföldunar er í þessu dæmi ekki gert ráð fyrir þeim viðbótarleijðréttingum sem þyrfti til að endurspeglu líkurnar á að starfsmaðurinn hætti hjá einingunni annaðhvort fyrr eða síðar.

Ár	1	2	3	4	5
<i>Kjör sem skipta má á:</i>					
— fyrri ár	0	131	262	393	524
— yfirstandandi ár (1% endanlegra launa)	131	131	131	131	131
— yfirstandandi og fyrri ár	131	262	393	524	655
<i>Upphafleg skuldbinding</i>	—	89	196	324	476
<i>10% vextir</i>	—	9	20	33	48

Ár	1	2	3	4	5
Kostnaður við réttindaávinnslu tímabilsins	89	98	108	119	131
Lokaskuldbinding	89	196	324	476	655

Athugasemd

1. Upphafleg skuldbinding er núvirði kjara sem skipta má á fyrri ár.
2. Kostnaður við réttindaávinnslu tímabilsins er núvirði kjara sem skipta má á yfirstandandi ár.
3. Lokaskuldbinding er núvirði kjara sem skipta má á yfirstandandi og fyrri ár.

66. Eining núvirðir eftirlaunaskuldbindinguna í heild sinni, jafnvel þótt hluti skuldbindingarinnar gjaldfalli innan 12 mánaða frá dagsetningu efnahagsreiknings.

Skipting kjara á starfstímabil

67. Eining skal skipta kjörum á starfstíma samkvæmt kjarareiknireglu kerfisins þegar hún ákvarðar núvirði réttindatengdra skuldbindinga sinna og tengdan kostnað vegna réttindaávinnslu tímabilsins og, þegar við á, kostnað vegna réttindaávinnslu fyrri tímabila. Ef vinnuframlag starfsmanns á síðari árum leiðir hins vegar til verulega betri kjara en á fyrri árum skal eining skipta kjörum samkvæmt línulegri aðferð frá:

- a) þeim degi þegar vinnuframlag starfsmanns leiðir fyrst til kjara samkvæmt kerfinu (hvort sem þau kjör velta á frekara vinnuframlagi eða ekki), fram að
- b) þeim degi þegar frekara vinnuframlag starfsmanns leiðir ekki til verulegra viðbótarkjara samkvæmt kerfinu, annarra en frekari launahækkana.

68. Samkvæmt aðferðinni, sem miðast við áunnin réttindi, er gerð krafa um að eining skipti kjörum á yfirstandandi tímabil (til að ákvarða kostnað vegna réttindaávinnslu tímabilsins) og yfirstandandi og fyrri tímabil (til að ákvarða núvirði réttindatengdra skuldbindinga). Eining skiptir kjörum á tímabil þegar skuldbindingin um veitingu eftirlaunakjara verður til. Skuldbindingin verður til þegar starfsmenn inna af hendi þjónustu í skiptum fyrir kjör sem falla til eftir starfslok sem eining býst við að greiða á reikningsskilatímabilum. Tryggingafræðilegar aðferðir gera einingu kleift að meta skuldbindinguna á nógu áreiðanlegan hátt til að réttlæta skuldfærslu.

Dæmi til skýringar á 68. lið

1. Réttindatengt kerfi felur í sér eingreiðslu lífeyris, að upphæð 100, fyrir hvert starfsár þegar eftirlaunatími hefst.

Kjörum að fjárhæð 100 er skipt á hvert ár. Fjárhæð kostnaðar vegna réttindaávinnslu tímabilsins er að núvirði 100. Núvirði réttindatengdrar skuldbindingar er að núvirði 100 margfaldað með fjölda starfsára fram að dagsetningu efnahagsreiknings.

Ef kjörinn gjaldfalla um leið og starfsmaðurinn hættir hjá einingunni endurspeglar kostnaður við réttindaávinnslu tímabilsins og núvirði réttindatengdrar skuldbindingar þann dag sem vænst er að starfsmaðurinn hætti. Vegna áhrifa afvöxtunar eru þau því lægri en þær fjárhæðir sem ákvarðaðar yrðu ef starfslok starfsmannsins væru miðuð við dagsetningu efnahagsreiknings.

2. Lífeyriskerfi veitir mánaðarlegan lífeyri sem nemur 0,2% af endanlegum launum fyrir sérhvert starfsár. Lífeyririnn kemur til greiðslu frá 65 ára aldri.

Kjör, sem jafngilda núvirði mánaðarlegs lífeyris á áætluðum eftirlaunadegi, sem er 0,2% af áætluðum endanlegum launum og greiðast frá væntanlegum eftirlaunadegi til væntanlegs dánardags, eru tengd sérhverju starfsári. Kostnaður við réttindaávinnslu tímabilsins er núvirði þeirra kjara. Núvirði réttindatengdrar skuldbindingar er núvirði mánaðarlegra lífeyrisgreiðslna, sem nema 0,2% af endanlegum launum, margfaldað með fjölda starfsára fram að dagsetningu efnahagsreiknings. Kostnaður við réttindaávinnslu tímabilsins og núvirði réttindatengdrar skuldbindingar eru afvöxtuð vegna þess að lífeyrisgreiðslur hefjast við 65 ára aldur.

- 69 Vinnuframlag starfsmanna skapar skuldbindingu samkvæmt réttindatengdu kerfi, jafnvel þótt kjörin séu háð framtíðarstarfi (með öðrum orðum þau eru skilyrt). Vinnuframlag starfsmanna fyrir þann dag sem kjörin ávinnast og verða óskilyrt skapar ætlaða skuldbindingu vegna þess að við sérhverja dagsetningu efnahagsreiknings sem fylgir á eftir minnkar það vinnuframlag sem starfsmaður þarf að skila áður en hann öðlast rétt til kjaranna. Við mat réttindatengdrar skuldbindingar athugar eining líkurnar á hvort sumir starfsmenn uppfylli engar kröfur um óskilyrt áunnin kjör. Jafnvel þótt tiltekin eftirlaunakjör, t.d. eftirlaunakjör sem tengjast lækniþjónustu, komi aðeins til ef tilgreindur atburður á sér stað þegar starfsmaður gegnir ekki lengur starfi, skapast á svipaðan hátt skuldbinding þegar starfsmaður skilar vinnuframlagi sem veitir honum réttindi til kjaranna ef tilgreindur atburður á sér stað. Líkurnar á því að tilgreindur atburður muni eiga sér stað hefur áhrif á mat skuldbindingarinnar en ákvarða ekki hvort skuldbindingin er fyrir hendi.

Dæmi til skýringar á 69. lið

1. Kerfi greiðir kjör að upphæð 100 fyrir hvert starfsár. Kjörin ávinnast og verða óskilyrt eftir tíu starfsár.

Kjörum að fjárhæð 100 er skipt á hvert ár. Á hverju af 10 fyrstu árunum endurspeglar kostnaður við réttindaávinnslu tímabilsins og núvirði skuldbindingarinnar líkurnar á að starfsmaðurinn ljúki ekki 10 starfsárum.

2. Kerfi greiðir lífeyri að fjárhæð 100 fyrir hvert starfsár að undanskildu vinnuframlagi fyrir 25 ára aldur. Kjörin ávinnast og verða óskilyrt strax.

Engum kjörum er skipt á vinnuframlag fyrir 25 ára aldur vegna þess að þjónusta fyrir þann tíma leiðir ekki til kjara (skilyrtra eða óskilyrtra). Kjörum að fjárhæð 100 er skipt á hvert ár þar á eftir.

- 70 Skuldbindingin eykst þar til frekara vinnuframlag starfsmanns leiðir ekki til verulegra viðbótarkjara. Öllum kjörum er því skipt á tímabil sem lýkur þann dag eða fyrr. Kjörum er skipt á einstök reikningsskilatímabil samkvæmt kjarareiknireglu kerfisins. Ef vinnuframlag starfsmanns á síðari árum leiðir hins vegar til verulega betri kjara en á fyrri árum skal eining skipta kjörum samkvæmt línulegri aðferð til þess dags er frekara vinnuframlag starfsmannsins leiðir ekki til verulegra viðbótarkjara. Þetta er vegna þess að þjónusta starfsmannsins á öllu tímabilinu leiðir að lokum til þess að kjör hans verða samkvæmt herra kjarastigi.

Dæmi til skýringar á 70. lið

1. Kerfi felur í sér eingreiðslu kjara að fjárhæð 1.000 sem ávinnast og verða óskilyrt eftir 10 starfsár. Kerfið veitir ekki frekari kjör fyrir vinnuframlag eftir það.

Kjörum að fjárhæð 100 (1.000 deilt með 10) er skipt á hvert 10 fyrstu árunum. Kostnaður við réttindaávinnslu tímabilsins á hverju 10 fyrstu árunum endurspeglar líkurnar á að starfsmaðurinn ljúki ekki 10 starfsárum. Engum kjörum er skipt á árin þar á eftir.

2. Kerfi felur í sér eingreiðslu kjara að fjárhæð 2.000 til allra starfsmanna sem enn eru við störf við 55 ára aldur og hafa starfað í 20 ár, eða til þeirra sem við 65 ára aldur eru enn við störf óháð því hversu lengi þeir hafa starfað.

Fyrir starfsmenn sem hefja störf fyrir 35 ára aldur leiðir starfstími fyrst til kjara samkvæmt kerfinu við 35 ára aldur (starfsmaður getur hætt 30 ára og snúið aftur 33 ára án þess að það hefði áhrif á fjárhæð eða tímasetningu kjara). Þau kjör eru háð frekara vinnuframlagi. Auk þess leiðir vinnuframlag eftir 55 ára aldur ekki til verulegra viðbótarkjara. Fyrir þessa starfsmenn skiptir einingin kjörum að fjárhæð 100 (2.000 deilt með 20) á hvert ár frá 35 til 55 ára aldurs.

Fyrir starfsmenn sem hefja störf milli 35 og 45 ára aldurs leiðir starfstími umfram 20 ár ekki til verulegra viðbótarkjara. Fyrir þessa starfsmenn skiptir einingin kjörum að fjárhæð 100 (2.000 deilt með 20) á hvert 20 fyrstu árunum.

Fyrir starfsmann sem hefur störf við 55 ára aldur leiðir vinnuframlag umfram 10 ár ekki til verulegra viðbótarkjara. Fyrir þennan starfsmann skiptir einingin kjörum að fjárhæð 200 (2.000 deilt með 10) á hvert 10 fyrstu árunum.

Fyrir alla starfsmenn endurspeglar kostnaður við réttindaávinnslu tímabilsins og núvirði skuldbindingarinnar líkurnar á að starfsmaðurinn ljúki ekki nauðsynlegum starfstíma.

3. Eftirlaunasjúkrakerfi endurgreiðir 40% af lækniskostnaði starfsmanns eftir starfslok ef starfsmaðurinn hættir eftir meira en 10 en innan við 20 starfsár, og 50% af þeim kostnaði ef starfsmaðurinn hættir eftir 20 starfsár eða meira.

Samkvæmt kjarareiknireglu kerfisins skiptir eining 4% af núvirði væntanlegs lækniskostnaðar (40% deilt með 10) á hvert af fyrstu 10 árunum og 1% (10% deilt með 10) á hvert ár af seinni 10 árunum. Kostnaður við réttindaávinnslu tímabilsins á hverju ári endurspeglar líkurnar á að starfsmaðurinn ljúki ekki nauðsynlegum starfstíma til að ávinna sér hluta kjaranna eða þau öll. Engum kjörum er skipt niður fyrir starfsmenn sem gert er ráð fyrir að hætti innan 10 ára.

4. Eftirlaunasjúkrakerfi endurgreiðir 10% af lækniskostnaði starfsmanns eftir starfslok ef starfsmaðurinn hættir eftir meira en 10 en innan við 20 starfsár, og 50% af þeim kostnaði ef starfsmaðurinn hættir eftir 20 starfsár eða meira.

Vinnuframlag á síðari árum leiðir til verulega betri kjara en á fyrri árum. Fyrir starfsmenn sem gert er ráð fyrir að hætti eftir 20 ár eða meira skiptir eining því kjörum samkvæmt línulegri aðferð skv. 68. lið. Vinnuframlag umfram 20 ár leiðir ekki til verulegra viðbótarkjara. Kjörin, sem er skipt á hvert ár af fyrstu 20 árunum, eru því 2,5% af núvirði væntanlegs lækniskostnaðar (50% deilt með 20).

Fyrir starfsmenn sem gert er ráð fyrir að hætti eftir 10 til 20 ár eru kjörin, sem er skipt á sérhvert af fyrstu 10 árunum, 1% af núvirði væntanlegs lækniskostnaðar. Fyrir þessa starfsmenn er engum kjörum skipt á vinnuframlag frá lokum 10. ársins og til dagsins sem áætlað er að þeir hætti.

»Engum kjörum er skipt niður fyrir starfsmenn sem gert er ráð fyrir að hætti innan 10 ára.

- 71 Þegar fjárhæð kjaranna er fast hlutfall af endanlegum launum fyrir sérhvert starfsár munu framtíðarlaunahækkningar hafa áhrif á þá fjárhæð sem þarf til að gera upp skuldbindinguna sem til staðar er fyrir vinnuframlag fyrir dagsetningu efnahagsreiknings, en skapa ekki frekari skuldbindingu. Þess vegna:

- a) leiða launahækkningar ekki til frekari kjara í b-lið 67. liðar, jafnvel þótt fjárhæð kjaranna ráðist af launum við starfslok, og
- b) er fjárhæð kjaranna sem skipt er á sérhvert tímabil fast hlutfall af launinum sem kjörin tengjast.

Dæmi til skýringar á 71. lið

Starfsmenn eiga rétt á að kjör séu 3% af starfslokalaunum fyrir hvert starfsár fyrir 55 ára aldur.

Kjörum, sem nema 3% af áætluðum endanlegum launum, er skipt á sérhvert ár fram að 55 ára aldri. Eftir það mun frekara vinnuframlag starfsmanns ekki skapa veruleg viðbótarkjör samkvæmt kerfinu. Engum kjörum er skipt á vinnuframlag eftir þann aldur.

Tryggingafræðilegar forsendur

- 72 Tryggingafræðilegar forsendur skulu vera óhlutdrægar og innbyrðis samræmanlegar.
- 73 Tryggingafræðilegar forsendur eru besta mat einingar á þeim breytum sem ákvarða endanlegan kostnað við að veita eftirlaunakjör. Tryggingafræðilegar forsendur samanstanda af:
- a) lýðfræðilegum forsendum um framtíðarstöðu núverandi og fyrrverandi starfsmanna (og einstaklinga á framfæri þeirra) sem rétt eiga á kjörum. Lýðfræðilegar forsendur fjalla um atriði eins og:
- i. dánartíðni, bæði á starfstímabili og eftir starfslok,
 - ii. starfsmannaveltu, örorku og snemmtekin eftirlaun,
 - iii. hlutfall rétthafa í kerfinu með einstaklinga á framfæri sem munu eiga rétt á kjörum, og
 - iv. hlutfall krafna í sjúkrakerfum og

- b) fjárhagslegum forsendum sem fjalla um liði eins og:
- i. afvöxtunarstuðullinn (sjá 78.–82. lið),
 - ii. framtíðarlauna- og kjarastig (sjá 83.–87. lið),
 - iii. framtíðarlækniskostnað, þegar um er að ræða kjör tengd læknisþjónustu og, ef hann er verulegur, umsýslukostnað vegna krafna og kjaragreiðslna (sjá 88.–91. lið) og
 - iv. væntanlega ávöxtun eigna til greiðslu lífeyris (sjá 105.–107. lið).

- 74 Tryggingafræðilegar forsendur eru óhlutdrægar ef þær eru hvorki óhyggilegar né óþarflega varfærnar.
- 75 Tryggingafræðilegar forsendur eru innbyrðis samrýmanlegar ef þær endurspeglar efnahagslegt samband milli þátta eins og verðbólgu, hlutfalls launahækkana, ávöxtunar eigna til greiðslu lífeyris og afvöxtunarstuðla. Allar forsendur sem t.d. velta á ákveðnu verðbólguþingi (eins og forsendur vaxta og launa- og kjarahækkana) á ákveðnu framtíðartímabili gera ráð fyrir sama verðbólguþingi á því tímabili.
- 76 Eining ákvarðar afvöxtunarstuðul og aðrar fjárhagslegar forsendur á nafnvirði (skráðum skilmálum) nema verðmat, sem er miðað við raunvirði (leiðrétt miðað við verðbólgu), sé áreiðanlega, til dæmis í hagkerfi þar sem óðaverðbólga ríkir (sjá IAS-staðal 29, reikningsskil í hagkerfum þar sem óðaverðbólga ríkir), eða þar sem kjörin eru vísitölutengd og virkur markaður er fyrir vísitölutengd skuldabréf í sama gjaldmiðli og með sama gildistíma.
- 77 Fjárhagslegar forsendur skal byggja á markaðsvæntingum við dagsetningu efnahagsreiknings fyrir það tímabil sem skuldbindingar skulu gerðar upp á.

Tryggingafræðilegar forsendur: afvöxtunarstuðull

- 78 Hlutfallið sem er notað til að afvaxta eftirlaunaskuldbindingar (bæði fjármagnaðar og ófjármagnaðar) skal ákvarðað með hliðsjón af markaðsávöxtun á tryggum fyrirtækjaskuldabréfum við dagsetningu efnahagsreiknings. Í löndum þar sem ekki er virkur markaður með slík skuldabréf skal nota markaðsávöxtun á ríkisskuldabréfum (við dagsetningu efnahagsreiknings). Gjaldmiðill og gildistími fyrirtækjaskuldabréfanna eða ríkisskuldabréfanna skal vera í samræmi við gjaldmiðil og áætlaðan gildistíma eftirlaunaskuldbindinganna.
- 79 Ein tryggingafræðileg forsenda sem hefur veruleg áhrif er afvöxtunarstuðullinn. Afvöxtunarstuðullinn endurspeglar tímavirði peninga en ekki tryggingafræðilega áhættu eða fjárfestingaráhættu. Ennfremur endurspeglar afvöxtunarstuðullinn ekki þá sérstæku lánsáhættu einingarinnar sem hvílir á lánardrottum hennar, og hann endurspeglar ekki heldur þá áhættu sem felst í því að reynsla í framtíðinni verði önnur en tryggingafræðilegar forsendur.
- 80 Afvöxtunarstuðullinn endurspeglar áætlaða tímasetningu kjaragreiðslna. Eining nær þessu oft í reynd með því að beita einum vegnum meðaltalsafvöxtunarstuðli sem endurspeglar áætlaða tímasetningu og fjárhæð kjaragreiðslna og þann gjaldmiðil sem kjörin verða greidd út í.
- 81 Í sumum tilvikum getur verið að ekki sé neinn virkur markaður með skuldabréf með nógu langan líftíma til að samræmast áætluðum gjalddögum allra kjaragreiðslnanna. Í slíkum tilvikum notar eining núgildandi markaðsvexti viðeigandi tímabils til að afvaxta skammtímagreiðslur og metur afvöxtunarstuðulinn fyrir lengri líftíma með því að framreikna núgildandi markaðsvexti miðað við ávöxtunarferilinn. Ólíklegt er að heildarnúvirði réttindatengdrar skuldbindingar sé sérstaklega viðkvæmt fyrir afvöxtunarstuðlinum sem beitt er á þann hluta kjaranna sem gjaldfellur eftir lokagjalddaga fánlegra fyrirtækja- og ríkisskuldabréfa.
- 82 Vaxtagjöld eru reiknuð með því að margfalda afvöxtunarstuðulinn sem er ákvarðaður við upphaf tímabilsins með núvirði réttindatengdu skuldbindingarinnar á tímabilinu, að teknu tilliti til verulegra breytinga á skuldbindingunni. Núvirði skuldbindingarinnar er annað en skuldin sem færð er í efnahagsreikning vegna þess að skuldin er færð eftir frádrátt gangvirðis allra eigna til greiðslu lífeyris og vegna þess að hluti tryggingafræðilegs hagnaðar og taps og hluti kostnaðar vegna réttindaávinnslu fyrri tímabila eru ekki færðir strax. (Viðbætur A skýrir m.a. útreikning vaxtagjalda).

Tryggingafræðilegar forsendur: laun, kjör og lækniskostnaður

- 83 Eftirlaunaskuldbindingar skulu metnar á grunni sem endurspeglar:
- a) áætlaðar framtíðarlaunahækkningar,
 - b) kjörin sem sett eru fram í skilmálum kerfisins (eða sem skapast vegna allra ætlaðra skuldbindinga sem gilda umfram þá skilmála) við dagsetningu efnahagsreiknings og

- c) áætlaðar framtíðarbreytingar á opinberu kjarastigi sem hafa áhrif á kjör sem greiddast samkvæmt réttindatengdu kerfi, því og þá aðeins að:
- i. breytingarnar hafi verið gerðar fyrir dagsetningu efnahagsreiknings eða
 - ii. fyrri reynsla eða önnur áreiðanleg gögn gefi til kynna að opinberu kjörin muni breytast á fyrirsjáanlegan hátt, t.d. í samræmi við framtíðarbreytingar á almennu verðlagi eða launastigi.
- 84 Mat á framtíðarlaunahækkunum tekur tillit til verðbólgu, hærri starfsaldurs, stöðuhækkana og annarra mikilvægra þátta, s.s. framboðs og eftirspurnar á vinnumarkaði.
- 85 Ef þess er krafist í formlegum skilmálum kerfis (eða samkvæmt ætlaðri skuldbindingu sem gildir umfram þessa skilmála) að eining breyti kjörum í framtíðinni, endurspeglar mat skuldbindingarinnar þær breytingar. Þetta á t.d. við þegar:
- a) eining er von að hækka kjör, t.d. til að draga úr verðbólguáhrifum, og ekkert bendir til að þessi venja muni breytast í framtíðinni, eða
 - b) tryggingafræðilegur hagnaður hefur þegar verið færður í reikningsskil og einingin er skuldbundin, annaðhvort samkvæmt formlegum skilmálum kerfis (eða ætlaðrar skuldbindingar sem gildir umfram þá skilmála) eða samkvæmt lögum, að nota afgang úr kerfinu rétt höfum í kerfinu í hag (sjá c-lið 98. liðar).
- 86 Tryggingafræðilegar forsendur endurspeglar ekki framtíðarkjarabreytingar sem ekki eru settar fram í formlegum skilmálum kerfisins (eða ætlaðri skuldbindingu) við dagsetningu efnahagsreiknings. Slíkar breytingar leiða til:
- a) kostnaðar vegna réttindaávinnslu fyrri tímabíla, að því marki sem þær breyta kjörum fyrri vinnuframlags, og
 - b) kostnaðar vegna réttindaávinnslu á tímabilum eftir breytinguna, að því marki sem þær breyta kjörum fyrri vinnuframlags.
- 87 Sum kjör sem falla til eftir starfslok tengjast breytum eins og stigi opinberra eftirlaunakjara eða lækniþjónustu ríkisins. Mat slíkra kjara endurspeglar væntanlegar breytingar á slíkum breytum byggt á fyrri venjum og öðrum áreiðanlegum gögnum.
- 88 Í forsendum varðandi læknikostnað skal taka tillit til áætlaðra framtíðarbreytinga á kostnaði vegna lækniþjónustu sem stafa bæði af verðbólgu og sérstökum breytingum á læknikostnaði.
- 89 Mat á kjörum, sem falla til eftir starfslok, tengdum lækniþjónustu krefst forsendna um stig og tíðni framtíðarkrafna og kostnaðarins við að uppfylla þær kröfur. Eining metur framtíðarlæknikostnað á grundvelli sögulegra gagna um eigin reynslu einingarinnar að viðbættum sögulegum gögnum frá öðrum einingum, tryggingafélögum, aðilum sem veita lækniþjónustu eða öðrum aðilum, ef nauðsynlegt er. Í mati á framtíðarlæknikostnaði er tekið tillit til áhrifa tæknipróunar, breytinga á nýtingu heilsugæsluþjónustu eða veitingu hennar og breytinga á heilsufari réttihafa í kerfinu.
- 90 Stig og tíðni krafna er einkum háð aldri, heilbrigðisástandi og kyni starfsmanna (og einstaklinga á framfæri þeirra) og getur einnig verið háð öðrum þáttum eins og landfræðilegri staðsetningu. Söguleg gögn eru því lagfærð að því marki sem lýðfræðileg samsetning þýðisins er ólík samsetningu þess þýðis sem er notað sem grunnur sögulegu gagnanna. Þau eru einnig leiðrétt þegar áreiðanleg gögn eru til um að ekki verði áframhald á þessari sögulegu þróun.
- 91 Í sumum starfskjarakerfum tengdum heilsugæsluþjónustu er gerð krafa um að starfsmenn greiði hluta af þeim læknikostnaði sem kerfið tekur til. Í mati á framtíðarlæknikostnaði er tekið tillit til allra slíkra iðgjalda samkvæmt skilmálum kerfisins við dagsetningu efnahagsreiknings (eða samkvæmt ætlaðri skuldbindingu sem gildir umfram þá skilmála). Breytingar á þessum iðgjöldum starfsmanna leiða til kostnaðar vegna réttindaávinnslu fyrri tímabíla eða réttindaskerðingar, eftir því sem við á. Unnt kann að vera að lækka kostnað við að uppfylla kröfur með kjörum frá ríkinu eða öðrum aðilum sem veita lækniþjónustu (sjá c-lið 83. liðar og 87. lið).
- Tryggingafræðilegur hagnaður og tap*
- 92 Við mat á réttindatengdri skuld í samræmi við 54. lið skal eining, með fyrirvara um lið 58A, færa hluta (sem tilgreindur er í 93. lið) af tryggingafræðilegum hagnaði eða tapi, sem tekjur eða gjöld ef hreinn, uppsafnaður, tryggingafræðilegur hagnaður og tap, sem ekki er fært við lok fyrri reikningsskilatímabíls, er hærra en það sem hærra er af eftirfarandi:
- a) 10% af núverandi réttindatengdrar skuldbindingar á þeim degi (áður en eignir til greiðslu lífeyris eru dregnar frá), og

- b) 10% af gangvirði allra eigna til greiðslu lífeyris á þeim degi.

Þessi mörk skulu reiknuð og þeim beitt sérstaklega gagnvart sérhverju réttindatengdu kerfi.

- 93 Sá hluti tryggingafræðilegs hagnaðar og taps sem á að færa fyrir sérhvert réttindatengt kerfi er sá afgangur sem ákvarðaður er í samræmi við 92. lið, deilt með því sem vænst er að verði að meðaltali eftir af starfsævi þeirra starfsmanna sem eru réttthafar í kerfinu. Eining má þó taka upp kerfisbundna aðferð sem leiðir til hraðari færslu tryggingafræðilegs hagnaðar og taps, svo framarlega sem sami grunnur er notaður bæði fyrir hagnað og tap, og að þeim grunni sé beitt af samkvæmni frá einu tímabili til annars. Eining má beita slíkum kerfisbundnum aðferðum á tryggingafræðilegan hagnað og tap, jafnvel þótt það sé innan þeirra marka sem tilgreind eru í 92. lið.
- 93A Ef eining, eins og heimilt er skv. 93. lið, tekur upp þá aðferð að færa tryggingafræðilegan hagnað og tap á tímabilinu þegar það verður til getur hún fært það utan rekstrarreiknings, í samræmi við lið 93B til liðar 93D, svo framarlega sem hún gerir það fyrir:
- a) öll réttindatengd kerfi sín og
- b) allan tryggingafræðilegan hagnað sinn og tap.
- 93B Tryggingafræðilegur hagnaður og tap, sem er fært utan rekstrarreiknings, eins og heimilt er skv. lið 93A, skal sett fram í yfirliti um breytingar á eigin fé sem ber yfirskriftina „yfirlit um færðar tekjur og gjöld“ og nær aðeins yfir liðina sem eru tilgreindir í 96. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 2003). Einingin skal ekki setja fram tryggingafræðilegan hagnað og tap í yfirliti um breytingar á eigin fé í dálkaforminu sem um getur 101. lið í IAS-staðli 1 eða öðru formi sem felur í sér liðina sem eru tilgreindir í 97. lið IAS-staðals 1.
- 93C Eining sem færir tryggingafræðilegan hagnað og tap í samræmi við lið 93A skal einnig færa allar leiðréttingar, sem verða til vegna markanna í b-lið 58. liðar, utan rekstrarreiknings í yfirlitinu um færðar tekjur og gjöld.
- 93D Tryggingafræðilegan hagnað og tap og leiðréttingar, sem verða til vegna markanna í b-lið 58. liðar og hafa verið færð beint í yfirlitið um færðar tekjur og gjöld, skal færa þegar í stað sem óráðstafað eigið fé. Ekki skal færa þau í rekstrarreikning á síðara tímabili.
- 94 Tryggingafræðilegur hagnaður og tap geta orðið vegna hækkana eða lækkana á annaðhvort núvirði réttindatengdrar skuldbindingar eða gangvirði tengdra eigna til greiðslu lífeyris. Orsakir tryggingafræðilegs hagnaðar og taps eru t.d.:
- a) óvenjulega hátt eða lágt hlutfall starfsmannaveltu, snemmtekin starfslok eða dánartíðni eða launahækkunar, kjör (ef formlegir eða ætlaðir skilmálar kerfis kveða á um verðbólgutengdar kjarahækkunar) eða lækniskostnaður,
- b) áhrif breytinga á mati á starfsmannaveltu, snemmteknum eftirlaunum eða dánartíðni í framtíðinni eða hækkunum á launum, kjörum (ef formlegir eða ætlaðir skilmálar kerfis kveða á um verðbólgutengdar kjarahækkunar) eða lækniskostnaði,
- c) áhrif breytinga á afvöxtunarstuðul og
- d) mismunur raunverulegrar ávöxtunar eigna til greiðslu lífeyris og væntri ávöxtun eigna til greiðslu lífeyris (sjá 105.–107. liði).

- 95 Til lengri tíma litið geta tryggingafræðilegur hagnaður og tap jafnað hvort annað. Því má líta á mat eftirlaunaskuldbindinga sem svið (eða „vikmörk“) í kringum besta matið. Þess er ekki krafist að eining færi tryggingafræðilegan hagnað og tap sem fellur innan þess sviðs, en henni er það heimilt. Í þessum staðli er gerð krafa um að fyrirtæki færi a.m.k. tilgreindan hluta tryggingafræðilegs hagnaðar og taps sem falla utan „vikmarka“ sem er plús eða mínus 10%. (Í viðauka A er m.a. útskýrt meðferð tryggingafræðilegs hagnaðar og taps). Í þessum staðli eru einnig heimilaðar kerfisbundnar aðferðir við hraðari færslu, svo framarlega sem þær aðferðir uppfylla skilyrðin sem sett eru fram í 93. lið. Slíkar heimilaðar aðferðir eru t.d. tafarlaus færsla alls tryggingafræðilegs hagnaðar og taps bæði innan og utan „vikmarkanna“. Í iii. lið b-liðar í 155. lið er útskýrt nauðsyn þess að taka tillit til alls ófærðs hluta bráðabirgðaskuldar þegar tryggingafræðilegur hagnaður, sem verður síðar, er færður.

Kostnaður við réttindaávinnslu fyrri tímabila

- 96 Við mat á réttindatengdri skuld skv. 54. lið skal eining, með fyrirvara um lið 58A, gjaldfæra kostnað vegna réttindaávinnslu fyrri tímabila samkvæmt línulegri aðferð á meðaltímabili þar til kjörin ávinnast og verða óskilyrt. Að því marki sem kjörin ávinnast og verða óskilyrt strax eftir innleiðingu eða breytingu á réttindatengdu kerfi skal eining gjaldfæra kostnað vegna réttindaávinnslu fyrri tímabila samtímis.

- 97 Kostnaður við réttindaávinnslu fyrri tímabila verður til þegar eining innleiðir réttindatengt kerfi eða breytir kjörnum sem gerast upp samkvæmt réttindatengdu kerfi sem fyrir er. Slíkar breytingar eru í skiptum fyrir vinnuframlag starfsmanna á tímabilinu þar til kjörin sem um ræðir ávinnast og verða óskilyrt. Kostnaður við réttindaávinnslu fyrri tímabila er því færður á því tímabili þrátt fyrir að kostnaðurinn tengist vinnuframlagi starfsmanna á fyrri tímabilum. Kostnaður við réttindaávinnslu fyrri tímabila er metinn sem breytingin sem verður á skuldinni vegna breytingarinnar (sjá 64. lið).

Dæmi til skýringar á 97. lið

Eining rekur lífeyriskerfi sem veitir lífeyri sem nemur 2% af endanlegum launum fyrir hvert starfsár. Kjörin ávinnast og verða óskilyrt eftir fimm ára starf. Hinn 1. janúar 20X5 hækkar einingin lífeyrinn í 2,5% af endanlegum launum fyrir hvert starfsár frá 1. janúar 20X1. Við dagsetningu hækunarinnar er núvirði viðbótarkjaranna fyrir vinnuframlag frá 1. janúar 20X1 til 1. janúar 20X5 eftirfarandi:

Starfsmenn sem starfað hafa lengur en fimm ár þann 1/1/X5	150
Starfsmenn sem starfað hafa skemur en fimm ár þann 1/1/X5 (meðallengd tímabils þar til kjör ávinnast og verða óskilyrt: þrjú ár)	120
	270

Einingin færir 150 strax vegna þess að þau kjör eru þegar áunnin og óskilyrt. Einingin færir 120 samkvæmt línulegri aðferð á þremur árum frá 1. janúar 20X5.

- 98 Kostnaður við réttindaávinnslu fyrri tímabila tekur ekki til:
- áhrifa mismunar á raunverulegum launahækkunum og launahækkunum, sem áður var gert ráð fyrir, á skuldbindinguna til að greiða kjör fyrir vinnuframlag á fyrri árum (það er enginn kostnaður við réttindaávinnslu fyrri tímabila vegna þess að tryggingafræðilegar forsendur taka tillit til framreiknaðra launa),
 - van- og ofmats á frjálsum lífeyrishækkunum þar sem eining ber ætlaða skuldbindingu til að veita slíkar hækkunir (það er enginn kostnaður við réttindaávinnslu fyrri tímabila vegna þess að tryggingafræðilegar forsendur taka tillit til slíkra hækkana),
 - mats á kjarabótum sem verða af tryggingafræðilegum hagnaði sem hefur þegar verið færður í reikningskilin ef einingin er skuldbundin, annaðhvort samkvæmt formlegum skilmálum kerfis (eða ætlaðar skuldbindingar sem gildir umfram þá skilmála) eða samkvæmt lögum, til að nota allan afgang úr kerfinu réttthöfum í kerfinu í hag jafnvel þó að kjarahækkunin hafi ekki verið formlega veitt (hækkunin á skuldbindingunni sem af þessu leiðir er tryggingafræðilegt tap og ekki kostnaður við réttindaávinnslu fyrri tímabila, sjá b-lið 85. liðar),
 - hækkunar á óskilyrtum, áunnum kjörum þegar ekki er um að ræða ný eða bætt kjör og starfsmenn uppfylla kröfur um óskilyrt, áunnin kjör (það er enginn kostnaður við réttindaávinnslu fyrri tímabila vegna þess að áætlaður kostnaður við kjörin var færður sem kostnaður við réttindaávinnslu tímabils þegar þjónustan var innt af hendi), og
 - áhrifa breytinga á kerfinu sem lækka kjör vegna framtíðarvinnuframlags (réttindaskerðing).
- 99 Eining kemur á afskriftaáætlun fyrir kostnað við réttindaávinnslu fyrri tímabila þegar kjörin eru tekin upp eða þeim breytt. Það væri ógerlegt að halda þær ítarlegu skrár sem þarf til að auðkenna og framkvæma síðari breytingar á þeirri afskriftaáætlun. Þar að auki væru áhrifin sennilega aðeins veruleg þegar um réttindaskerðingu eða uppgjör er að ræða. Eining breytir því aðeins afskriftaáætlun vegna kostnaðar við réttindaávinnslu fyrri tímabila ef réttindaskerðing eða uppgjör á sér stað.
- 100 Þegar eining lækkar kjör sem greiðast samkvæmt gildandi réttindatengdu kerfi er lækkunin sem verður í kjölfarið á réttindatengdu skuldinni færð sem (neikvæður) kostnaður við réttindaávinnslu fyrri tímabila á því meðaltímabili sem líður þar til lækkaði hluti kjaranna ávinnst og verður óskilyrtur.
- 101 Þegar eining lækkar tiltekin kjör sem greiðast samkvæmt gildandi réttindatengdu kerfi og hækkar á sama tíma önnur kjör sem greiðast samkvæmt kerfinu vegna sömu starfsmanna fer einingin með breytinguna sem eina hreina breytingu.

Færsla og mat: eignir til greiðslu lífeyris*Gangvirði eigna til greiðslu lífeyris*

- 102 Gangvirði allra eigna til greiðslu lífeyris er dregið frá við ákvörðun þeirrar fjárhæðar sem færð er í efnahagsreikning skv. 54. lið. Þegar ekkert markaðsverð er fyrir hendi er gangvirði eigna til greiðslu lífeyris metið, t.d. með því að afvaxta vænt framtíðarsjóðstreymi með afvöxtunarstuðli sem endurspeglar bæði þá áhættu sem tengist eignum til greiðslu lífeyris og gjalddaga eða væntanlegan ráðstöfunardag þessara eigna (eða væntanlegan tíma þar til tengd skuldbinding verður gerð upp ef þær hafa engan gjalddaga).
- 103 Eignir til greiðslu lífeyris taka ekki til ógreiddra iðgjalda einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, til sjóðsins, sem og allra óyfirfærnanlegra fjármálagerna sem einingin gefur út og eru í eigu sjóðsins. Eignir til greiðslu lífeyris eru lækkaðar um allar skuldir sjóðsins sem ekki tengjast starfskjörum, t.d. viðskiptaskuldir og aðrar skuldir og skuldir vegna afleiðugerna.
- 104 Þegar eignir til greiðslu lífeyris taka til viðurkenndra tryggingaskírteina og þeir stemma nákvæmlega við fjárhæð og tímasetningu allra eða hluta þeirra kjara, sem greiðast samkvæmt kerfinu, er gangvirði þessara tryggingaskírteina ákvarðað sem núvirði tengdra skuldbindinga eins og lýst er í 54. lið (með fyrirvara um alla lækkun sem kann að vera krafist ef fjárhæðirnar sem greiðast samkvæmt tryggingaskírteinum eru ekki endurheimtanlegar að fullu).

Endurgreiðslur

- 104A Þá og því aðeins að nær öruggt sé að annar aðili endurgreiði öll eða hluta þeirra útgjalda, sem þarf til að gera upp réttindatengda skuldbindingu, skal eining færa endurgreiðslurétt sinn sem aðskilda eign. Fyrirtæki skal meta þá eign á gangvirði. Að öllu öðru leyti skal eining fara með þá eign á sama hátt og eignir til greiðslu lífeyris. Í rekstrarreikningi er heimilt að birta gjöld sem tengjast réttindatengdu kerfi að frádrægni fjárhæðinni sem færð er vegna endurgreiðslu.
- 104B Stundum getur eining leitað til annars aðila, eins og váttryggjanda, til að greiða útgjöld, að hluta eða öllu leyti, sem þarf til að gera upp réttindatengda skuldbindingu. Viðurkennd tryggingaskírteini eins og þau eru skilgreind í 7. lið teljast eignir til greiðslu lífeyris. eining færir viðurkennd tryggingaskírteini á sama hátt og allar aðrar eignir til greiðslu lífeyris og 104. liðar A á ekki við (sjá 39.–42. lið og 104. lið).
- 104C Þegar tryggingaskírteini er ekki viðurkennt tryggingaskírteini telst slíkt tryggingaskírteini ekki eign til greiðslu lífeyris. Fjallað er um slík tilvik í lið 104A: einingin færir endurgreiðslurétt sinn samkvæmt tryggingaskírteininu sem aðskilda eign frekar en sem frádrátt við ákvörðun réttindatengdrar skuldbindingar, sem færð er skv. 54. lið, en að öllu öðru leyti fer einingin með eignina á sama hátt og eignir til greiðslu lífeyris. Einkum er réttindatengda skuldin, sem færð er skv. 54. lið, hækkuð (lækkuð) að því marki sem hreinn, uppsafnaður, tryggingafræðilegur hagnaður (töþ) af réttindatengdu skuldbindingunni og tengdum endurgreiðsluréttindum er áfram ófærður skv. 92. og 93. lið. Í iv.-lið f-liðar 120. liðar er gerð krafa um að fyrirtækið gefi stutta lýsingu á tengslunum milli endurgreiðsluréttindanna og tengdu skuldbindingarinnar.

Dæmi til skýringar á liðum 104A–104C

Núvirði skuldbindingar	1 241
Ófærður, tryggingafræðilegur hagnaður	17
Skuld færð í efnahagsreikning	1 258
Réttindi samkvæmt tryggingaskírteinum sem stemma nákvæmlega við fjárhæð og tímasetningu sumra kjara sem greiðast samkvæmt lífeyriskerfinu. Núvirði þessara kjara er 1.092.	1 092
Ófærður tryggingafræðilegur hagnaður að fjárhæð 17 er hreinn uppsafnaður tryggingafræðilegur hagnaður af skuldbindingunni og endurgreiðsluréttindunum.	

- 104D Ef endurgreiðsluréttindi verða til samkvæmt tryggingaskírteini sem stemmir nákvæmlega við fjárhæð og tímasetningu allra eða hluta kjaranna sem greiðast samkvæmt réttindatengdu kerfi er gangvirði endurgreiðsluréttindanna ákvarðað sem núvirði tengdra skuldbindinga eins og lýst er í 54. lið (með fyrirvara um frádrátt sem kann að vera krafist ef endurgreiðslan er ekki endurheimtanleg að fullu).

Ávöxtun eigna til greiðslu lífeyris

- 105 Vænt ávöxtun eigna til greiðslulífeyris er einn liður í gjöldunum sem færð eru í rekstrarreikning. Mismunurinn á væntri ávöxtun eigna til greiðslu lífeyris og raunverulegri ávöxtun eigna til greiðslu lífeyris er tryggingafræðilegur hagnaður eða tap sem er talinn með tryggingafræðilegum hagnaði og töpum af réttindatengdri skuldbindingu við ákvörðun á hreinni fjárhæð sem borin er saman við 10% „vikmörk“ sem tilgreint er í 92. lið.
- 106 Vænt ávöxtun eigna til greiðslu lífeyris byggir á markaðsvæntingum við upphaf tímabils um ávöxtun á öllum gildistíma tengdu skuldbindingarinnar. Vænt ávöxtun eigna til greiðslu lífeyris endurspeglar breytingar á gangvirði eigna til greiðslu lífeyris á tímabilinu vegna rauniðgjalda sem greidd voru í sjóðinn og raunkjara sem greidd voru úr sjóðnum.

Dæmi til skýringar á 106. lið	
Hinn 1. janúar 20X1 var gangvirði eigna til greiðslu lífeyris 10.000 og hreinn, uppsafnaður, ófærður tryggingafræðilegur hagnaður var 760. Hinn 30. júní 20X1 greiddi kerfið 1.900 í kjör og tók á móti iðgjöldum að fjárhæð 4.900. Hinn 31. desember 20X1 var gangvirði eigna til greiðslu lífeyris 15.000 og núvirði réttindatengdu skuldbindingarinnar 14.792. Tryggingafræðileg töl af skuldbindingunni fyrir 20X1 voru 60.	
Hinn 1. janúar 20X1 framkvæmdi einingin, sem reikningsskilin taka til, eftirfarandi mat byggt á markaðsverði þann dag:	
	%
<i>Vextir og arðstekjur eftir skatt sem sjóðnum ber að greiða</i>	9,25
<i>Innleystur og óinnleystur hagnaður af eignum til greiðslu lífeyris (eftir skatta)</i>	2,00
<i>Stjórnunarkostnaður</i>	(1,00)
<i>Vænt ávöxtunarhlutfall</i>	10,25
<i>Fyrir 20X1 er vænt ávöxtun og raunávöxtun af eignum til greiðslu lífeyris eftirfarandi:</i>	
<i>10,25% ávöxtun af 10.000 í tólf mánuði</i>	1 025
<i>5% ávöxtun af 3.000 í sex mánuði (svarar til 10,25% árlegrar ávöxtunar, reiknað á sex mánaða fresti)</i>	150
<i>Vænt ávöxtun eigna til greiðslu lífeyris fyrir 20X1</i>	1 175
<i>Gangvirði eigna til greiðslu lífeyris 31. desember 20X1</i>	15 000
<i>Að frádrögnum gangvirði eigna til greiðslu lífeyris 1. janúar 20X1</i>	(10 000)
<i>Að frádrögnum mótteknum iðgjöldum</i>	(4 900)
<i>Að viðbættum greiddum kjörum</i>	1 900
<i>Raunávöxtun af eignum til greiðslu lífeyris</i>	2 000
<i>Mismunurinn á væntri ávöxtun eigna til greiðslu lífeyris (1.175) og raunávöxtun eigna til greiðslu lífeyris (2.000) er tryggingafræðilegur hagnaður að fjárhæð 825. Uppsafnaður hreinn, ófærður, tryggingafræðilegur hagnaður er því 1.525 (760 að viðbættum 825 að frádrögnum 60). Skv. 92. lið eru vikmörkin sett við 1.500 (það sem hærra er af: i) 10% af 15 000 og ii) 10% af 14 792). Árið á eftir (20X2) færir einingin í rekstrarreikning tryggingafræðilegan hagnað að fjárhæð 25 (1.525 að frádrögnum 1.500) deilt með meðaltali þess sem vænt er að sé eftir af starfsævi þeirra starfsmanna sem um ræðir.</i>	
<i>Vænt ávöxtun eigna til greiðslu lífeyris fyrir 20X2 er byggð á markaðsvæntingum þann 1/1/X2 fyrir ávöxtun á öllum gildistíma skuldbindingarinnar.</i>	

107 Við ákvörðun á væntri og raunávöxtun eigna til greiðslu lífeyris dregur eining frá væntan stjórnunarkostnað annan en þann sem talinn er til tryggingafræðilegra forsendna sem notaðar eru til að meta skuldbindinguna.

Sameining fyrirtækja

108 Við sameiningu fyrirtækja færir eining eignir og skuldir sem til verða vegna eftirlaunakjara á núvirði skuldbindingarinnar að fráregnu gangvirði allra eigna til greiðslu lífeyris (sjá IFRS-staðal 3, sameining fyrirtækja). Núvirði skuldbindingarinnar felur í sér öll eftirfarandi atriði, jafnvel þótt yfirtekni aðilinn hafi ekki enn fært þau á yfirtökudegi:

- a) tryggingafræðilegan hagnað og tap sem varð til fyrir yfirtökudag (hvort sem hann féll innan 10% „vikmarkanna“ eða ekki),
- b) kostnað við réttindaávinnslu fyrri tímabila sem varð til vegna breytinga á kjörum eða innleiðingu kerfis fyrir yfirtökudag,
- c) fjárhæðir sem yfirtekni aðilinn hafði ekki fært samkvæmt bráðabirgðaaðkvæðum b-liðar 155. liðar.

Réttindaskerðing og uppgjör

109 Fyrirtæki skal færa hagnað eða tap af réttindaskerðingu eða uppgjöri réttindatengds kerfis þegar réttindaskerðingin eða uppgjörin á sér stað. Hagnaðurinn eða tapið af réttindaskerðingu eða uppgjöri skal samanstanda af:

- a) öllum breytingum sem af því hljóttast á núvirði réttindatengdu skuldbindingarinnar,
- b) öllum breytingum sem af því hljóttast á gangvirði eigna til greiðslu lífeyris,
- c) öllum tengdum tryggingafræðilegum hagnaði og tapi og kostnaði við réttindaávinnslu fyrri tímabila sem hafði ekki verið færður áður skv. 92. og 96. lið.

110 Áður en áhrif réttindaskerðingar eða uppgjörs eru ákvörðuð skal eining endurmeta skuldbindinguna (og tengdar eignir til greiðslu lífeyris, ef einhverjar eru) á gildandi tryggingafræðilegum forsendum (þ.m.t. gildandi markaðsvextir og önnur gildandi markaðsverð).

111 Réttindaskerðing á sér stað þegar eining er annaðhvort:

- a) sannanlega skuldbundið til að fækka verulega starfsmönnum sem kerfið tekur til, eða
- b) það breytir skilmálum réttindatengds kerfis þannig að verulegur hluti framtíðarþjónustu núverandi starfsmanna uppfyllir ekki lengur skilyrði um kjör eða uppfyllir aðeins skilyrði fyrir lækkuðum kjörum.

Réttindaskerðing getur orðið vegna einstakra atvika eins og lokunar verksmiðju, niðurlagningar starfsemi eða aflagningar eða frestunar kerfis. Atburður er nógu mikilvægur til að uppfylla skilyrði fyrir réttindaskerðingu ef færsla hagnaðar eða taps af réttindaskerðingu hefði veruleg áhrif á reikningskilin. Réttindaskerðing tengist oft endurskipulagningu. Eining færir því réttindaskerðingu á sama tíma og tengda endurskipulagningu.

112 Uppgjör fer fram þegar eining stofnar til viðskipta sem eyða öllum frekari lagalegum eða ætluðum skuldbindingum vegna hluta eða allra kjara sem veitt eru samkvæmt réttindatengdu kerfi, t.d. þegar eingreiðsla handbærs fjár fer fram til, eða fyrir hönd, rétthafa í lífeyriskerfi í skiptum fyrir réttindi þeirra til að fá tilgreind eftirlaunakjör.

113. Í sumum tilvikum kaupir eining tryggingarskirteini til að fjármagna sum eða öll starfskjör sem tengjast þjónustu starfsmanna á yfirstandandi og fyrri tímabilum. Kaup á slíku skirteini eru ekki uppgjör ef einingin heldur eftir lagalegri eða ætlaðri skuldbindingu (sjá 39. lið) til að greiða frekari fjárhæðir ef tryggingataki greiðir ekki þau starfskjör sem tilgreind eru í tryggingarskirteininu. Í liðum 104A–104D er fjallað um færslu og mat endurgreiðsluréttinda samkvæmt tryggingaskirteinum sem eru ekki eignir til greiðslu lífeyris.

114 Uppgjör á sér stað ásamt réttindaskerðingu ef kerfi er aflagt þannig að skuldbindingin er gerð upp og kerfið hættir að vera til. Aflögn kerfis er ekki réttindaskerðing eða uppgjör ef í stað kerfisins kemur nýtt kerfi sem veitir kjör sem eru í eðli sínu eins.

115 Þegar réttindaskerðing tengist aðeins hluta starfsmanna sem kerfið nær til eða þegar aðeins hluti skuldbindingar er gerður upp, telst til hagnaðar eða taps samsvarandi hluti af áður ófærðum kostnaði við réttindaávinnslu fyrri tímabila og tryggingafræðilegum hagnaði og tapi (og af bráðabirgðafjárhæðum sem eftir eru ófærðar skv. b-lið 155. liðar).

Samsvarandi hlutfall er ákvarðað miðað við núvirði skuldbindinganna fyrir og eftir réttindaskerðingu eða uppgjör, nema önnur viðmiðun sé rökréttari við þær aðstæður. Það getur t.d. verið viðeigandi að nota hagnað sem verður til af réttindaskerðingu eða uppgjör sama kerfis til að byrja á því að eyða ófærðum kostnaði við réttindaávinnslu fyrri tímabila sem tengist sama kerfinu.

Dæmi til skýringar á 115. lið

Eining leggur niður rekstrarstarfsþátt og starfsmenn aflagða starfsþáttarinnar vinna sér ekki inn frekari kjör. Þetta er réttindaskerðing án uppgjors. Á gildandi tryggingafræðilegum forsendum (þ.m.t. núgildandi markaðsverð og markaðsvextir) strax fyrir réttindaskerðingu er hreint núvirði réttindatengdrar skuldbindingar fyrirtækisins 1.000, gangvirði eigna til greiðslu lífeyris 820 og hreinn, uppsafnaður, ófærður tryggingafræðilegur hagnaður 50. Einingin hafði fyrst innleitt staðalinn einu ári fyrir. Þetta hækkaði hreina skuld um 100 sem einingin kaus að færa á fimm árum (sjá b-lið 155. liðar). Réttindaskerðingin lækkar hreint núvirði skuldbindingarinnar um 100 í 900.

Af áður ófærðum tryggingafræðilegum hagnaði og bráðabirgðafjárhæðum tengjast 10% (100/1.000) þeim hluta skuldbindingarinnar sem var eytt með réttindaskerðingunni. Áhrif réttindaskerðingarinnar eru því eftirfarandi:

	Fyrir réttindaskerðingu	Hagnaður af réttindaskerðingu	Eftir réttindaskerðingu
Hreint núvirði skuldbindingar	1 000	(100)	900
Gangvirði eigna til greiðslu lífeyris	(820)	—	(820)
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	180	(100)	80
Ófærður, tryggingafræðilegur hagnaður	50	(5)	45
Ófærð bráðabirgðafjárhæð (100 x 4/5)	(80)	8	(72)
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
Hrein skuld færð í efnahagsreikning	150	(97)	53
	<hr/>	<hr/>	<hr/>

Framsetning

Jöfnun

- 116 Eining skal jafna eign sem tengist einu kerfi á móti skuld sem tengist öðru kerfi því og þá aðeins að einingin:
- hafi lagalega framfylgjanlegan rétt til að nota afgang í einu kerfi til að gera upp skuldbindingar sem tilheyra öðru kerfi, og
 - hafi annað hvort í hyggju að gera upp skuldbindingarnar á hreinum grunni eða að innleysa afganginn í einu kerfi og gera upp skuldbindingu sína sem tilheyrir öðru kerfi samtímis.
- 117 Skilyrði fyrir samjöfnun eru sambærileg þeim sem sett voru fyrir fjármálagerninga í IAS-staðli 32, fjármálagerningar: *upplýsingar og framsetning*

Skammtíma-/langtímaaðgreining

- 118 Sumar einingar aðgreina veltufjármuni og skammtímaskuldir frá fastafjármunum og langtímaskuldum. Í þessum staðli er ekki tilgreint hvort eining skuli aðgreina skammtíma- og langtímahluta eigna og skulda sem til verða vegna eftirlaunakjara.
- Fjárhagsliðir eftirlaunakjarakostnaðar*
- 119 Í þessum staðli er ekki tilgreint hvort eining skuli setja fram kostnað við réttindaávinnslu tímabilsins, vaxtakostnað og vænta ávöxtun eigna til greiðslu lífeyris sem tiltekinn, einstakan tekna- eða gjaldalið í rekstrarreikningi.

Upplýsingar

- 120 Eining skal birta upplýsingar sem gera notendum reikningsskila kleift að meta eðli réttindatengdra kerfa hennar og fjárhagsleg áhrif breytinga á þessum kerfum á tímabilinu.

- 120A Eining skal veita eftirfarandi upplýsingar um réttindatengd kerfi:
- a) reikningsskilaaðferð einingarinnar við færslu tryggingafræðilegs hagnaðar og taps,
 - b) almenna lýsingu á tegund kerfis,
 - c) afstemmingu á upphafs- og lokastöðu núvirðis réttindatengdrar skuldbindingar þar sem sýnd eru sérstaklega, ef við á, áhrifin á tímabilinu sem rekja má til sérhvers eftirfarandi:
 - i. kostnaðar við réttindaávinnslu tímabils,
 - ii. vaxtakostnaðar,
 - iii. framlaga rétthafa í kerfinu,
 - iv. tryggingafræðilegs hagnaðar og taps,
 - v. breytinga á gengi erlendra gjaldmiðla fyrir kerfi sem eru metin í öðrum gjaldmiðli en framsetningargjaldmiðli einingarinnar,
 - vi. viðbættra greiddra kjara,
 - vii. kostnaðar við réttindaávinnslu fyrri tímabils,
 - viii. sameiningar fyrirtækja,
 - ix. réttindaskerðingar og
 - x. vegna uppgjörs,
 - d) greiningu á réttindatengdri skuldbindingu í fjárhæðir sem verða til vegna kerfa sem eru að öllu leyti ófjármöggnuð og fjárhæðir sem verða til vegna kerfa sem eru fjármöggnuð að öllu leyti eða að hluta,
 - e) afstemmingu á upphafs- og lokastöðu gangvirðis eigna til greiðslu lífeyris og á upphafs- og lokastöðu allra endurgreiðsluréttinda sem eru færð sem eign í samræmi við lið 104A þar sem sýnd eru sérstaklega, ef við á, áhrifin á tímabilinu sem rekja má til sérhvers eftirfarandi:
 - i. væntrar ávöxtunar eigna til greiðslu lífeyris,
 - ii. tryggingafræðilegs hagnaðar og taps,
 - iii. breytinga á gengi erlendra gjaldmiðla fyrir kerfi sem eru metin í öðrum gjaldmiðli en framsetningargjaldmiðli einingarinnar,
 - iv. framlaga vinnuveitanda,
 - v. framlaga rétthafa í kerfinu,
 - vi. viðbættra greiddra kjara,
 - vii. sameiningar fyrirtækja og
 - viii. loka málaferla með sátt,
 - f) afstemmingu á núvirði réttindatengdu skuldbindingarinnar í c-lið og gangvirði eigna til greiðslu lífeyris í e-lið við eignir og skuldir sem færðar eru í efnahagsreikning, sem sýnir a.m.k.:
 - i. hreinan tryggingafræðilegan hagnað eða tap sem ekki er fært í efnahagsreikning (sjá 92. lið),
 - ii. kostnað við réttindaávinnslu fyrri tímabils sem ekki hefur verið færður í efnahagsreikning (sjá 96. lið),
 - iii. allar fjárhæðir sem ekki eru eignfærðar vegna markanna sem sett eru í b-lið 58. liðar,
 - iv. gangvirði allra endurgreiðsluréttinda, miðað við dagsetningu efnahagsreiknings, sem eru eignfærð í samræmi við lið 104A (ásamt stuttri lýsingu á tengslunum milli endurgreiðsluréttindanna og tengdu skuldbindingarinnar), og
 - v. aðrar fjárhæðir sem færðar eru í efnahagsreikning,

- g) heildargjöld sem færð eru í rekstrarreikning fyrir hvert eftirfarandi atriði og liða sem þau teljast til:
- i. kostnaðar við réttindaávinnslu tímabils,
 - ii. vaxtakostnaðar,
 - iii. væntrar ávöxtunar eigna til greiðslu lífeyris,
 - iv. væntrar ávöxtunar allra endurgreiðsluréttinda sem eignfærð eru í samræmi við lið 104A,
 - v. tryggingafræðilegs hagnaðar og taps,
 - vi. kostnaðar við réttindaávinnslu fyrri tímabils,
 - vii. áhrifa réttindaskerðingar eða uppgjör,
 - viii. áhrifa markanna sem sett eru í b-lið 58. liðar:
- h) heildarfjárhæð sem er færð í yfirlit um færðar tekjur og gjöld fyrir hvorn eftirfarandi liða:
- i. tryggingafræðilegan hagnað og tap og
 - ii. áhrif markanna sem sett eru í b-lið 58. liðar
- i. að því er varðar einingar sem færa tryggingafræðilegan hagnað og tap í yfirlit um færðar tekjur og gjöld í samræmi við lið 93A, uppsafnaða fjárhæð tryggingafræðilegs hagnaðar og taps, sem færð er í yfirlit um færðar tekjur og gjöld,
- j) að því er varðar hvern meginflokk eigna til greiðslu lífeyris sem skal ná til en ekki takmarkast við eiginfjárgæringa, skuldagæringa, fasteignir og allar aðrar eignir, hlutfall eða fjárhæð hvers meginflokks af gangvirði heildareigna til greiðslu lífeyris,
- k) fjárhæðirnar sem felast í gangvirði eigna til greiðslu lífeyris fyrir:
- i. hvern flokk eigin fjármálagæringa einingar og
 - ii. allar eignir sem einingin nýtir eða notar,
- l) lýsingu í samfelldu máli á grunninum sem notaður er til að ákvarða vænta heildarávöxtun eigna, þ.m.t. áhrif meginflokka eigna til greiðslu lífeyris,
- m) raunávöxtun eigna til greiðslu lífeyris auk raunávöxtunar allra endurgreiðsluréttinda sem eignfærð eru í samræmi við lið 104A,
- n) helstu tryggingafræðilegu forsendur sem byggt er á við dagsetningu efnahagsreiknings og einnig eftir því sem við á:
- i. áfvöxtunarstuðlar,
 - ii. vænt ávöxtun allra eigna til greiðslu lífeyris á þeim tímabilum sem birt eru í reikningsskilunum,
 - iii. vænt ávöxtun á þeim tímabilum sem birt eru í reikningsskilunum á öllum endurgreiðsluréttindum sem eignfærð eru í samræmi við lið 104A,
 - iv. væntar launahækkunar (og breytingar á vísitölu eða annarri breytu sem tilgreind er í formlegum eða ætluðum skilmálum kerfis sem grundvöllur framtíðarkjarahækkana),
 - v. leitni læknskostnaðar og
 - vi. allar aðrar mikilvægar tryggingafræðilegar forsendur sem notaðar eru.
- Eining skal greina frá sérhverri tryggingafræðilegri forsendu sem algildi (t.d. sem algilt hlutfall) og ekki aðeins sem bil milli mismunandi hlutfalla eða annarra breyta,
- o) áhrif hækkunar um eitt prósentustig og áhrif lækkunar um eitt prósentustig á áætlaðri leitni læknskostnaðar á:
- i. samtölu kostnaðar við réttindaávinnslu og vaxtakostnaðarpáttu hreins, reglubundins læknskostnaðar starfsmanns eftir starfslok og

- ii. uppsafnaða eftirlaunaskuldbindingu að því er varðar lækniskostnað,

Að því er varðar þessar upplýsingar skulu allar aðrar forsendur vera fastar. Að því er varðar kerfi sem starfa í umhverfi þar sem verðbólga er mikil skal í upplýsingunum greina frá áhrifum hlutfallshækkunar eða -lækkunar á áætlaðri leitni lækniskostnaðar sem hefur sambærilega þýðingu og eitt prósentustig í umhverfi þar sem verðbólga er lítil,

- p) fjárhæðir fyrir yfirstandandi árlegt tímabil og undanfarin fjögur árleg tímabil:

- i. núvirðis réttindatengdrar skuldbindingar, gangvirðis eigna til greiðslu lífeyris og afgangar eða halla kerfisins og

- ii. reynsluleiðréttinga sem verða til í tengslum við:

A. skuldir kerfisins, settar fram sem annaðhvort 1) fjárhæð eða 2) hlutfall af skuldum kerfisins við dagsetningu efnahagsreiknings og

B. eignir til greiðslu lífeyris, settar fram sem annaðhvort 1) fjárhæð eða 2) hlutfall af eignum til greiðslu lífeyris við dagsetningu efnahagsreiknings,

- q) besta mat vinnuveitanda, um leið og hægt er að ákvarða það með góðu móti, á framlögum sem vænst er að verði greidd til kerfisins á árlega tímabilinu sem hefst eftir dagsetningu efnahagsreiknings.

121 Í b-lið liðar 120A er krafist almennrar lýsingar á tegund kerfis. Slik lýsing greinir t.d. milli eftirlaunakerfa, sem byggja á föstum launum, og eftirlaunakerfa, byggðum á starfslokalaunum, og starfslokasjúkrakerfa. Lýsingin á kerfinu skal taka til óformlegra venja sem skapa ætlaðar skuldbindingar sem eru teknar með í mati á réttindatengdri skuldbindingu í samræmi við 52. lið. Frekari sundurliðunar er ekki krafist.

122 Þegar einingar eru með fleiri en eitt réttindatengt kerfi má veita upplýsingar í heild, fyrir hvert lífeyriskerfi eða samkvæmt þeirri flokkun sem er álitin koma að mestum notum. Gagnlegt kann að vera að skipta í flokka samkvæmt eftirfarandi viðmiðunum:

- a) landfræðilegri staðsetningu kerfanna, t.d. með því að greina á milli innlendra kerfa og erlendra kerfa, eða
- b) hvort kerfi búi við verulega ólíka áhættu, t.d. með því að greina milli eftirlaunakerfa, sem byggja á föstum launum, og eftirlaunakerfa, sem byggja á starfslokalaunum, og starfslokasjúkrakerfa.

Þegar eining veitir upplýsingar í heild fyrir hóp af kerfum eru slíkar upplýsingar gefnar í formi veginna meðaltala eða á hlutfallslega þröngu bili.

123 Í 30. lið er krafist viðbótarupplýsinga um sameiginleg réttindatengd kerfi margra launagreiðenda sem eru meðhöndluð eins og iðgjaldatengd kerfi.

124 Þegar þess er krafist í IAS-staðli 24 skal eining birta upplýsingar um:

- a) viðskipti tengdra aðila við eftirlaunakerfi og
- b) kjör lykilstjórnenda sem falla til eftir starfslok.

125 Þegar þess er krafist í IAS-staðli 37 veitir eining upplýsingar um óvissar skuldir sem verða til vegna eftirlaunakjaraskuldbindinga.

ÖNNUR LANGTÍMASTARFSKJÖR

126 Önnur langtíma starfskjör eru t.d.:

- a) launaðar langtímafarvistir eins og leyfi vegna háa starfsaldurs eða rannsóknarleyfi,
- b) starfsafmæli eða önnur kjör vegna háa starfsaldurs,
- c) varanlegar örorkubætur,
- d) hagnaðarskipting og kaupaukar sem gjaldfalla 12 mánuðum eða síðar frá lokum tímabilsins þegar starfsmennirnir inntu af hendi tengdu þjónustuna og
- e) frestaðar bætur greiddar 12 mánuðum eða síðar frá lokum tímabilsins þegar þær ávinnast.

127 Mat annarra langtímarstarfskjara er venjulega ekki háð sömu óvissu og mat eftirlaunakjara. Innleiðing eða breytingar á öðrum langtímarstarfskjörum skapa þar að auki sjaldnast verulegar fjárhæðir kostnaðar við réttindaávinnslu fyrri tímabila. Af þessum sökum er í þessum staðli krafist einfaldaðrar aðferðar við færslu annarra langtímarstarfskjara. Þessi aðferð er frábrugðin þeim færslum sem krafist er fyrir eftirlaunakjör eins og hér segir:

- a) tryggingafræðilegur hagnaður og tap eru færð strax og engin „vikmörk“ eru notuð og
- b) allur kostnaður við réttindaávinnslu fyrri tímabila er færður strax.

Færsla og mat

128 Fjárhæðin sem skuldfærð er vegna annarra langtímarstarfskjara skal vera hrein samtala eftirfarandi fjárhæða:

- a) núvirði réttindatengdrar skuldbindingar við dagsetningu efnahagsreiknings (sjá 64. lið),
- b) að frádregnu gangvirði eigna til greiðslu lífeyris (ef einhverjar eru) við dagsetningu efnahagsreiknings en skuldbindingarnar skulu greiddar beint af þeim (sjá 102.–104. lið).

Við mat skuldarinnar skal eining beita 49.–91. lið, að undanskildum 54. og 61. lið. Eining skal beita lið 104A við færslu og mat allra endurgreiðsluréttinda.

129 Fyrir önnur langtímarstarfskjör skal eining gjaldfæra hreina samtölu eftirfarandi fjárhæða eða tekjufæra (með fyrirvara um 58. lið) nema að því marki sem gerð er krafa um það eða heimilað í öðrum staðli að þær séu taldar til kostnaðarverðs eignar:

- a) kostnaðar við réttindaávinnslu tímabilsins (sjá 63.–91. lið),
- b) vaxtagjalda (sjá 82. lið),
- c) væntrar ávöxtunar allra eigna til greiðslu lífeyris (sjá 105.–107. lið) og allra endurgreiðsluréttinda sem eignfærð eru (liður 104A),
- d) tryggingafræðilegs hagnaðar og taps, sem skal færa strax,
- e) kostnaðar við réttindaávinnslu fyrri tímabila, sem allur skal færður strax, og
- f) áhrifa réttindaskerðingar eða uppgjörs (sjá 109. og 110. lið).

130 Ein tegund annarra langtímarstarfskjara eru varanlegar örorkubætur. Ef kjarastigið ræðst af starfsaldri verður skuldbinding til þegar vinnuframlagið er innt af hendi. Mat þeirrar skuldbindingar endurspeglar líkurnar á því að greiðslu verði krafist og hversu lengi búist er við að greiðslur þurfi að inna af hendi. Ef kjarastig er hið sama fyrir sérhvern starfsmann með örorku, óháð starfsaldri, er væntanlegur kostnaður við þessi kjör færður þegar atburður á sér stað sem veldur varanlegri örorku.

Upplýsingar

131 Þó að þess sé ekki krafist í þessum staðli að veittar séu sérstakar upplýsingar um önnur langtímarstarfskjör getur verið að krafist sé upplýsinga í öðrum stöðlum, t.d. þegar gjöld, sem rekja má til slíkra kjara, eru veruleg og af þeim sökum sé nauðsynlegt að veita upplýsingar í samræmi við IAS-staðal 1. Eining veitir upplýsingar um önnur langtímarstarfskjör lykilstarfsmanna í stjórnunarstöðum þegar þess er krafist í IAS-staðli 24.

UPPSAGNARKJÖR

132 Í þessum staðli er fjallað um uppsagnarkjör sérstaklega, aðskilið frá öðrum starfskjörum, vegna þess að atburðurinn sem skapar skuldbindinguna er starfslok fremur en vinnuframlag starfsmanns.

Viðurkenning

133 Eining skal færa uppsagnarkjör sem skuld og sem gjöld því og þá aðeins að einingin sé sannanlega annaðhvort skuldbundin til að:

- a) segja starfsmanni eða hópi starfsmanna upp störfum áður en venjulegum eftirlaunaaldri er náð eða

- b) veita uppsagnarkjör vegna tilboðs sem lagt er fram til að hvetja til sjálfviljugrar uppsagnar.
- 134 Eining er sannanlega skuldbundin til að segja upp starfsmanni þá og því aðeins að einingin hafi unnið ítarlega og formlega áætlun um uppsögnina og ekki er raunhæfur möguleiki að afturkalla hana. Ítarlega áætlunin skal a.m.k. fela í sér:
- a) staðsetningu, hlutverk og áætlaðan fjölda starfsmanna sem segja á upp,
- b) uppsagnarkjörin fyrir hvern starfsflokk eða hlutverk og
- c) hvenær áætlunin kemur til framkvæmdar. Framkvæmd skal hefjast svo fljótt sem auðið er og tímabilið til að ljúka framkvæmd skal vera þannig að ekki sé líklegt að verulegar breytingar verði á áætluninni.
- 135 Eining getur verið skuldbundin samkvæmt lögum, samningi eða öðru samkomulagi við starfsmenn eða fulltrúa þeirra eða samkvæmt ætlaðri skuldbindingu, sem byggist á viðskiptavenjum, hefðum eða ósk um að sýna sanngirni, til að inna af hendi greiðslur (eða önnur kjör) til starfsmanna þegar hún segir þeim upp störfum. Slíkar greiðslur eru uppsagnarkjör. Uppsagnarkjör eru venjulega eingreiðslur, en geta stundum líka verið:
- a) uppbót á eftirlaunakjörum eða annarra eftirlaunakjara, ýmist óbeint í gegnum lífeyriskerfi eða beint, og
- b) laun til loka tilgreinds uppsagnarfrests ef starfsmaðurinn innir ekki af hendi frekara starfsframlag sem skapar efnahagslegan ávinning fyrir eininguna.
- 136 Sum starfskjör eru gerð upp óháð því hvaða ástæða er fyrir því að starfsmaður hættir. Greiðsla slíkra kjara er örugg (með fyrirvara um kröfur um ávinnslu eða lágmarksstarfstíma) en tímasetning greiðslu þeirra er óviss. Þó að slík kjör séu nefnd uppsagnarbætur eða uppsagnarþökun in í sumum löndum þá eru þau kjör, sem falla til eftir starfslok, fremur en uppsagnarkjör og eining færir þau sem eftirlaunakjör. Sumar einingar veita lægra kjarastig fyrir sjálfviljugra uppsögn að beiðni starfsmanns (í eðli sínu kjör sem falla til eftir starfslok) en fyrir nauðungaruppsögn að beiðni einingarinnar. Viðbótarkjörin, sem gjaldfalla við nauðungaruppsögn, eru uppsagnarkjör.
- 137 Uppsagnarkjör veita einingu engan efnahagslegan framtíðarávinning og eru því gjaldfærð strax.
- 138 Þegar eining færir uppsagnarkjör getur verið að einingin þurfi einnig að færa skerðingu eftirlaunakjara eða annarra starfskjara (sjá 109. lið).

Mæling

- 139 Þegar uppsagnarkjör gjaldfalla meira en 12 mánuðum eftir dagsetningu efnahagsreiknings skulu þau afvöxtuð með þeim afvöxtunarstuðli sem tilgreindur er í 78. lið.
- 140 Í því tilviki þegar tilboð er lagt fram til að hvetja til sjálfviljugrar uppsagnar skal mat á uppsagnarkjörum byggt á fjölda starfsmanna sem búist er við að samþykki tilboðið.

Upplýsingar

- 141 Þar sem óvissa ríkir um fjölda starfsmanna sem mun samþykkja tilboð um uppsagnarkjör verður til óviss skuld. Í samræmi við kröfur sem gerðar eru í IAS-staðli 37 birtir eining upplýsingar um óvissu skuldina nema möguleikinn á útstreymi við uppgjör sé hverfandi.
- 142 Eining veitir upplýsingar um eðli og fjárhæð gjalda ef þau eru veruleg, eins og krafist er í IAS-staðli 1. Uppsagnarkjör geta leitt til gjalda sem veita verður upplýsingar um til að uppfylla þessa kröfu.
- 143 Eining gefur upplýsingar um iðgjöld í iðgjaldatengd kerfi vegna lykilstjórnenda þegar gerð er krafa um það samkvæmt IAS-staðli 24.

144.–152. liður falla brott.

BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

- 153 Í þessum hluta er fjallað um bráðabirgðameðferð réttindatengdra kerfa. Þegar eining innleiðir þennan staðal að því er varðar önnur starfskjör beitir einingin IAS-staðli 8, reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur.

- 154 Þegar þessi staðall er innleiddur skal eining ákvarða bráðabirgðaskuld vegna réttindatengdra kerfa þann dag:
- sem núvirði skuldbindingarinnar (sjá 64. lið) á upptökudegi,
 - að frádregnu gangvirði eigna til greiðslu lífeyris (ef einhverjar eru) á innleiðingardegi sem skuldbindingarnar skulu gerðar beint upp með (sjá 102.–104. lið),
 - að frádregnum öllum kostnaði við réttindaávinnslu fyrri tímabila sem, skv. 96. lið, skal færa á síðari tímabilum.
- 155 Ef bráðabirgðaskuldin er hærri en skuldin, sem hefði verið færð sama dag samkvæmt fyrri reikningsskilaaðferð einingarinnar, skal einingin taka endanlega ákvörðun um að færa hækkunina sem hluta réttindatengdrar skuldar sinnar skv. 54. lið:
- þegar í stað, skv. IAS-staðli 8, eða
 - sem gjöld samkvæmt línulegri aðferð á allt að fimm árum frá innleiðingardegi. Ef eining velur b-lið skal einingin:
 - beita mörkunum sem lýst er í b-lið 58. liðar við mat allra eigna sem færðar eru í efnahagsreikning,
 - birta upplýsingar við hverja dagsetningu efnahagsreiknings um: 1) fjárhæð hækkunarinnar, sem er enn ófærð, og 2) fjárhæðina, sem er færð á yfirstandandi tímabili,
 - takmarka færslu síðari tryggingafræðilegs hagnaðar (en ekki neikvæðs kostnaðar við réttindaávinnslu fyrri tímabila) sem hér segir. Ef færa á tryggingafræðilegan hagnað skv. 92. og 93. lið skal eining aðeins færa þann tryggingafræðilega hagnað að því marki sem hreinn, uppsafnaður, ófærður, tryggingafræðilegur hagnaður (áður en sá tryggingafræðilegi hagnaður er færður) sé hærri en ófærði hluti bráðabirgðaskuldarinnar og
 - telja með tengda hluta ófærðu bráðabirgðaskuldarinnar við ákvörðun síðara hagnaðar eða taps við uppgjör eða réttindaskerðingu.

Ef bráðabirgðaskuldin er lægri en skuldin, sem hefði verið færð sama dag samkvæmt fyrri reikningsskilaaðferð einingarinnar, skal einingin færa lækkunina strax samkvæmt IAS-staðli 8.

- 156 Þegar staðallinn er innleiddur ná áhrif breytingarinnar á reikningsskilaaðferðum til alls tryggingafræðilegs hagnaðar og taps sem mynduðust á fyrri tímabilum jafnvel þótt þau falli innan 10% „vikmarka“ sem tilgreind eru í 92. lið.

Dæmi til skýringar á 154.–156. lið

Hinn 31. desember 1998 er í efnahagsreikningi einingar lífeyrissskuld að fjárhæð 100. Einingin tekur upp staðalinn frá og með 1. janúar 1999 þegar núvirði skuldbindingarinnar samkvæmt staðlinum er 1.300 og gangvirði eigna til greiðslu lífeyris er 1.000. Hinn 1. janúar 1993 bætti einingin lífeyri (kostnaður við kjör sem ekki hafa áunnist: 160, og meðalefurstöðvatími á þeim degi fram að ávinnslu: 10 ár).

Bráðabirgðaáhrifin eru sem hér segir:

Núvirði skuldbindingar	1 300
Gangvirði eigna til greiðslu lífeyris	(1 000)
Að frádregnum: kostnaði við réttindaávinnslu fyrri tímabila sem verður færður á síðari tímabilum ($160 \times 4/10$)	(64)
Bráðabirgðaskuld	236
Skuld sem þegar hefur verið færð	100
Hækkun skuldar	136

Einingin getur valið að færa hækkunina að fjárhæð 136 annaðhvort strax eða á að allt að 5 árum. Valið er endanlegt

Hinn 31. desember 1999 er núvirði skuldbindingarinnar samkvæmt staðlinum 1.400 og gangvirði eigna til greiðslu lífeyris er 1.050. Hreinn, uppsafnaður, ófærður, tryggingafræðilegur hagnaður frá upptökudegi staðalsins er 120. Væntar meðaleftirstöðvar starfstíma starfsmannanna, sem taka þátt í kerfinu, er 8 ár. Einingin hefur tekið upp þá aðferð að færa allan tryggingafræðilegan hagnað og tap strax eins og heimilað er skv. 93. lið

Áhrif markanna sem sett eru í iii-lið b-liðar 155. liðar eru sem hér segir:

<i>Hreinn, uppsafnaður, ófærður, tryggingafræðilegur hagnaður</i>	120
<i>Ófærður hluti bráðabirgðaskuldar (136 × 4/5)</i>	(109)
<i>Hámarkshagnaður til færslu (iii. liður b-liðar í 155. lið)</i>	11

GILDISTÖKUDAGUR

Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1999 eða síðar, nema að því leyti sem tilgreint er í 159. lið og lið 159A. Hvatt er til upptöku fyrr. Ef eining beitir þessum staðli á eftirlaunakostnað í reikningsskilum sem taka til tímabila sem hefjast fyrir 1. janúar 1999, skal einingin greina frá því að það hafi beitt þessum staðli í stað IAS-staðals 19, eftirlaunakostnaður, sem samþykktur var 1993.

158 Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 19, eftirlaunakostnaður, sem var samþykktur 1993.

159 Eftirfarandi gildir um árleg reikningsskil ⁽¹⁾ sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2001 eða síðar:

- a) endurskoðuð skilgreining á eignum til greiðslu lífeyris í 7. lið og tengdar skilgreiningar á eignum í eigu langtímaeftirlaunastjóðs og viðurkenndum tryggingasamningi og
- b) kröfum um færslu og mat fyrir endurgreiðslur í lið 104A, 128. og 129. lið og tengdar upplýsingar í iv. lið f-liðar í lið 120A, iv. lið g-liðar í lið 120A, m-lið í lið 120A og iii. lið n-liðar í lið 120A.

Hvatt er til upptöku fyrr. Ef upptaka fyrr hefur áhrif á reikningsskilin skal eining greina frá því.

159A Breytingin á lið 58A gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem lýkur 31. maí 2002 eða síðar. Hvatt er til upptöku fyrr. Ef upptaka fyrr hefur áhrif á reikningsskilin skal eining greina frá því.

159B Eining skal beita breytingunum í liðum 32A, 34–34B, 61 og 120–121 að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2006 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr. Ef eining beitir breytingunum á tímabil sem hefst fyrir 1. janúar 2009 skal hún greina frá því.

159C Nota má kostinn í liðum 93A–D að því er varðar árleg tímabil sem lýkur 16. desember 2004 eða síðar. Eining, sem notar kostinn að því er varðar árleg tímabil, sem hefjast fyrir 1. janúar 2006, skal einnig beita breytingunum í liðum 32A, 34–34B, 61 og 120–121.

160 IAS-staðall 8 gildir þegar eining breytir reikningsskilaaðferð sinni til að endurspeglar breytingarnar sem tilgreindar eru í liðum 159–159C. Þegar þessum breytingum er beitt afturvirk, eins og krafist er í IAS-staðli 8, fer einingin með þessar breytingar eins og þeim hefði verið beitt á sama tíma og öðrum hlutum þessa staðals nema að því leyti að eining getur greint frá fjárhæðunum, sem krafist er í p-lið liðar 120A, þar eð fjárhæðirnar eru ákvarðaðar framvirk fyrir hvert árlegt tímabil frá fyrsta árlega tímabilinu, sem er sett fram í reikningsskilunum, þar sem einingin beitir breytingunum í lið 120A í fyrsta sinn.

⁽¹⁾ Ákvæði 159. liðar og liðar 159A vísa til „árlegra reikningsskila“ í samræmi við skýrara málfar um gildistökudaga sem var samþykkt árið 1998. 157. liður vísar til „reikningsskila“.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 20

Færsla opinberra styrkja og upplýsingar um opinbera aðstoð

GILDISSVIÐ

- 1 Þessum staðli skal beita við færslu og upplýsingagjöf um opinbera styrki og við upplýsingagjöf um annars konar opinbera aðstoð.
- 2 Í staðlinum er ekki fjallað um:
 - a) þau sérstök vandamál sem koma upp við færslu opinberra styrkja í reikningsskil sem endurspeglar áhrif verðbreytinga eða í viðbótarupplýsingum af sambærilegu tagi,
 - b) opinbera aðstoð sem veitt er einingu í formi ávinnings sem er fánlegur við ákvörðun skattskyldra tekna eða er ákvarðaður eða takmarkaður á grundvelli tekjuskattskyldu (s.s. tekjuskattlaus tímabil, fjárfestingarafsláttur, auknar afskriftaheimildir og lækkun tekjuskattshlutfalls),
 - c) þátttöku hins opinbera í eignarhaldi einingar,
 - d) opinbera styrki sem fjallað er um í IAS-staðli 41, landbúnaður.

SKILGREININGAR

- 3 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Hið opinbera eru stjórnvöld, opinberar stofnanir og sambærilegir aðilar hvort sem þau starfa á staðar- eða landsvísu eða á alþjóðavettvangi.

Opinber aðstoð er aðgerð hins opinbera í því skyni að veita sérstaklega einingu eða einingum, sem uppfylla tiltekin skilyrði, efnahagslegan ávinning. Með opinberri aðstoð er í þessum staðli ekki átt við ávinning sem aðeins er veittur óbeint með aðgerðum sem hafa áhrif á almenn viðskiptaskilyrði, s.s. grunngerð skipulags á þróunarsvæðum eða viðskiptahömlur sem lagðar eru á keppinauta.

Opinberir styrkir eru aðstoð sem hið opinbera veitir í formi yfirfærslu verðmæta til einingar að því tilskildu að eining hafi uppfyllt eða muni uppfylla skilyrði að því er varðar rekstrarhreyfingar hennar. Opinber aðstoð í tiltekinni mynd, sem ekki er með góðu móti unnt að verðleggja, og viðskipti við hið opinbera, sem ekki er unnt að aðgreina frá venjulegum viðskiptum fyrirtækisins, eru undanskilin⁽¹⁾.

Eignatengdir styrkir eru opinberir styrkir þar sem frumskilyrðið er að eining, sem uppfylla skilyrði fyrir styrk af því tagi, skuli kaupa, byggja eða með öðrum hætti afla eigna til langs tíma. Einnig kunna að fylgja önnur skilyrði sem takmarka gerð eða staðsetningu eigna eða tímabilið þegar þeirra skal aflað svo og tímabil eignarhalds.

Tekjutengdir styrkir eru opinberir styrkir, aðrir en þeir sem eru eignatengdir.

Eftirgefánleg lán eru lán þar sem lánveitandi skuldbindur sig til að falla frá kröfu um endurgreiðslu við tiltekin skilyrði sem mælt er fyrir um.

Gangvirði er sú fjárhæð sem unnt er að hafa skipti á eign fyrir ef upplýstur kaupandi er fús til að kaupa og upplýstur seljandi er fús til að selja í viðskiptum ótengdra aðila.

- 4 Opinber aðstoð er til í ýmiss konar myndum og fer hún bæði eftir eðli aðstoðarinnar og þeim skilyrðum sem þarf að uppfylla til að fá hana. Tilgangurinn með aðstoðinni getur verið að hvetja einingu til að hefjast handa við aðgerðir sem hún hefði að öðru jöfnu ekki ráðist í ef aðstoðin hefði ekki verið veitt.
- 5 Móttaka opinberrar aðstoðar af hálfu einingar kann að vera mikilvæg við gerð reikningsskila af tveimur ástæðum. Ef verðmæti hafa verið yfirfærð verður í fyrsta lagi að finna viðeigandi aðferð til að færa yfirfærsluna. Í öðru lagi er æskilegt að gefa vísbendingu um að hvaða marki einingin hefur haft ávinning af slíkri aðstoð á reikningsskilatímabilinu. Þetta auðveldar samanburð á reikningsskilum einingarinnar við reikningsskil fyrri tímabila og við reikningsskil annarra eininga.
- 6 Opinberir styrkir eru stundum nefndir öðrum nöfnum eins og framlög, fjárveitingar eða tillag.

⁽¹⁾ Sjá einnig SIC 10, túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: *opinber aðstoð — engin tilgreind tengsl við rekstrarhreyfingar*.

OPINBERIR STYRKIR

- 7 Opinbera styrki, þ.m.t. ópeningalegir styrkir á gangvirði, skal ekki færa fyrr en nokkuð öruggt er:
- að einingin muni uppfylla skilyrðin sem þeir eru veittir með og
 - að styrkirnir verði móttæknir.
- 8 Opinber styrkur er ekki færður fyrr en nokkuð öruggt er að einingin muni uppfylla þau skilyrði sem hann er veittur með og að styrkurinn verði móttæknir. Móttaka styrks sannar ekki í sjálfu sér með afgerandi hætti að skilyrðin, sem styrkurinn er veittur með, hafi verið eða verði uppfyllt.
- 9 Sá háttur, sem hafður er á við móttöku styrks, hefur ekki áhrif á hvaða reikningsskilaaðferð er tekin upp við meðferð hans. Styrkur er því færður með sama hætti hvort sem hann er móttæknir í handbæru fé eða sem lækun á skuld við hið opinbera.
- 10 Eftirgefandleg lán frá hinu opinbera er meðhöndlað sem opinber styrkur þegar nokkuð öruggt er að einingin muni uppfylla skilyrðin fyrir niðurfellingu lánsins.
- 11 Þegar opinber styrkur er færður er farið með óvissar skuldir eða óvissar eignir, ef einhverjar eru, í samræmi við IAS-staðal 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*.
- 12 Opinberir styrkir skulu færðir sem tekjur á þeim tímabilum sem nauðsyn krefur til að unnt sé að jafna þeim á móti þeim tengda kostnaði sem þeim er kerfisbundið ætlað að veða á móti. Þá skal ekki færa beint sem eigið fé.
- 13 Beita má tvenns konar aðferðum í reikningshaldslegri meðferð á opinberum styrkjum: eiginfjáraðferðinni, en samkvæmt henni er styrkur færður beint á eigið fé, og tekjuaðferðinni, en samkvæmt henni er styrkur færður sem tekjur á einu eða fleiri tímabilum.
- 14 Fylgjendur eiginfjáraðferðarinnar hafa sett fram eftirfarandi rök:
- opinberir styrkir eru fjármögnunaraðferð og skal fara með þá sem slíka í efnahagsreikningi fremur en að færa þá í rekstrarreikning til að jafna á móti þeim gjaldaliðum sem eru fjármagnaðir með þeim. Þar sem endurgreiðsla er ekki vænst skal færa þá beint sem eigið fé og
 - ekki er viðeigandi að færa opinbera styrki í rekstrarreikning þar sem ekki er unnið til þeirra heldur eru þeir hvatning sem hið opinbera veitir án tengds kostnaðar.
- 15 Rök til stuðnings tekjuaðferðinni eru eftirfarandi:
- þar sem opinberir styrkir eru greiðslur frá öðrum en hluthöfum skal ekki færa þá beint á eigið fé heldur skal færa þá sem tekjur á viðeigandi tímabilum,
 - opinberir styrkir eru sjaldan veittir án endurgjalds. Einingin ávinnur sér rétt til þeirra með því að uppfylla þau skilyrði, sem þeir eru veittir með, og þær skuldbindingar sem fyrirsjáanlegar eru. Því skal færa þá sem tekjur og jafna þá á móti þeim tengda kostnaði sem styrkjunum er ætlað að veða á móti, og
 - þar sem tekjuskattar og aðrir skattar eru færðir á móti tekjum er rökrétt að fara á sama hátt með opinbera styrki, sem eru hluti af fjármálastefnu hins opinbera, í rekstrarreikningi.
- 16 Það er grundvallaratriði í tekjuaðferðinni að færa opinbera styrki sem tekjur á kerfisbundinn og rökréttan hátt á þeim tímabilum sem það er nauðsynlegt til að jafna þá á móti tengdum kostnaði. Það að færa til tekna opinbera styrki á grundvelli greiðslna er ekki í samræmi við forsenduna um reikningskil á rekstrargrunni (sjá IAS-staðal 1, framsetning reikningskila) og væri aðeins viðunandi ef enginn grundvöllur væri til að skipta styrk niður á önnur tímabil en móttökutímabilið.
- 17 Í flestum tilvikum er auðvelt að ákvarða á hvaða tímabilum eining færir kostnað eða gjöld sem tengjast opinberum styrk og því eru styrkir, sem veittir eru vegna tilgreindra gjalda, færðir sem tekjur á sama tímabili og viðeigandi gjöld. Á sama hátt eru styrkir, sem tengjast afskrifanlegum eignum, venjulega færðir sem tekjur á þeim tímabilum og í þeim hlutföllum sem afskriftir vegna þeirra eigna eru gjaldfærðar.

- 18 Vegna styrkja, sem tengjast óafskrifanlegum eignum, kann þess einnig að vera krafist að staðið verði við tilteknar skuldbindingar og verði þeir þá færðir sem tekjur á þeim tímabilum þar sem kostnaður fellur til við að standa við skuldbindingarnar. Styrkur í formi lands getur t.d. verið háður því skilyrði að reist verði bygging á svæðinu og það getur verið rétt að færa hann sem tekjur á endingtíma byggingarinnar.
- 19 Styrkir eru stundum móttæknir sem hluti af fjárhagslegri eða efnahagslegri aðstoð sem bundin er ýmsum skilyrðum. Í slíkum tilvikum er nauðsynlegt að gæta að því að tilgreina þau skilyrði sem leiða til kostnaðar eða gjalda sem ráða því á hvaða tímabili unnið er til styrksins. Það getur verið rétt að skipta hluta styrks samkvæmt einni aðferð og hluta samkvæmt annarri aðferð.
- 20 Opinberan styrk, sem er innheimtanlegur sem batur vegna gjalda eða tapa sem þegar hefur verið stofnað til eða sem veittur er í því skyni að veita einingunni fjárhagsstuðning tafarlaust án nokkurs tengds kostnaðar í framtíðinni, skal færa sem tekjur á því tímabili sem hann er innheimtanlegur.
- 21 Við tilteknar aðstæður kann opinber styrkur að vera veittur í þeim tilgangi að veita einingu fjárhagsstuðning tafarlaust fremur en að hann sé hvatning til að hún taki á sig tiltekin útgjöld. Slíkir styrkir geta einskorðast við eina einingu og ekki er víst að þeir bjóðist heilum flokki styrkþega. Við þær aðstæður getur verið réttlætanlegt að færa styrk sem tekjur á því tímabili, sem einingin öðlast rétt á að hljóta hann, ásamt upplýsingum til að tryggja að áhrif hans séu auðskilin.
- 22 Eining getur móttækið opinberan styrk sem batur vegna gjalda eða tapa sem stofnað var til á fyrra reikningsskilatímabili. Slíkur styrkur er færður sem tekjur á því tímabili sem hann verður innheimtanlegur ásamt upplýsingum til að tryggja að áhrif hans séu auðskilin.

Ópeningalegir opinberir styrkir

- 23 Opinber styrkur getur verið í formi ópeningalegrar eignar, s.s. lands eða annarra verðmæta, sem einingin nýtir. Við þær aðstæður er gangvirði ópeningalegu eignarinnar venjulega metið og bæði styrkur og eign færð á því gangvirði. Önnur aðferð, sem er stundum beitt, er að skrá bæði eign og styrk á nafnverði.

Framsetning eignatengdra styrkja

- 24 Eignatengda opinbera styrki, þ.m.t. ópeningalegir styrkir í öðru formi en handbæru fé á gangvirði, skal setja fram í efnahagsreikningi með því að tilgreina styrkinn sem frestaðar tekjur eða með því að draga styrkinn frá við útreikning á bókfærðu verði eignarinnar.
- 25 Tvær aðrar aðferðir við framsetningu eignatengdra styrkja í reikningsskilum (eða þá hluta styrkja sem við á) eru álitnir viðurkenndir kostir.
- 26 Samkvæmt annarri aðferðinni er styrkurinn settur fram sem frestaðar tekjur sem eru færðar kerfisbundið og á skynsamlegan hátt sem tekjur á endingtíma eignarinnar.
- 27 Samkvæmt hinnri aðferðinni er styrkurinn dreginn frá við útreikning á bókfærðu verði eignarinnar. Styrkurinn er færður sem tekjur á endingtíma afskrifanlegrar eignar með lægri gjaldfærslu afskrifta.
- 28 Kaup á eignum og móttaka tengdra styrkja getur valdið verulegum hreyfingum á sjóðstreymi einingar. Af þessum sökum og til að sýna heildarfjárfestingu í eignum eru slíkar hreyfingar oft birtar sem sérstakir liðir í sjóðstreymisýfirliti, óháð því hvort styrkurinn er dreginn frá tengdu eigninni með tilliti til framsetningar í efnahagsreikningi.

Framsetning tekjutengdra styrkja

- 29 Tekjutengdir styrkir eru stundum settir fram sem tekjufærsla í rekstrarreikningi annaðhvort sérstaklega eða undir almennri fyrirsögn eins og „Aðrar tekjur“ eða þá að þeir eru dregnir frá þegar tengd gjöld eru tilgreind.
- 30 Þeir sem eru fylgjandi fyrrnefndu aðferðinni halda því fram að óviðeigandi sé að jafna tekju- og gjaldaliði og að aðgreining styrksins frá gjöldum auðveldi samanburð við önnur gjöld sem styrkur hefur ekki áhrif á. Að því er varðar síðarnefndu aðferðina er því haldið fram að sennilega hefði ekki verið stofnað til gjaldanna ef styrkurinn hefði ekki verið fánalegur og því geti verið misvisandi að setja fram gjöldin án þess að netta styrkinn á móti.

- 31 Báðar aðferðir eru taldar viðurkenndar aðferðir við framsetningu tekjutengdra styrkja. Birting upplýsinga um styrkinn getur verið nauðsynleg svo að fullnægjandi skilningur á reikningsskilunum fái. Yfirleitt er viðeigandi að veita upplýsingar um áhrif styrksins á hvern þann tekju- eða gjaldalið sem gerð er krafa um að sé tilgreindur sérstaklega.

Endurgreiðsla opinberra styrkja

- 32 Opinberan styrk sem þarf að endurgreiða skal færa sem breytingu á reikningshaldslegu mati (sjá IAS-staðal 8, reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur). Endurgreiðslu tekjutengds styrks skal fyrst jafnað á móti óafskrifuðum, frestuðum tekjum sem færðar hafa verið vegna styrksins. Að því marki sem endurgreiðslan er hærrí en þessar frestuðu tekjur, ef einhverjar eru, eða ef engar frestaðar tekjur eru fyrir hendi skal endurgreiðslan færð tafarlaust sem gjöld. Endurgreiðsla eignatengds styrks skal færð með því að hækka bókfært verð eignarinnar eða með því að lækka frestaða tekjustöðu um þá fjárhæð sem skal endurgreidd. Uppsafnaðar viðbótarafskriftir sem hefðu verið færðar sem gjöld til tiltekinnar dagsetningar ef styrkur hefði ekki verið til staðar skulu færðar tafarlaust sem gjöld.
- 33 Aðstæður, sem leiða til endurgreiðslu eignatengds styrks, geta haft í för með sér að nauðsynlegt sé að huga að hugsanlegri virðisrýrnun hins nýja bókfærða verðs eignarinnar.

OPINBER AÐSTOÐ

- 34 Í skilgreiningunni á opinberum styrkjum í 3. lið er undanskilin opinber aðstoð í tiltekinni mynd sem ekki er hægt að verðleggja með góðu móti og viðskipti við hið opinbera sem ekki er hægt að greina frá venjulegum viðskiptum fyrirtækisins.
- 35 Dæmi um aðstoð, sem ekki er hægt að verðleggja með góðu móti, er endurgjaldslaus ráðgjöf varðandi tæknimál eða markaðssetningu og ábyrgðarveitingar. Dæmi um aðstoð, sem ekki er hægt að greina frá venjulegum viðskiptum einingarinnar, er opinber innkaupastefna sem á að tryggja hluta af sölu einingarinnar. Tilvist slíks ávinnings kann að vera óumdeild en allar tilraunir til að skilja viðskipti frá opinberri aðstoð gætu orðið handahófskenndar.
- 36 Mikilvægi ávinningsins í dæmunum hér að framan getur verið það mikið að nauðsynlegt sé að birta upplýsingar um eðli, umfang og lengd aðstoðarinnar svo að reikningsskilin séu ekki villandi.
- 37 Lán með engum eða lágum vöxtum eru opinber aðstoð í einni mynd en ávinningurinn er ekki metinn með því að reikna vexti.
- 38 Til opinberrar aðstoðar telst samkvæmt þessum staðli hvorki útvegur á grunnvirki, með endurbótum á almennum samgöngu- og fjarskiptakerfum, né á endurbættu veitukerfi, s.s. áveitu eða vatnsveitu, sem er til afnota í um óákveðinn tíma fyrir heilt sveitarfélag.

UPPLÝSINGAR

- 39 Greina skal frá eftirfarandi atriðum:
- reikningsskilaaðferðinni sem beitt er á opinbera styrki, þ.m.t. framsetningaraðferðir sem beitt er í reikningsskilunum,
 - eðli og umfangi opinberra styrkja, sem færðir eru í reikningsskilin, og vísbendingum um annars konar opinbera aðstoð, sem einingin hefur haft beinan ávinning af, og
 - óuppfylltum skilyrðum og öðrum óvissuliðum sem fylgja opinberri aðstoð sem hefur verið færð.

BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

- 40 Eining, sem beitir staðlinum í fyrsta skipti, skal:
- fara að kröfum um upplýsingagjöf þar sem við á og
 - annaðhvort:
 - lagfæra reikningsskilin eftir breytingu á reikningsskilaaðferð í samræmi við IAS-staðal 8, eða
 - beita reikningsskilaákvæðum staðalsins aðeins á styrki eða hluta styrkja sem er úthlutað eða skal endurgreiða eftir gildistöku dag staðalsins.

GILDISTÖKUDAGUR

- 41 Þessi staðall gildir fyrir reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1984 eða síðar.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 21

Áhrif gengisbreytinga erlendra gjaldmiðla

MARKMIÐ

- 1 Eining getur stundað erlenda starfsemi á tvo vegu. Hún getur átt viðskipti í erlendum gjaldmiðli eða hún getur stundað rekstur erlendis. Auk þess getur eining sett fram reikningsskil sín í erlendum gjaldmiðli. Markmiðið með þessum staðli er að mæla fyrir um það hvernig skuli telja viðskipti í erlendum gjaldmiðli og rekstur erlendis með í reikningsskilum einingar og hvernig skuli umreikna reikningsskil yfir í framsetningargjaldmiðil.
- 2 Meginatriðin eru hvaða gengi skuli nota og hvernig skuli setja fram áhrif gengisbreytinga í reikningsskilunum.

GILDISSVIÐ

- 3 Staðlinum skal beita (1)
 - a) við reikningsskil á viðskiptum og stöðu í erlendum gjaldmiðlum að undanskildum þeim afleiðuvíðskiptum og -stöðum sem falla undir IAS-staðal 39, fjármálagerningar: færsla og mat,
 - b) við umreikning rekstrarafkomu og fjárhagsstöðu erlends rekstrar sem talinn er með í reikningsskilum einingarinnar í samstæðureikningsskilum, hlutfallslegum samstæðureikningsskilum eða með hlutdeildaraðferð og
 - c) við umreikning á rekstrarárangri einingar og fjárhagsstöðu yfir í framsetningargjaldmiðil.
- 4 IAS-staðall 39 gildir um margs konar afleiður í erlendum gjaldmiðlum og falla þær því utan gildissviðs þessa staðals. Á hinn bóginn falla þær afleiður í erlendum gjaldmiðlum sem falla ekki innan gildissviðs IAS 39 (t.d. nokkrar afleiður í erlendum gjaldmiðli sem eru innbyggðar í aðra samninga) innan gildissviðs þessa staðals. Auk þess gildir þessi staðall þegar eining umreiknar fjárhæðir í tengslum við afleiður úr starfrækslugjaldmiðli yfir í framsetningargjaldmiðil.
- 5 Þessi staðall gildir ekki um áhættuvarnarreikningsskil liða í erlendum gjaldmiðlum, þ.m.t. áhættuvörn hreinnar fjárfestingar í erlendum rekstri. IAS-staðall 39 gildir um áhættuvarnarreikningsskil.
- 6 Þessi staðall gildir um framsetningu reikningsskila einingar í erlendum gjaldmiðli og í honum eru settar fram kröfur um slík reikningsskil sem skulu sögð fylgja alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IFRS-stöðlum). Í þessum staðli eru tilgreindar þær upplýsingar sem skal veita um umreikning fjárhagsupplýsinga, sem ekki standast þær kröfur, yfir í erlendan gjaldmiðil.
- 7 Þessi staðall gildir ekki um framsetningu í yfirliti um sjóðstreymi á sjóðstreymi sem verður til vegna viðskipta í erlendum gjaldmiðli eða umreiknings á sjóðstreymi erlends rekstrar (sjá IAS-staðal 7, yfirlit um sjóðstreymi).

SKILGREININGAR

- 8 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Lokagengi er stundargengið við dagsetningu efnahagsreiknings.

Gengismunur er munurinn sem hlýst af því að umreikna tiltekinn einingafjölda eins gjaldmiðils yfir í annan gjaldmiðil á mismunandi gengi.

Gengi er skiptihlutfall tveggja gjaldmiðla.

Gangvirði er sú fjárhæð sem unnt er að selja eign fyrir eða gera upp skuld með í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.

Erlendur gjaldmiðill er gjaldmiðill, annar en starfrækslugjaldmiðill einingarinnar.

Erlendur rekstur er eining sem er dótturfélag, hlutdeildarfélag, samrekstur eða útibú einingarinnar sem reikningsskilin taka til og er starfsemi hennar staðsett eða starfrækt í öðru landi eða öðrum gjaldmiðli en starfsemi einingarinnar sem reikningsskilin taka til.

(¹) Sjá einnig SIC-túlkun 7: upptaka evrunnar.

Starfrækslugjaldmiðill er gjaldmiðill aðalefnahagsumhverfisins sem einingin er starfrækt í.

Samstæða er móðurfélag og öll dótturfélög þess.

Peningalegir liðir eru gjaldmiðilseiningar í eigu einingar og eignir og skuldir sem fást greiddar eða skulu greiddar í föstum eða útreiknanlegum fjölda gjaldmiðilseininga.

Hrein fjárfesting í erlendum rekstri er fjárhæð hlutdeildar einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, í hreinum eignum þess rekstrar.

Framsetningargjaldmiðill er sá gjaldmiðill sem reikningsskilin eru sett fram í.

Stundargengið er gengi sem miðast við tafarlausa afhendingu.

Ítarlegar skilgreiningar

Starfrækslugjaldmiðill

- 9 Aðalefnahagsumhverfið, sem eining er starfrækt í, er yfirleitt þar sem hún aðallega myndar og notar handbært fé. Eining kannar eftirfarandi þætti við ákvörðun á starfrækslugjaldmiðli:
- a) gjaldmiðillinn:
 - i. sem hefur mest áhrif á söluverð vara og þjónustu (þetta er oft gjaldmiðillinn sem söluverð vara og þjónustu er tilgreint og greitt í) og
 - ii. í því landi sem einkum ákvarðar söluverð vara hennar og þjónustu fyrir tilstilli samkeppnisafla og -reglna.
 - b) gjaldmiðillinn sem hefur mest áhrif á kostnað við vinnu, efni og annað við afhendingu vara og þjónustu (þetta er gjarnan gjaldmiðillinn sem slíkur kostnaður er tilgreindur og greiddur í).
- 10 Eftirfarandi þættir kunna einnig að veita vísbendingar um starfrækslugjaldmiðil einingar:
- a) gjaldmiðillinn sem fjármagn úr fjármögnunarhreyfingum (þ.e. útgáfa skuldabréfa og eiginfjárgæringa) er myndað í,
 - b) gjaldmiðillinn sem tekjur af rekstrarhreyfingum eru yfirleitt í.
- 11 Eftirfarandi viðbótarþættir eru kannaðir við ákvörðun á starfrækslugjaldmiðli erlends rekstrar og því hvort starfrækslugjaldmiðill hans er sá sami og einingarinnar sem reikningsskilin taka til (einingin sem reikningsskilin taka til við er í þessu sambandi einingin sem hefur á sínum vegum erlenda reksturinn sem dótturfélag, útibú, hlutdeildarfélag eða samrekstraraðila):
- a) hvort starfsemi erlenda rekstrarins er eins og framlenging á einingunni sem reikningsskilin taka til fremur en að hún sé að verulegu leyti sjálfstæð. Dæmi um hið fyrrnefnda er þegar erlendur rekstur selur aðeins vörur, sem fluttar eru inn frá einingunni sem reikningsskilin taka til, og sendir ágóðann til hennar. Dæmi um hið síðarnefnda er þegar reksturinn safnar handbæru fé og öðrum peningalegum liðum, stofnar til gjalda, myndar tekjur og útvegar lán, allt að miklu leyti í gjaldmiðli þess lands sem reksturinn er í.
 - b) hvort viðskipti við eininguna, sem reikningsskilin taka til, eru stór eða lítill hluti af starfsemi erlenda rekstrarins,
 - c) hvort sjóðstreymi frá starfsemi erlenda rekstrarins hefur bein áhrif á sjóðstreymi einingarinnar sem reikningsskilin taka til og stendur henni auðveldlega til ráðstöfunar sem tekjur,
 - d) hvort sjóðstreymi frá starfsemi erlenda rekstrarins er nægilegt til að standa undir þeim skuldbindingum sem fyrir eru og þeim sem alla jafna er vænst án þess að einingin, sem reikningsskilin taka til, þurfi að útvega fjármagn.

- 12 Þegar framangreindar visbendingar blandast saman og ekki er ljóst hver starfrækslugjaldmiðillinn er beita stjórnendur því dómgreind sinni til að ákvarða hvaða starfrækslugjaldmiðill gefur hvað raunsannasta mynd af efnahagslegum áhrifum þeirra viðskipta, atburða og aðstæðna sem liggja til grundvallar. Hluti þessarar aðferðar er að stjórnendur veita aðalvisbendingunum í 9. lið forgang áður en þeir taka til skoðunar visbendingarnar í 10. og 11. lið en þær eru til þess ætlaðar að veita viðbótarvisbendingar við ákvörðun starfrækslugjaldmiðils einingarinnar.
- 13 Starfrækslugjaldmiðill einingar endurspeglar þau viðskipti, atburði og aðstæður sem liggja til grundvallar og skipta máli fyrir eininguna. Af þeim sökum er starfrækslugjaldmiðlinum ekki breytt, þegar hann hefur einu sinni verið ákvarðaður, nema breyting verði á þeim viðskiptum, atburðum og aðstæðum sem liggja til grundvallar.
- 14 Ef starfrækslugjaldmiðillinn er gjaldmiðill í hagkerfi þar sem óðaverðbólga ríkir eru reikningsskil einingarinnar endurgerð í samræmi við IAS-staðal 29, reikningsskil í hagkerfum þar sem óðaverðbólga ríkir. Eining getur ekki komist hjá endurgerð í samræmi við IAS-staðal 29 með því t.d. að taka upp sem starfrækslugjaldmiðil annan gjaldmiðil en starfrækslugjaldmiðil sem er ákvarðaður í samræmi við þennan staðal (t.d. starfrækslugjaldmiðil móðurfélags hennar).

Hrein fjárfesting í erlendum rekstri

- 15 Eining getur verið með peningalegan lið sem er krafa á eða skuld við erlendan rekstur. Liður, sem ekki er ætlunin að gera upp og ólíklegt er að verði gerður upp í fyrirsjáanlegri framtíð, er í reynd hluti af hreinni fjárfestingu einingarinnar í erlenda rekstrinum og er færður í samræmi við 32. og 33. lið. Þess háttar peningalegir liðir geta falið í sér langtímakröfur eða -lán. Þeir fela ekki í sér viðskiptakröfur eða viðskiptaskuldir.
- 15A Einingin, sem á peningalegan lið, sem er viðskiptakrafa á eða viðskiptaskuld við erlendan rekstur, sem er lýst í 15. lið, getur verið dótturfélag samstæðunnar. Eining á sem dæmi tvö dótturfélög, A og B. Dótturfélag B er erlendum rekstur. Dótturfélag A veitir dótturfélagi B lán. Lán dótturfélagsins A, sem er krafa á dótturfélag B, verður hluti hreinnar fjárfestingar einingarinnar í dótturfélagi B ef ekki er ætlunin að gera lánið upp og ólíklegt er að það verði gert í fyrirsjáanlegri framtíð. Þetta ætti einnig við ef dótturfélag A væri sjálft erlendum rekstur.

Peningalegir liðir

- 16 Grundvallarþáttur peningalegs liðar er réttur til að fá afhentan (eða skuldbinding um að afhenda) fastan eða ákvarðanlegan fjölda gjaldmiðilseininga. Sem dæmi má nefna: eftirlaun og önnur starfskjör sem greiða skal í handbæru fé, reiknaðar skuldbindingar sem gera skal upp með handbæru fé og arðgreiðslur í handbæru fé sem eru færðar sem skuldbinding. Eins er samningur um að fá afhentan (eða að afhenda) breytilegan fjölda eigin eiginfjárgæringa einingarinnar eða breytilegt andvirði eigna þar sem gangvirðið, sem á að fást afhent (eða á að afhenda), er jafnt föstum eða ákvarðanlegum fjölda gjaldmiðilseininga, peningalegur liður. Á hinn bóginn er grundvallarþáttur ópeningalegs liðar sá að réttur til að fá afhentan (eða skuldbinding um að afhenda) fastan eða ákvarðanlegan fjölda gjaldmiðilseininga er ekki fyrir hendi. Sem dæmi má nefna: fyrirframgreiddar fjárhæðir fyrir vörur og þjónustu (t.d. fyrirframgreidd leiga), viðskiptavild, óefnislegar eignir, birgðir, varanlegir rekstrarfjármunir og reiknaðar skuldbindingar sem á að gera upp með afhendingu ópeningalegrar eignar.

SAMANTEKT Á AÐFERÐINNI SEM KRAFIST ER Í ÞESSUM STAÐLI

- 17 Við gerð reikningsskila skal sérhver eining — hvort sem hún er sjálfstæð eining, eining með erlendum rekstri (s.s. móðurfélag) eða rekstur erlendis (s.s. dótturfélag eða útíbú) — ákvarða starfrækslugjaldmiðil sinn í samræmi við 9.–14. lið. Einingin umreiknar liði í erlendum gjaldmiðli inn í starfrækslugjaldmiðil og gerir grein fyrir áhrifunum af slíkum umreikningi í samræmi við 20.–37. og 50. lið.
- 18 Reikningsskil margra eininga ná yfir fjölda stakra eininga (í samstæðu eru t.d. móðurfélag og eitt eða fleiri dótturfélög). Ýmsar gerðir eininga, hvort sem þær eru innan samstæðu eða ekki, geta verið með fjárfestingar í hlutdeildarfélögum eða samrekstri. Þær geta einnig átt dótturfélög. Nauðsynlegt er að umreikna rekstrarárangur og fjárhagsstöðu hverrar stakrar einingar, sem telst til einingarinnar sem reikningsskilin taka til, yfir í þann gjaldmiðil sem einingin, sem reikningsskilin taka til, setur reikningsskilin fram í. Samkvæmt þessum staðli er einingu heimilt að nota hvaða gjaldmiðil (eða gjaldmiðla) sem er sem framsetningargjaldmiðil. Umreikna skal rekstrarárangur og fjárhagsstöðu hverrar stakrar einingar innan einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, sem notar annan starfrækslugjaldmiðil en framsetningargjaldmiðilinn, í samræmi við 38.–50. lið.
- 19 Samkvæmt þessum staðli er einnig heimilt að sjálfstæð eining geri reikningsskil, eða eining sem gerir aðgreind reikningsskil í samræmi við IAS-staðal 27, samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil, setji fram reikningsskil sín í hvaða gjaldmiðli (eða gjaldmiðlum) sem er. Ef framsetningargjaldmiðill einingar er annar en starfrækslugjaldmiðill hennar eru rekstrarárangur og fjárhagsstaða einnig umreiknuð yfir í framsetningargjaldmiðilinn í samræmi við 38.–50. lið.

VIÐSKIPTI Í ERLENDUM GJALDMÍÐLI SETT FRAM Í STARFRÆKSLUGJALDMÍÐLI

Upphafleg færsla

- 20 Viðskipti í erlendum gjaldmiðli eru viðskipti sem eru tilgreind eða skulu gerð upp í erlendum gjaldmiðli, þ.m.t. viðskipti þegar eining:
- kaupir eða selur vöru eða þjónustu á verði sem tilgreint er í erlendum gjaldmiðli,
 - fær að láni eða lánar fjármagn þar sem endurgreiðslan er tilgreind í erlendum gjaldmiðli eða
 - kaupir eða selur á annan hátt eignir eða stofnar til eða gerir upp skuldir sem eru tilgreindar í erlendum gjaldmiðli.
- 21 Viðskipti í erlendum gjaldmiðli skal í upphafi skrá í starfrækslugjaldmiðlinum með því að umreikna fjárhæðina í erlenda gjaldmiðlinum út frá stundargengi starfrækslugjaldmiðilsins gagnvart erlenda gjaldmiðlinum á degi viðskiptanna.
- 22 Dagsetning viðskiptanna er sú dagsetning þegar viðskiptin uppfylla skilyrði fyrir færslu í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla (IFRS-staðla). Af hagkvæmnisástæðum er oft notað gengi sem er nálægt raunverulegu gengi á degi viðskiptanna, t.d. er hægt að nota meðalgengi viku eða mánaðar fyrir öll viðskipti í hverjum erlendum gjaldmiðli fyrir sig sem eiga sér stað á tímabilinu. Ef gengi sveiflast verulega er þó ekki rétt að nota meðalgengi fyrir tímabil.

Framsetning í síðari efnahagsreikningum

- 23 Við hverja dagsetningu efnahagsreiknings:
- skal umreikna peningalega liði í erlendum gjaldmiðli á lokagengi,
 - skal umreikna ópeningalega liði, sem metnir eru á upphaflegu kostnaðarverði í erlendum gjaldmiðli, á genginu sem gildi á degi viðskiptanna og
 - skal umreikna ópeningalega liði, sem metnir eru á gangvirði í erlendum gjaldmiðli, á genginu sem gildi daginn sem gangverðið var ákvarðað.
- 24 Bókfært verð liðar er ákvarðað í tengslum við aðra viðeigandi staðla. Varanlega rekstrarfjármuni má t.d. meta á gangvirði eða upphaflegu kostnaðarverði í samræmi við IAS-staðal 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*. Ef fjárhæðin er ákvörðuð í erlendum gjaldmiðli er hún umreiknuð yfir í starfrækslugjaldmiðil í samræmi við þennan staðal hvort sem bókfært verð er ákvarðað miðað við upphaflegt kostnaðarverð eða gangvirði.
- 25 Bókfært verð nokkurra liða er ákvarðað með því að bera saman tvær eða fleiri fjárhæðir. Bókfært verð birgða er t.d. kostnaðarverð eða hreint söluvirði, hvort heldur er lægra, í samræmi við IAS-staðal 2, *birgðir*. Á sama hátt er bókfært verð eignar, sem vísbending er um að hafi rýrnað í verði, bókfært verð hennar fyrir hugsanlegt virðisrýrnunartap eða endurheimtanleg fjárhæð hennar, hvort heldur er lægra, í samræmi við IAS-staðal 36, *virðisrýrnun eigna*. Þegar slík eign er ópeningaleg og er metin í erlendum gjaldmiðli er bókfærða verðið ákvarðað með því að bera saman:
- kostnaðarverð eða bókfært verð, eins og við á, umreiknað á gengi dagsins þegar sú fjárhæð var ákvörðuð (þ.e. genginu á degi viðskipta vegna liðar sem er metinn á upphaflegu kostnaðarverði),
 - hreint söluvirði eða endurheimtanleg fjárhæð, eins og við á, umreiknað á gengi dagsins þegar það virði var ákvarðað (t.d. lokagengi miðað við dagsetningu efnahagsreiknings).

Áhrifin af þessum samanburði kunna að vera að virðisrýrnunartap sé fært í starfrækslugjaldmiðli en væri ekki fært í erlenda gjaldmiðlinum eða öfugt.

- 26 Þegar nokkrir möguleikar eru á gengi er notað það gengi sem framtíðarsjóðstreymi, sem kemur fram í viðskiptunum eða stöðunni, gæti hafa verið gert upp í ef sjóðstreymið hefði átt sér stað þann dag sem matið fór fram. Ef ekki er unnt að skipta tveimur gjaldmiðlum innbyrðis tímabundið er notað fyrsta gengið eftir að skipti urðu möguleg.

Færsla gengismunar

- 27 Eins og kemur fram í 3. lið gildir IAS-staðal 39 um áhættuvarreikningsskil fyrir liði í erlendum gjaldmiðli. Með beitingu áhættuvarreikningsskila er gerð krafa um að eining færi nokkrar gerðir gengismunar með öðrum hætti en með þeirri meðferð sem gerð er krafa um í þessum staðli. Í IAS-staðli 39 er t.d. gerð krafa um að gengismunar á peningalegum liðum sem flokkast undir áhættuvarnargerninga í sjóðstreymisvörn sé upphaflega færður á eigin fé að því marki sem vörnin skilar árangri.

- 28 Gengismunur sem stafar af uppgjöri peningalegra liða eða umreikningi á peningalegum liðum einingar á öðru gengi en því sem þeir voru umreiknaðir á í upphaflegri færslu á tímabilinu eða í fyrri reikningsskilum, skal færa í rekstrarreikning á tímabilinu þegar hann verður til, nema að því leyti sem fram kemur í 32. lið.
- 29 Þegar peningalegir liðir orsakast af viðskiptum í erlendum gjaldmiðli og breyting verður á gengi frá viðskiptadegi til uppgjörsdags myndast gengismunur. Þegar viðskipti eru gerð upp á reikningsskilatímabilinu þegar þau áttu sér stað er allur gengismunur færður á það tímabil. Þegar viðskipti eru hins vegar gerð upp á síðara reikningsskilatímabili er gengismunurinn, sem færður er á hverju tímabili fram að greiðsludegi, ákvarðaður af þeim gengisbreytingum sem orðið hafa á hverju tímabili.
- 30 Þegar ágóði eða tap á ópeningalegum lið er fært beint á eigið fé skal færa gengisþáttinn í ágóðanum eða tapinu beint á eigið fé. Þegar ágóði eða tap á ópeningalegum lið er á hinn bóginn tekju- eða gjaldfært skal færa gengisþáttinn í þess háttar ágóða eða tapi. í rekstrarreikning.
- 31 Í öðrum stöðlum er gerð krafa um að tiltekinn ágóði og tiltekið tap skuli færast beint á eigið fé. Í IAS-staðli 16 er t.d. gerð krafa um að tiltekinn ágóði og tiltekið tap, sem leiðir af endurmati á varanlegum rekstrarfjármunum, sé fært beint á eigið fé. Þegar slík eign er metin í erlendum gjaldmiðli er gerð krafa um það í c-lið 23. Liðar í þessum staðli að endurmetin fjárhæð skuli umreiknuð á gengi dagsins þegar virðið er ákvarðað, sem leiðir til gengismunar sem er einnig færður á eigið fé.
- 32 Gengismunur sem stafar af peningalegum lið sem er hluti af hreinni fjárfestingu einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, í erlendum rekstri (sjá 15. lið) skal færður í rekstrarreikning í aðgreindum reikningsskilum einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, eða eigin reikningsskilum erlenda rekstrarins, eins og við á. Í reikningsskilum sem ná yfir erlenda reksturinn og eininguna, sem reikningsskilin taka til (t.d. samstæðureikningsskilum þegar erlendi reksturinn er dótturfélag), skal upphaflega færa þess háttar gengismun á aðgreindan þátt meðal eigin fjár og við ráðstöfun hreinnar fjárfestingar í samræmi við 48. lið skal færa gengismuninn í rekstrarreikning.
- 33 Þegar peningalegur liður er hluti af hreinni fjárfestingu einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, í erlendum rekstri og er tilgreindur í starfrækslugjaldmiðli einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, myndast gengismunur í eigin reikningsskilum erlenda rekstrarins í samræmi við 28. lið. Eins myndast gengismunur í samræmi við 28. lið í aðgreindum reikningsskilum einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, ef slikur liður er tilgreindur í starfrækslugjaldmiðli erlenda rekstrarins. Ef slíkur liður er tilgreindur í öðrum gjaldmiðli en starfrækslugjaldmiðli einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, eða erlenda rekstrarins, myndast gengismunur í aðgreindum reikningsskilum einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, og í eigin reikningsskilum erlenda rekstrarins, í samræmi við 28. lið. Þess háttar gengismunur er endurflokkaður í sérstakan eiginfjárfátt í reikningsskilunum yfir erlenda reksturinn og eininguna, sem reikningsskilin taka til, (þ.e. reikningsskilum þar sem gerð er grein fyrir erlenda rekstrinum í samstæðureikningsskilum, í hlutfallslegum samstæðureikningsskilum eða með hlutdeildaraðferðinni).
- 34 Þegar reikningshald og skrár einingar eru í öðrum gjaldmiðli en starfrækslugjaldmiðli hennar eru allar fjárhæðir umreiknaðar yfir í starfrækslugjaldmiðilinn þegar einingin gerir reikningsskilin í samræmi við 20.–26. lið. Með þessu verða sömu fjárhæðir í starfrækslugjaldmiðlinum og hefði orðið ef liðirnir hefðu upphaflega verið skráðir í starfrækslugjaldmiðlinum. Peningalegir liðir eru t.d. umreiknaðir yfir í starfrækslugjaldmiðilinn á lokagengi og ópeningalegir liðir, sem eru metnir samkvæmt kostnaðarverðsreglunni, eru umreiknaðir á gengi dagsins þegar viðskiptin, sem leiddu til færslu þeirra, áttu sér stað.

Breyting á starfrækslugjaldmiðli

- 35 Þegar breyting verður á starfrækslugjaldmiðli einingar skal hún beita þeim umreikningsaðferðum, sem eiga við nýja starfrækslugjaldmiðilinn, framvirkt frá þeim degi sem breytingin verður.
- 36 Eins og fram kemur í 13. lið endurspeglar starfrækslugjaldmiðill einingar þau viðskipti, atburði og aðstæður sem liggja til grundvallar og skipta máli fyrir eininguna. Af þeim sökum er ekki unnt að breyta starfrækslugjaldmiðlinum, þegar hann hefur einu sinni verið ákvarðaður, nema breyting verði á þeim viðskiptum, atburðum og aðstæðum sem liggja til grundvallar. Breyting á gjaldmiðli, sem hefur aðallega áhrif á söluverð vara og þjónustu, kann t.d. að leiða til breytingar á starfrækslugjaldmiðli einingar.
- 37 Áhrifin af breytingu á starfrækslugjaldmiðli eru færð framvirkt. Eining umreiknar, með öðrum orðum, alla liði yfir í nýja starfrækslugjaldmiðilinn á gengi dagsins sem breytingin er gerð. Farið er með þessar umreiknuðu fjárhæðir fyrir ópeningalega liði sem upphaflegt kostnaðarverð. Gengismunur, sem stafar af umreikningnum á erlendum rekstri sem áður var flokkaður í eigin fé í samræmi við 32. lið og c-lið 39. liðar, er ekki færður í rekstrarreikning fyrir en við ráðstöfun rekstrarins.

NOTKUN ANNARS FRAMSETNINGARGJALDMÍÐILS EN STARFRÆKSLUGJALDMÍÐILS

Umreikningur yfir í framsetningargjaldmiðil

- 38 Eining getur sett fram reikningsskil sín í hvaða erlendum gjaldmiðli (eða gjaldmiðlum) sem er. Ef framsetningargjaldmiðill einingar er annar en starfrækslugjaldmiðill hennar umreiknar hún rekstrarárangur sinn og fjárhagsstöðu yfir í framsetningargjaldmiðilinn. Þegar í samstæðu eru t.d. stakar einingar með mismunandi starfrækslugjaldmiðla er rekstrarniðurstaða og fjárhagsstaða hverrar einingar tilgreind í sameiginlegum gjaldmiðli svo að unnt sé að setja fram samstæðureikningsskil.
- 39 Rekstrarniðurstöðu og fjárhagsstöðu einingar, sem notar starfrækslugjaldmiðil sem er ekki gjaldmiðill hagkerfis þar sem óðaverðbólga ríkir, skal umreikna yfir í annan framsetningargjaldmiðil með eftirfarandi aðferð:
- eignir og skuldir í sérhverjum efnahagsreikningi, sem er settur fram (þ.e. ásamt samanburðartölum), skal umreikna á lokagengi miðað við dagsetningu þess efnahagsreiknings,
 - tekjur og gjöld í sérhverjum rekstrarreikningi (þ.e. ásamt samanburðartölum) skal umreikna á gengi á viðskiptadögum og
 - allan gengismismun, sem af því leiðir, skal færa sem aðgreindan þátt meðal eigin fjár.
- 40 Af hagkvæmnisástæðum er oft notað gengi sem er nálgun á genginu á viðskiptadegi, t.d. er oft notað meðalgengi tímabilsins við umreikning tekju- og gjaldaliða. Ef gengi sveiflast verulega er þó ekki rétt að nota meðalgengi fyrir tímabil.
- 41 Gengismunurinn sem um getur í c-lið 39. liðar stafar af:
- umreikningi tekna og gjalda á gengi þeirra daga, sem viðskiptin fara fram, og eigna og skulda á lokagengi. Slíkur gengismunur stafar bæði af tekju- og gjaldaliðum, sem eru færðir í rekstrarreikning og þeim liðum sem eru færðir beint á eigið fé.
 - umreikningi á upphafsstöðu hreinna eigna á lokagengi sem er annað en fyrra lokagengi.

Þessi gengismunur er ekki færður í rekstrarreikning vegna þess að breytingarnar á genginu hafa lítil sem engin bein áhrif á núverandi sjóðstreymi eða framtíðarsjóðstreymi vegna rekstrarins. Þegar gengismunur tengist erlendum rekstri sem er hluti af samstæðu en ekki að öllu leyti í eigu einingarinnar er uppsöfnuðum gengismun, sem hlýst af umreikningi og hægt er að rekja til hlutdeildar minnihluta, skipt niður á og færður sem hluti af hlutdeild minnihluta í efnahagsreikningi samstæðunnar.

- 42 Rekstrarniðurstöður og fjárhagsstöðu einingar, sem notar starfrækslugjaldmiðil sem er gjaldmiðill hagkerfis þar sem óðaverðbólga ríkir, skal umreikna yfir í annan framsetningargjaldmiðil með eftirfarandi aðferð:
- allar fjárhæðir (þ.e. eignir, skuldir, eiginfjárliðir, tekjur og gjöld, ásamt samanburðartölum), skal umreikna á lokagengi miðað við dagsetningu nýjasta efnahagsreikningsins, nema
 - þegar fjárhæðir eru umreiknaðar yfir í gjaldmiðil hagkerfis þar sem ekki ríkir óðaverðbólga, en þá eru samanburðarfjárhæðirnar þær fjárhæðir sem voru settar fram sem fjárhæðir yfirstandandi árs í viðeigandi reikningsskilum frá fyrra ári (þ.e. ekki leiðréttar vegna síðari breytinga á verðlagi eða síðari breytinga á gengi).

- 43 Þegar starfrækslugjaldmiðill einingar er gjaldmiðill hagkerfis þar sem óðaverðbólga ríkir skal einingin endurgera reikningsskil sín í samræmi við IAS-staðal 29 áður en hún beitir umreikningsaðferðinni sem sett er fram í 42. lið, að undanskildum samanburðarfjárhæðum sem eru umreiknaðar yfir í gjaldmiðil hagkerfis þar sem óðaverðbólga ríkir ekki (sjá b-lið 42. liðar). Þegar óðaverðbólgu linnir í hagkerfinu og einingin verðleiðréttir ekki lengur reikningsskil sín í samræmi við IAS-staðal 29 skal hún nota fjárhæðirnar sem voru verðleiðréttar til verðlags dagsins þegar einingin hætti að verðleiðrétt reikningsskilin sem upphaflegt kostnaðarverð fyrir umreikning yfir í framsetningargjaldmiðilinn.

Umreikningur á erlendum rekstri

- 44 Auk 38.–43. liðar gildir 45.–47. liður þegar rekstrarniðurstöður og fjárhagsstaða erlends rekstrar eru umreiknaðar yfir í framsetningargjaldmiðil svo að hægt sé að telja erlenda reksturinn með í reikningsskilum einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, við umreikning á rekstrarniðurstöðu og fjárhagsstöðu erlends rekstrar í samstæðureikningsskilum, hlutfallslegum samstæðureikningsskilum eða reikningsskilum með hlutdeildaraðferð.
- 45 Sameining rekstrarniðurstaðna og fjárhagsstöðu erlends rekstrar við reikningsskil einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, er gerð eftir venjulegum aðferðum við gerð samstæðureikningsskila, s.s. með því að fella út stöður innan samstæðu og viðskipti dótturfélags innan samstæðu (sjá IAS-staðal 27 og IAS-staðal 31, hlutdeild í samrekstri). Ekki er þó hægt að fella út peningalegar eignir (eða skuldir) innan samstæðunnar, hvort sem þær eru til skamms eða langs tíma, á móti samsvarandi skuldum (eða eignum) án þess að sýna afleiðingar gengissveiflna í samstæðureikningsskilunum. Það stafar af því að peningalegum lið fylgir skuldbinding um að breyta einum

gjaldmiðli í annan og einingin, sem reikningsskilin taka til, verður þar með óvarin fyrir ágóða eða tapi vegna gengissveiflna. Í samræmi við þetta er slíkur gengismunur áfram færður í rekstrarreikning í samstæðureikningsskilum einingarinnar sem reikningsskilin taka til eða, ef hann verður til við þær aðstæður sem lýst er í 32. lið, er hann flokkaður sem eigið fé þar til erlenda rekstrinum hefur verið ráðstafað.

- 46 Þegar reikningsskil erlends rekstrar miðast við annan reikningsskiladag en reikningsskil einingarinnar sem reikningsskilin taka til, semur erlendi reksturinn oft viðbótaryfirlit sem miðast við sömu dagsetningu og reikningsskil einingarinnar sem reikningsskilin taka til. Þegar þetta er ekki gert er heimilt samkvæmt IAS-staðli 27 að nota annan reikningsskiladag, að því tilskildu að ekki muni meira en þremur mánuðum og að leiðréttingar séu gerðar vegna áhrifa af umtalsverðum viðskiptum eða öðrum atburðum sem gerast á milli reikningsskiladaganna. Í slíkum tilvikum eru eignir og skuldir erlenda rekstrarins umreiknaðar á genginu sem var í gildi við dagsetningu efnahagsreiknings erlenda rekstrarins. Leiðréttingar eru gerðar vegna verulegra breytinga á gengi fram til dagsetningar efnahagsreiknings einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, í samræmi við IAS-staðal 27. Sama aðferð er notuð þegar hlutdeildaraðferðinni er beitt á hlutdeildarfélög og samrekstur þegar notuð eru hlutfallsleg samstæðureikningsskil í samrekstri í samræmi við IAS-staðal 28, fjárfestingar í hlutdeildarfélögum, og IAS-staðal 31.
- 47 Fara skal með viðskiptavild, sem verður til við kaup á erlendum rekstri, og þá gangvirðisleiðréttingu, sem kann að verða á bókfærðu verði eigna og skulda við kaupin á erlenda rekstrinum, sem eignir og skuldir erlenda rekstrarins. Þær skulu því tilgreindar í starfrækslugjaldmiðli erlenda rekstrarins og skulu umreiknaðar á lokagenginu í samræmi við 39. og 42. lið.

Ráðstöfun á erlendum rekstri

- 48 Við ráðstöfun á erlendum rekstri skal færa uppsafnaða fjárhæð gengismunar, sem var frestað í aðgreindum þætti meðal eigin fjár í tengslum við erlenda reksturinn, í rekstrarreikning þegar hagnaðurinn eða tapið af ráðstöfuninni er fært.
- 49 Eining getur ráðstafað hlutdeild sinni í erlendum rekstri með sölu, félagsslitum, endurgreiðslu hlutafjár eða brotthvarfi frá hluta af erlenda rekstrinum eða frá honum öllum. Aðgreiðsla er því aðeins hluti af ráðstöfun að hún teljist endurgreiðsla á fjárfestingunni, t.d. þegar arðurinn er greiddur af forkaupahagnaði. Ef um er að ræða ráðstöfun að hluta er aðeins samsvarandi hluti af tengda, uppsafnaða gengismuninum talinn til söluhagnaðar eða sölutaps. Niðurfærsla á bókfærðu verði erlends rekstrar telst ekki ráðstöfun að hluta. Að sama skapi er enginn hluti frestaða gengishagnaðarinnar eða gengistapsins færður í rekstrarreikning þegar niðurfærslan fer fram.

SKATTALEG ÁHRIF ALLS GENGISMUNAR

- 50 Ágóði eða tap af viðskiptum í erlendum gjaldmiðli og gengismunur sem hlýst af umreikningi á rekstrarniðurstöðu og fjárhagsstöðu einingar (þ.m.t. erlendum rekstur) yfir í annan gjaldmiðil kann að hafa skattaleg áhrif. IAS-staðall 12, *tekjuskattar*, gildir um þessi skattalegu áhrif.

UPPLÝSINGAR

- 51 Í 53. og 55–57. lið eiga tilvísanir í „starfrækslugjaldmiðil“, þegar um er að ræða samstæðu, við um starfrækslugjaldmiðil móðurfélagsins.
- 52 Eining skal birta upplýsingar um:
- fjárhæð gengismunar, sem er færður í rekstrarreikning, nema þegar hann stafar af fjármálagerningum sem metnir eru á gangvirði í rekstrarreikningi í samræmi við IAS-staðal 39 og
 - hreinan gengismun, sem er flokkaður í aðgreindan þátt meðal eigin fjár, og afstemmingu fjárhæðar slíks gengismunar við upphaf og lok tímabils.
- 53 Þegar framsetningargjaldmiðill er annar en starfrækslugjaldmiðill skal greina frá þeirri staðreynd ásamt því hver starfrækslugjaldmiðillinn er og ástæðu þess að notaður er annar gjaldmiðill en framsetningargjaldmiðillinn.
- 54 Þegar starfrækslugjaldmiðli annaðhvort einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, eða umtalsverðs, erlends rekstrar er breytt skal greina frá því og ástæðunni fyrir breytingunni á starfrækslugjaldmiðli.

- 55 Þegar eining setur fram reikningsskil sín í gjaldmiðli, sem er annar en starfrækslugjaldmiðill hennar, skal hún ekki segja reikningsskilin fylgja alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IFRS-stöðlum) nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum á þessum stöðlum, þ.m.t. umreikningsaðferðin sem er sett fram í 39. og 42. lið.
- 56 Eining setur stundum reikningsskil sín eða aðrar fjárhagsupplýsingar fram í gjaldmiðli, sem er ekki starfrækslugjaldmiðill hennar, án þess að hún uppfylli kröfur 55. liðar. Eining getur t.d. aðeins breytt völdum liðum í reikningsskilum sínum yfir í annan gjaldmiðil. Annað dæmi er eining sem hefur starfrækslugjaldmiðil, sem er ekki gjaldmiðill þar sem óðaverðbólga ríkir, sem breytir reikningsskilunum yfir í annan gjaldmiðil með því að umreikna alla liði á nýjasta lokagengi. Slík umbreyting er ekki í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla (IFRS-staðla) og er gerð krafa um upplýsingar skv. 57. lið.
- 57 Þegar eining birtir reikningsskil sín eða aðrar fjárhagsupplýsingar í gjaldmiðli, sem er ekki starfrækslugjaldmiðill eða framsetningargjaldmiðill hennar og kröfur í 55. lið eru ekki uppfylltar, skal hún:
- auðkenna upplýsingarnar greinilega sem viðbótarupplýsingar til að greina þær frá upplýsingunum sem fylgja IFRS-stöðlum,
 - greina frá gjaldmiðlinum sem viðbótarupplýsingarnar eru gefnar í og
 - greina frá starfrækslugjaldmiðlinum og umreikningsaðferðinni, sem er notuð til að ákvarða hvaða viðbótarupplýsingar eru birtar.

GILDISTÖKUDAGUR OG BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

- 58 Eining skal beita þessum staðli fyrir árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir. Ef eining beitir þessum staðli vegna tímabils sem hefst fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.
- 58A Með breytingu á IAS-staðli 21, hrein fjárfesting í erlendum rekstri, sem var gefin út í desember 2005, bættist 15. liður A við og 33. liður breyttist. Eining skal beita þessum breytingum að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2006 eða síðar. Hvatt er til þess að breytingarnar séu teknar upp fyrir.
- 59 Eining skal beita 47. lið framvirkt á allar yfirtökur sem fara fram eftir að reikningsskilatímabilið, þegar þessum staðli er fyrst beitt, er hafið. Afturvirk beiting 47. liðar að því er varðar fyrri yfirtökur er heimil. Eigi að fara framvirkt með yfirtöku á erlendum rekstri, sem fer fram áður en þessum staðli er fyrst beitt, skal einingin ekki endurgera fyrri ár og til samræmis við það, þegar við á, fara með viðskiptavild og gangvirðisleiðréttingu, sem verður til vegna yfirtökunnar, sem eignir og skuldir einingarinnar fremur en eignir og skuldir erlenda rekstrarins. Af þeim sökum hafa viðskiptavild og gangvirðisleiðréttingar annaðhvort þegar verið settar fram í starfrækslugjaldmiðli einingarinnar eða eru ópeningalegir liðir í erlendum gjaldmiðli sem skráðir eru miðað við gengið á þeim degi þegar yfirtakan fór fram.
- 60 Allar aðrar breytingar, sem leiðir af beitingu þessa staðals, skal færa í samræmi við kröfur í IAS-staðli 8, reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur.

AFTURKÖLLUN ANNARRA YFIRLÝSINGA

- 61 Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 21, *áhrif gengisbreytinga í erlendum gjaldmiðlum* (endurskoðaður 1993).
- 62 Þessi staðall kemur í stað eftirfarandi túlkana:
- SIC-túlkunar 11: *erlendir gjaldmiðlar — eignfærsla tapa sem hljótast af mjög mikilli gengislækkun gjaldmiðils,*
 - SIC-túlkunar 19: *reikningsskilagjaldmiðill — mat og framsetning reikningsskila samkvæmt IAS-staðli 21 og IAS-staðli 29 og*
 - SIC-túlkunar 30: *reikningsskilagjaldmiðill — umreikningur úr matsgjaldmiðli yfir í framsetningargjaldmiðil.*

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 23

Fjármagnskostnaður

MARKMIÐ

Markmiðið með þessum staðli er að segja fyrir um reikningshaldslega meðferð fjármagnskostnaðar. Í þessum staðli er almennt gerð krafa um að fjármagnskostnaður sé gjaldfærður strax. Samkvæmt staðlinum er þó heimiluð, sem leyfileg fráviksaðferð, eignfærsla fjármagnskostnaðar sem hægt er að tengja beint kaupum, byggingu eða framleiðslu á eign sem uppfyllir skilyrði um eignfærslu fjármagnskostnaðar.

GILDISSVIÐ

- 1 Þessum staðli skal beita við færslu fjármagnskostnaðar.
- 2 Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 23, eignfærsla fjármagnskostnaðar, sem var samþykktur 1983.
- 3 Í þessum staðli er ekki fjallað um raunverulegan eða reiknaðan kostnað vegna eigin fjár, þ.m.t. forgangshlutfjármagn sem ekki er flokkað sem skuld.

SKILGREININGAR

- 4 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Fjármagnskostnaður er vextir og annar kostnaður sem eining stofnar til í tengslum við lántöku á fjármagni.

Hæf eign er eign sem óhjákvæmilegt er að taki talsverðan tíma að gera tilbúna til fyrirhugaðrar notkunar eða sölu.

- 5 Fjármagnskostnaður getur innifalið:
 - a) vexti af yfirdrætti í banka og skammtíma- og langtímalántökum,
 - b) afskrift afsláttar eða yfirverðs, sem tengist lántökum,
 - c) afskrift viðbótarkostnaðar, sem stofnað er til í tengslum við útvegum lána,
 - d) fjármögnunargjöld vegna fjármögnunarleigu sem eru færð í samræmi við IAS-staðal 17, leigusamningar, og
 - e) gengismun, sem hlýst af lántöku í erlendum gjaldmiðli, að því marki sem hann telst leiðrétting á vaxtakostnaði.
- 6 Dæmi um hæfar eignir eru birgðir sem tekur umtalsverðan tíma að koma í söluhæft ástand, verksmiðjur, raforkuvirkjanir og fjárfestingareignir. Aðrar fjárfestingar og þær birgðir, sem framleiddar eru reglulega eða framleiddar endurtekið í miklu magni á stuttu tímabili, eru ekki hæfar eignir. Eignir, sem tilbúnar eru til fyrirhugaðrar notkunar eða eru söluhæfar við kaup, eru heldur ekki hæfar eignir.

FJÁRMAGNSKOSTNAÐUR — AÐALREGLA

Færsla

- 7 Fjármagnskostnað skal færa sem gjöld á því tímabili sem stofnað er til hans.
- 8 Samkvæmt aðalreglu er fjármagnskostnaður færður sem gjöld á því tímabili sem stofnað er til hans, óháð því til hvers lánin eru notuð.

Upplýsingar

- 9 Í reikningsskilum skal greina frá þeirri reikningsskilaaðferð sem beitt er á fjármagnskostnað.

FJÁRMAGNSKOSTNAÐUR — LEYFILEG FRÁVIKSAÐFERÐ

Færsla

- 10 Fjármagnskostnað skal færa sem gjöld á því tímabili sem stofnað er til hans nema að því marki sem hann er eignfærður í samræmi við 11. lið.

- 11 Fjármagnskostnað, sem tengja má beint kaupum, byggingu eða framleiðslu á hæftri eign, skal eignfæra sem hluta af kostnaði vegna þeirrar eignar. Fjárhæð eignfæranlegs fjármagnskostnaðar skal ákvarða í samræmi við þennan staðal.
- 12 Samkvæmt leyfilegri fráviksaðferð er fjármagnskostnaður, sem hægt er að tengja beint kaupum, byggingu eða framleiðslu á eign, hluti af kostnaði vegna þeirrar eignar. Slíkur fjármagnskostnaður er eignfærður sem hluti af kostnaði vegna eignarinnar þegar líklegt er að hann muni leiða til efnahagslegs ávinnings fyrir eininguna í framtíðinni og unnt er að meta kostnaðinn með áreiðanlegum hætti. Annar fjármagnskostnaður er færður sem gjöld á því tímabili sem stofnað er til hans.

Eignfæranlegur fjármagnskostnaður

- 13 Fjármagnskostnað, sem tengja má beint kaupum, byggingu eða framleiðslu á hæftri eign, er sá fjármagnskostnaður sem komist hefði verið hjá ef útgjöld hefðu ekki orðið vegna hinnar hæfu eignar. Þegar eining fær fjármagn að láni sérstaklega í þeim tilgangi að afla tiltekinnar, hæfrar eignar er auðveldlega hægt að greina þann fjármagnskostnað sem tengist hæfu eigninni beint.
- 14 Erfitt getur verið að greina bein tengsl milli tiltekinnar lántöku og hæfrar eignar svo og að ákvarða hvaða lántöku hefði verið hægt að komast hjá með öðrum hætti. Erfiðleikar af því tagi koma t.d. upp þegar fjármögnunarhreyfingum einingar er miðstýrt. Erfiðleikar koma einnig upp þegar samstæða notar mismunandi tegundir lántökugerninga til að afla lánsfjár á mismunandi vöxtum og endurlánar öðrum fyrirtækjum í samstæðunni þetta fjármagn á mismunandi grundvelli. Önnur vandkvæði koma upp vegna lána sem gefin eru upp í eða tengd eru erlendum gjaldmiðlum þegar samstæðan starfar í efnahagskerfum þar sem verðbólga er mikil og vegna gengissveiflna. Af því leiðir að erfitt er að ákvarða fjárhæðir fjármagnskostnaðar sem tengja má beint kaupum á hæftri eign og þá er nauðsynlegt að beita mati.
- 15 Að því marki sem fjármagn er tekið að láni í þeim sérstaka tilgangi að afla hæfrar eignar skal ákvarða fjárhæð eignfæranlegs fjármagnskostnaðar vegna þeirrar eignar sem hinn raunverulega fjármagnskostnað sem stofnað var til með lántökunni á tímabilinu, að frádragnum fjárfestingartekjum af tímabundinni fjárfestingu þeirrar lántöku.
- 16 Fyrirkomulag fjármögnunar vegna hæfrar eignar getur leitt til þess að eining afli lánsfjár og stofni til tengds fjármagnskostnaðar áður en hluti fjármagnsins eða það allt er notað í útgjöld vegna hæfu eignarinnar. Í slíkum tilvikum er fjármagnið oft notað til tímabundinna fjárfestinga uns það er notað í útgjöld vegna hæfu eignarinnar. Við ákvörðun á fjárhæð eignfæranlegs fjármagnskostnaðar á einhverju tímabili eru fjárfestingartekjur af þessu fjármagni dregnar frá fjármagnskostnaðinum sem stofnað hefur verið til.
- 17 Að því marki sem fjármagn er tekið að láni almennt og notað í þeim tilgangi að afla hæfrar eignar skal ákvarða fjárhæð eignfæranlegs fjármagnskostnaðar með því að beita eignfærsluhlutfalli á útgjöld vegna eignarinnar. Eignfærsluhlutfall skal vera vegið meðaltal fjármagnskostnaðar sem á við útistandandi lántöku einingar á tímabilinu, aðra en þá lántöku sem er sérstaklega í þeim tilgangi að afla hæfrar eignar. Fjárhæð fjármagnskostnaðar, sem eignfærður er á tímabili, skal ekki vera umfram fjárhæð fjármagnskostnaðar sem stofnað er til á því tímabili.
- 18 Við sumar aðstæður er viðeigandi að telja allar lántökur móðurfélags og dótturfélaga þess með við útreikning á vegnu meðaltali fjármagnskostnaðar. Við aðrar kringumstæður er viðeigandi að hvert dótturfélag fyrir sig noti vegið meðaltal fjármagnskostnaðar sem tengist eigin lántöku.

Bókfært verð hæfrar eignar umfram endurheimtanlega fjárhæð

- 19 Þegar bókfært verð eða áætlaður endanlegur kostnaður vegna hæfrar eignar er hærri en endurheimtanleg fjárhæð eða hreint söluvirði hennar er bókfært verð niðurfært eða afskrifað í samræmi við kröfur annarra staðla. Í sumum tilvikum er niðurfærða eða afskrifaða fjárhæðin bækfærð í samræmi við þessa sömu staðla.

Upphaf eignfærslu

- 20 Eignfærsla fjármagnskostnaðar, sem hluti af kostnaði vegna hæfrar eignar, skal hefjast þegar:
- stofnað er til útgjalda vegna eignarinnar,
 - stofnað er til fjármagnskostnaðar og

c) starfsemi stendur yfir sem er nauðsynleg til að búa eignina undir fyrirhugaða notkun eða sölu.

- 21 Aðeins þau útgjöld, sem leitt hafa til greiðslna handbærs fjár, yfirfærslu annarra eigna eða stofnunar vaxtaberandi skulda teljast til útgjalda vegna hæfrar eignar. Útgjöld lækka við móttöku fyrirframgreiðslna og styrkja í tengslum við eignina (sjá IAS-staðal 20, færsla opinberra styrkja og upplýsingar um opinbera aðstoð). Meðaltal bókfærðs verðs eignarinnar á tímabili, þ.m.t. áður eignfærður fjármagnskostnaður, er venjulega sanngjörn nálgun á því kostnaðarverði sem lagt er til grundvallar við eignfærslu vaxta á tímabilinu.
- 22 Sú starfsemi, sem er nauðsynleg til þess að búa eignina undir fyrirhugaða notkun eða sölu, felur í sér meira en að setja eignina saman efnislega. Hún felur í sér tæknilega vinnu og stjórnsýslustörf áður en efnisleg samsetning hefst, s.s. starfsemi sem tengist öflun leyfa áður en hin efnislega samsetning hefst. Slik starfsemi felur þó ekki í sér eignarhald á eign þegar engin framleiðsla eða þróun, sem breytir ástandi eignarinnar, á sér stað. Til dæmis er fjármagnskostnaður, sem stofnað er til á meðan skipulagning á landi stendur yfir, eignfærður á því tímabili sem starfsemi, sem tengist skipulagningunni, á sér stað. Fjármagnskostnaður, sem stofnað er til á meðan eignarhald er á landi, sem keypt hefur verið til byggingar en þar sem engin tengd skipulagningar- eða undirbúningsvinna fer fram, uppfyllir þó ekki skilyrði um eignfærslu.

Frestun eignfærslu

- 23 Eignfærslu fjármagnskostnaðar skal fresta þegar virkri skipulagningu er hætt í langan tíma í einu.
- 24 Unnt er að stofna til fjármagnskostnaðar þegar nauðsynlegri starfsemi til að búa eign undir fyrirhugaða notkun eða sölu er hætt í langan tíma í einu. Slikur kostnaður er kostnaður við eignarhald á eignum sem hefur verið lokið að hluta og uppfyllir ekki skilyrði um eignfærslu. Eignfærslu fjármagnskostnaðar er þó venjulega ekki frestað á því tímabili þegar töluverð tæknileg vinna og stjórnsýslustörf fara fram. Eignfærslu fjármagnskostnaðar er heldur ekki frestað þegar tímabundin tölur er nauðsynlegur hluti ferlis við að búa eign undir fyrirhugaða notkun eða sölu. Eignfærsla heldur t.d. áfram á þeim langa tíma sem þarf til að birgðir nái fullum þroska eða á þeim langa tíma sem mikil vatnshæð seinkar brúarsmíði ef algengt er að vatnshæð sé mikil á smíðatímanum á því landsvæði sem um er að ræða.

Stöðvun eignfærslu

- 25 Stöðva skal eignfærslu fjármagnskostnaðar þegar nánast allri nauðsynlegri starfsemi til að búa hæfa eign undir fyrirhugaða notkun eða sölu er lokið.
- 26 Eign er venjulega tilbúin til fyrirhugaðrar notkunar eða sölu þegar efnislegri samsetningu eignarinnar er lokið jafnvel þótt reglubundin stjórnunarvinna kunnir að halda áfram. Ef aðeins minni háttar breytingum er ólokið, s.s. að skreyta eign í samræmi við forskrift kaupanda eða notanda, bendir það til þess að nánast allri starfsemi sé lokið.
- 27 Þegar smíði hæfrar eignar er lokið í áföngum og hægt er að nota hvern áfanga fyrir sig á meðan smíði annarra áfanga heldur áfram, skal stöðva eignfærslu fjármagnskostnaðar þegar nánast allri nauðsynlegri starfsemi við að búa þann áfanga undir fyrirhugaða notkun eða sölu er lokið.
- 28 Atvinnurekstrarsvæði, sem samanstendur af nokkrum byggingum sem sérhverja er hægt að nota sjálfstætt, er dæmi um hæfa eign þar sem hægt er að nota hvern áfanga fyrir sig á meðan smíði annarra áfanga heldur áfram. Dæmi um hæfa eign, sem þarf að ljúka áður en hægt er að nota nokkurn hluta, er iðjuver þar sem nokkur ferli eru framkvæmd í ákveðinni röð á mismunandi stöðum en á sama svæði, s.s stálver.

UPPLÝSINGAGJÖF

- 29 Í reikningsskilum skal greina frá:
- þeirri reikningsskilaaðferð, sem beitt er á fjármagnskostnað,
 - fjárhæð fjármagnskostnaðar, sem eignfærð er á tímabilinu, og
 - vaxtastigi sem notað er til að ákvarða fjárhæð eignfærlegs fjármagnskostnaðar.

BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

- 30 Ef innleiðing þessa staðals hefur í för með sér breytingu á reikningsskilaaðferð er eining hvött til að lagfæra reikningsskil sín í samræmi við IAS-staðal 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*. Einingar skulu annars aðeins eignfæra þann fjármagnskostnað sem stofnað er til eftir gildistökudag staðalsins og uppfyllir skilyrði um eignfærslu.

GILDISTÖKUDAGUR

- 31 Þessi staðall gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1995 eða síðar.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 24

Upplýsingar um tengda aðila

MARKMIÐ

- 1 Markmiðið með þessum staðli er að tryggja að í reikningsskilum einingar séu þær upplýsingar sem nauðsynlegar eru til að vekja athygli á þeim möguleika að tengdir aðilar og viðskipti við þá og útistandandi fjárhæðir hjá þeim kunni að hafa haft áhrif á fjárhagsstöðu og hagnað eða tap einingarinnar.

GILDISSVIÐ

- 2 Staðlinum skal beita:
- a) við að greina tengsl og viðskipti við tengda aðila,
 - b) við að greina útistandandi fjárhæðir milli einingar og tengdra aðila hennar,
 - c) við að greina aðstæður, sem krafist er upplýsinga um í a- og b-lið og
 - d) við að ákvarða hvaða upplýsingar skuli veita um þessi atriði.
- 3 Í þessum staðli er gerð krafa um upplýsingar um viðskipti tengdra aðila og útistandandi fjárhæðir hjá þeim í aðgreindum reikningsskilum móðurfélags, samrekstraraðila eða fjárfestis sem eru sett fram í samræmi við IAS-staðal 27, *samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil*.
- 4 Greint er frá viðskiptum við tengda aðila og útistandandi fjárhæðum hjá öðrum einingum í samstæðu í reikningsskilum einingar. Viðskipti tengdra aðila og útistandandi fjárhæðir innan samstæðu eru felld út við gerð samstæðureikningsskila samstæðunnar.

TILGANGUR UPPLÝSINGA UM TENGDA AÐILA

- 5 Tengsl milli tengdra aðila eru eðlilegur hlutur í verslun og viðskiptum. Einingar reka t.d. oft hluta starfsemi sinnar í gegnum dótturfélög, samrekstur og hlutdeildarfélög. Við þær aðstæður getur einingin haft áhrif á fjárhags- og rekstrarstefnu einingar, sem fjárfest er í, með yfirráðum, sameiginlegum yfirráðum eða verulegum áhrifum.
- 6 Tengsl milli tengdra aðila geta haft áhrif á hagnað eða tap og fjárhagsstöðu einingar. Tengdir aðilar geta hafið viðskipti sem ótengdir aðilar hæfu ekki. Eining, sem t.d. selur móðurfélaginu vörur á kostnaðarverði, seldi ekki öðrum viðskiptavinum á þessum kjörum. Einnig gætu fjárhæðir í viðskiptum milli tengdra aðila verið aðrar en fjárhæðir milli ótengdra aðila.
- 7 Samskipti milli tengdra aðila geta haft áhrif á hagnað eða tap og fjárhagsstöðu einingar jafnvel þótt engin viðskipti eigi sér stað milli tengdu aðilanna. Tengslin sjálf geta verið nóg til að hafa áhrif á viðskipti einingarinnar við aðra aðila. Dótturfélag getur t.d. slitið tengsl við viðskiptaaðila sinn við yfirtöku móðurfélagsins á öðru dótturfélagi sem stundar sams konar starfsemi og fyrrum viðskiptaaðili gerði. Einnig getur sá möguleiki verið fyrir hendi að einn aðili haldi aftur af sér vegna verulegra áhrifa annars, móðurfélag getur t.d. skipað dótturfélagi sínu að fást ekki við rannsóknir og þróun.
- 8 Af þessum ástæðum getur þekking á viðskiptum við tengda aðila, útistandandi fjárhæðum og tengslum haft áhrif á mat notenda reikningsskila á rekstri einingar, þ.m.t. mat á áhættu og tækifærum sem einingin stendur frammi fyrir.

SKILGREININGAR

- 9 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Tengdir aðilar: Aðili er tengdur einingu ef:

- a) hann beint, eða óbeint í gegnum einn eða fleiri milliliði:
 - i) stjórnar, er stjórnað af eða er undir sameiginlegri stjórn ásamt, einingunni (þetta á við um móðurfélög, dótturfélög og önnur dótturfélög sama móðurfélags),
 - ii) á hlutdeild í einingunni sem veitir honum veruleg áhrif yfir einingunni eða

- iii) er aðili að sameiginlegri stjórn á einingunni,
- b) aðilinn er hlutdeildarfélag (eins og skilgreint er í IAS-staðli 28, *fjárfestingar í hlutdeildarfélögum*) í einingunni,
- c) aðilinn er samrekstur þar sem einingin er samrekstraraðili (sjá IAS-31, *hlutdeild í samrekstri*),
- d) aðilinn er lykilstarfsmaður í stjórnunarstöðu í einingunni eða móðurfélagi hennar,
- e) aðilinn er nátengdur fjölskyldu einstaklings, sem um getur í a- eða d-lið,
- f) aðilinn er eining sem er stjórnað, heyrir undir sameiginlega stjórn eða er undir verulegum áhrifum einstaklings, sem um getur í d- eða e-lið, eða veruleg hlutdeild í atkvæðisrétti í slíkri einingu er, beint eða óbeint, í höndum hans eða
- g) aðilinn er eftirlaunakerfi til hagsbóta fyrir starfsfólk einingarinnar eða starfsfólk einingar sem er aðili í tengslum við eininguna.

Viðskipti milli tengdra aðila er færsla á verðmætum, þjónustu eða skuldbindingum milli tengdra aðila, óháð því hvort slík viðskipti eru verðlögð.

Þeir sem eru í nánnum fjölskyldutengslum við einstakling eru þeir fjölskyldumeðlimir sem ætla má að hafi áhrif á þann einstakling í samskiptum sínum við eininguna, eða verði fyrir áhrifum af honum. Til þeirra geta talist:

- a) sambýlismaður/-kona einstaklingsins og börn,
- b) börn sambýlismanns/-konu einstaklingsins og
- c) einstaklingar á framfæri einstaklingsins eða sambýlismanns/-konu hans.

Til launagreiðslna teljast öll starfskjör starfsfólks (eins og þau eru skilgreind í IAS-staðli 19, *starfskjör*) þ.m.t. starfskjör sem IFRS-staðall 2, *eignarhlutatengdar greiðslur*, gildir um. Starfskjör er hvers konar form endurgjalds, sem einingin hefur greitt, skuldar eða greitt hefur verið fyrir hönd hennar, í skiptum fyrir þjónustu sem einingunni hefur verið veitt. Til þeirra telst einnig slíkt endurgjald sem greitt er fyrir hönd móðurfélags einingarinnar að því er varðar eininguna. Til launagreiðslna teljast:

- a) skammtimastarfskjör, s.s. laun og framlög til almannatrygginga, launað orlof og launað veikindaleyfi, hagnaðarskipting og kaupauki (ef þau gjaldfalla innan tólf mánaða frá lokum tímabilsins) og openingaleg kjör (eins og lækniþjónusta, húsnæði, bifreiðar og ókeypis eða niðurgreiddar vörur eða þjónusta) til núverandi starfsmanna,
- b) eftirlaunakjör, s.s. lífeyrir, önnur eftirlaunakjör, líftryggingar eða lækniþjónusta eftir starfslok,
- c) önnur langtímarstarfskjör, þ.m.t. leyfi vegna háls starfsaldurs eða rannsóknarleyfi, starfsafmæli eða önnur kjör vegna háls starfsaldurs, varanlegar örorkubætur og einnig hagnaðarskipting, kaupaukar og frestaðar launagreiðslur ef þau gjaldfalla ekki að öllu leyti innan tólf mánaða frá lokum tímabilsins,
- d) uppsagnarkjör og
- e) eignarhlutatengd greiðsla.

Yfirráð er ákvörðunarréttur til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu einingar í þeim tilgangi að hljóta ávinning af starfsemi hennar.

Sameiginleg yfirráð er samningsbundin skipting á stjórnun efnahagslegrar starfsemi.

Lykilstarfsmenn í stjórnunarstöðum eru þeir einstaklingar sem hafa ákvörðunarrétt til og bera ábyrgð á að skipuleggja, stýra og stjórna starfsemi einingar, beint eða óbeint, þ.m.t. stjórnarmenn þeirrar einingar (hvort sem þeir starfa innan hennar eða ekki).

Veruleg áhrif eru ákvörðunarréttur til að taka þátt í ákvörðunum um mótun fjárhags- og rekstrarstefnu einingar en ekki til að stýra slíkri stefnumótun. Hægt er að ná verulegum áhrifum með eignaraðild, samþykktum eða samningum.

- 10 Þegar sérhver möguleiki á tengslum milli tengdra aðila er skoðaður þarf að beina athyglinni að kjarna tengslanna en ekki aðeins lagalegu formi þeirra.
- 11 Í skilningi þessa staðals teljast eftirfarandi aðilar ekki endilega tengdir:
 - a) tvær einingar af þeirri ástæðu einni að þær hafa sameiginlegan framkvæmdastjóra eða annan lykilstarfsmann í stjórnunarstöðu, þrátt fyrir d- og f-lið í skilgreiningunni á „tengdur aðili“.

b) tveir samrekstraraðilar þótt þeir hafi sameiginlega stjórn á samrekstri.

c) i) fjármögnunaraðilar,

ii) verkalýðsfélög,

iii) opinberar þjónustustofnanir og

iv. ráðuneyti og stofnanir,

af þeirri ástæðu einni að þau eiga venjuleg viðskipti við einingu (enda þótt þau geti haft áhrif á athafnafrelsi einingarinnar eða tekið þátt í ákvarðanatöku hennar) og

d) viðskiptavinur, birgir, leyfishafi, dreifingaraðili eða almennur umboðsmaður sem eining á í verulegum viðskiptum við, jafnvel þó að það leiði til þess að aðilarnir verði efnahagslega háðir.

UPPLÝSINGAR

- 12 Gera skal grein fyrir tengslum á milli móður- og dótturfélaga án tillits til þess hvort viðskipti hafi átt sér stað milli þessara tengdu aðila eða ekki. Eining skal greina frá heiti móðurfélags einingarinnar og þess aðila sem hefur æðsta ákvörðunarvaldið, ef það er annað en móðurfélagið. Ef hvorki móðurfélag einingarinnar né sá aðili sem hefur æðsta ákvörðunarvaldið leggur fram reikningsskil sem eru tiltæk almenningi og honum til afnota skal einnig greina frá heiti þess móðurfélags, sem næst stendur í valdaröðinni sem leggur fram reikningsskil.
- 13 Til að auðvelda notendum reikningsskila að mynda sér skoðun á áhrifum sem tengsl milli tengdra aðila hafa á einingu er viðeigandi að gera grein fyrir tengslunum milli tengdu aðilanna þegar um er að ræða stjórnunaráhrif, óháð því hvort viðskipti hafi átt sér stað milli tengdu aðilanna.
- 14 Auðkenning á tengslum milli tengdra aðila milli móður- og dótturfélaga er viðbót við upplýsingaskylduna skv. IAS-staðli 27, IAS-staðli 28 og IAS-staðli 31, þar sem gerð er krafa um viðeigandi skráningu og lýsingu á umtalsverðum fjárfestingum í dótturfélögum, hlutdeildarfélögum og einingum sem lúta sameiginlegri stjórn.
- 15 Þegar hvorki móðurfélag einingarinnar né sá aðili sem hefur æðsta ákvörðunarvaldið leggur fram reikningsskil, sem eru tiltæk almenningi og honum til afnota, skal eining greina frá heiti þess móðurfélags, sem næst stendur í valdaröðinni, sem leggur fram reikningsskil. Næsta móðurfélag þar fyrir ofan er næsta móðurfélag í samstæðunni fyrir ofan móðurfélagið sem leggur fram samstæðureikningsskil sem eru tiltæk almenningi og honum til afnota.
- 16 Eining skal greina frá launagreiðslum til lykilstarfsmanna í stjórnunarstöðum í heild og fyrir hvern eftirfarandi flokk:
- a) skammtímasterfarskjör,
 - b) eftirlaunakjör,
 - c) önnur langtímasterfarskjör,
 - d) uppsagnarkjör og
 - e) eignarhlutatengdar greiðslur.
- 17 Ef viðskipti hafa átt sér stað milli tengdra aðila skal einingin gera grein fyrir eðli tengslanna milli tengdu aðilanna og veita þær upplýsingar um viðskiptin og útstandandi fjárhæðir sem nauðsynlegar eru til að unnt sé að skilja möguleg áhrif tengslanna á reikningsskilin. Þessar kröfur um upplýsingar eru til viðbótar kröfunum í 16. lið um að gera grein fyrir launagreiðslum til lykilstarfsmanna í stjórnunarstöðum. Upplýsingarnar skulu a.m.k. taka til:
- a) fjárhæðar viðskiptanna,
 - b) útstandandi fjárhæða og:
 - i) skilmála og skilyrða fyrir þeim, þ.m.t. upplýsingar um mögulegar tryggingar og eðli þeirrar endurgreiðslu sem látin er í té við uppgreiðslu, og
 - ii) lýsingar á veittum eða móttæknum tryggingum,
 - c) reiknaðra skuldbindinga vegna vafasamra krafna í tengslum við útstandandi fjárhæðir og
 - d) kostnaðar sem er færður á tímabilinu vegna niðurfærslu viðskiptakrafna eða vafasamra krafna sem gjaldfallnar eru á tengda aðila.

- 18 Upplýsingarnar, sem gerð er krafa um í 17. lið, skal setja fram sérstaklega fyrir hvern eftirfarandi flokk:
- móðurfélagið,
 - einingar, sem fara sameiginlega með stjórn á einingunni eða hafa veruleg áhrif á hana,
 - dótturfélög,
 - hlutdeildarfélög,
 - fyrirtæki um sameiginleg verkefni, sem einingin tekur þátt í,
 - lykilstarfsmann í stjórnunarstöðu í einingunni eða móðurfélagi hennar og
 - aðra tengda aðila.
- 19 Flokkun fjárskuldbindinga og fjárkrafa á hendur tengdum aðilum eftir mismunandi flokkum, eins og krafist er í 18. lið, er viðbót við kröfur um upplýsingagjöf í IAS-staðli 1, *framsetning reikningsskila*, varðandi upplýsingar sem annaðhvort skal setja fram í efnahagsreikningi eða í skýringunum. Aukið er við flokkana til að alhliðagreining fái á útistandandi fjárhæðum í viðskiptum tengdra aðila og gildir um viðskipti tengdra aðila.
- 20 Eftirfarandi eru dæmi um viðskipti sem greint er frá ef þau eru við tengdan aðila:
- kaup eða sala á vörum (fullunnum eða í vinnslu),
 - kaup eða sala á fasteignum og öðrum eignum,
 - veitt eða móttækin þjónusta,
 - leigusamningar,
 - tilfærsla rannsóknar- og þróunarverkefna,
 - tilfærsla samkvæmt samningum um leyfisveitingar,
 - tilfærsla samkvæmt samningum um fjármögnun (þ.m.t. lán og eiginfjárframlög í reiðufé eða í fríðu),
 - veiting ábyrgða eða veða og
 - uppgjör skulda í þágu einingarinnar eða af hálfu einingarinnar fyrir hönd annars aðila.
- Þátttaka móðurfélags eða dótturfélags í réttindatengdu kerfi þar sem áhættu er deilt milli eininga innan samstæðunnar er viðskipti tengdra aðila (sjá lið 34B í IAS-staðli 19).
- 21 Upplýsingar um að viðskipti tengdra aðila hafi farið fram á sömu kjörum og gilda í viðskiptum ótengdra aðila eru því aðeins veittar að hægt sé að færa sönnur á að slík kjör séu fyrir hendi.
- 22 Liði af sama toga má draga saman og tilgreina þannig nema þegar nauðsynlegt er að tilgreina þá sérstaklega til að auka skilning á áhrifum viðskipta milli tengdra aðila á reikningsskil einingarinnar.
- GILDISTÖKUDAGUR
- 23 Eining skal beita þessum staðli að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir. Ef eining beitir þessum staðli vegna tímabils sem hefist fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.
- 23A Eining skal beita breytingunum í 20. lið að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2006 eða síðar. Ef eining beitir breytingunum á IAS-staðli 19, starfskjör - *tryggingafræðilegur hagnaður og tap, samstæðuáætlanir og upplýsingagjöf*, að því er varðar fyrri tímabil taka þessar breytingar gildi fyrir það fyrri tímabil.
- AFTURKÖLLUN IAS-STADALS 24 (ENDURSNIDINN 1994)
- 24 Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 24, *Upplýsingar um tengda aðila*, (endursniðinn 1994).

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 26

Reikningshald og reikningsskil eftirlaunasjóða

GILDISSVIÐ

- 1 Þessum staðli skal beita í reikningsskilum eftirlaunasjóða þegar slík reikningsskil eru gerð.
- 2 Stundum er vísað til eftirlaunasjóða undir ýmsum öðrum heitum, s.s. „lífeyriskerfi“, „jafngreiðslulífeyriskerfi“ eða „eftirlaunakerfi“. Í þessum staðli er litið á eftirlaunasjód sem uppgjörsaðila með aðskilin reikningsskil frá reikningsskilum launagreiðenda sjóðfélaganna. Allir aðrir staðlar gilda um reikningsskil eftirlaunasjóða að því marki sem þessi staðall kemur ekki í stað þeirra.
- 3 Þessi staðall fjallar um reikningshald og reikningsskil eftirlaunasjóða fyrir alla sjóðfélaga sem hóp. Hann fjallar ekki um yfirlit sem send eru einstökum sjóðfélögum og sýna réttindi þeirra.
- 4 Í IAS-staðli 19, *starfskjör*, er fjallað um ákvörðun eftirlaunakostnaðar í reikningsskilum launagreiðenda sem hafa eftirlaunakerfi. Þessi staðall er þar af leiðandi viðbót við IAS-staðal 19.
- 5 Eftirlaunasjóðir geta verið iðgjaldatengdir eða réttindatengdir. Margir krefjast þess að stofnaðir séu sérstakir sjóðir til að taka á móti iðgjöldum og greiða lífeyri en þeir geta verið sjálfstæðir lögaðilar eða ekki og geta haft fjárvörsluaðila eða ekki. Þessi staðall gildir án tillits til þess hvort slíkur sjóður er stofnaður og án tillits til þess hvort hann hefur fjárvörsluaðila.
- 6 Eftirlaunasjóðir með eignir, sem þeir hafa falið tryggingafélögum umsjón með, falla undir sömu kröfur um reikningshald og fjármögnun og þeir sem annast sjálfir umsjón eignanna. Af því leiðir að þeir falla innan gildissviðs þessa staðals nema þegar samningurinn við tryggingafélagið er í nafni tiltekins sjóðfélaga eða hóps sjóðfélaga og eftirlaunaskuldbindingin þar með að öllu leyti á ábyrgð tryggingafélagsins.
- 7 Þessi staðall fjallar ekki um önnur starfskjör eins og starfslokagreiðslur, samninga um greiðslu hluta af launum eftir starfslok, orlofsréttindi vegna langs starfsaldurs, greiðslur vegna þess að látið er af störfum áður en eftirlaunaaldri er náð eða vegna umfremdar, sjúkrahætur og félagslegar bætur eða kaupaukakerfi. Opinber almannatryggingakerfi falla einnig utan gildissviðs þessa staðals.

SKILGREININGAR

- 8 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Eftirlaunasjóðir eru fyrirkomulag sem felur í sér að fyrirtæki greiðir starfsmönnum sínum lífeyri við eða eftir starfslok (annaðhvort í formi árlegra tekna eða eingreiðslu) þegar hægt er að ákvarða eða áætla slíkan lífeyri eða iðgjöld launagreiðenda til þeirra, áður en að starfslokum kemur, á grundvelli ákvæða skjals eða starfsvenja fyrirtækisins.

Iðgjaldatengdir eftirlaunasjóðir eru eftirlaunasjóðir þar sem fjárhæð sem greiða skal sem lífeyri ákvarðast af iðgjöldum til sjóðsins að viðbættum fjárfestingartekjum af þeim.

Réttindatengdir eftirlaunasjóðir eru eftirlaunasjóðir þar sem fjárhæðin, sem greiða skal sem lífeyri, ákvarðast með reiknireglu sem venjulega byggist á tekjum og/eða starfsaldri starfsmanns.

Fjármögnun er tilfærsla eigna til aðila (sjóðsins) sem er aðskilinn frá fyrirtæki launagreiðandans og ætlað er að mæta framtíðarskuldbindingum vegna greiðslu eftirlaunaskuldbindinga.

Eftirfarandi hugtök eru einnig notuð í þessum staðli:

Sjóðfélagar eru þeir sem eru aðilar að eftirlaunasjóði og aðrir sem eiga rétt á lífeyri samkvæmt reglum sjóðsins.

Hrein eign til greiðslu eftirlaunaskuldbindingar eru eignir eftirlaunasjóðs, að frádregnum öðrum skuldum en tryggingarfræðilegu núvirði áfallinna eftirlaunaskuldbindinga.

Tryggingafræðilegt núvirði áfallinna eftirlaunaskuldbindinga er núvirði áætlaðra greiðslna eftirlaunasjóðs til núverandi og fyrrverandi starfsmanna vegna vinnuframlags sem þeir hafa þegar innt af hendi.

Óskilyrt, áunnin eftirlaunaréttindi eru eftirlaunaréttindi sem eru óháð áframhaldandi vinnu fyrir sama launagreiðanda samkvæmt reglum eftirlaunasjóðsins.

- 9 Þessi staðall gildir einnig um reikningsskil eftirlaunasjóða þar sem iðgjöld koma frá öðrum aðilum en launagreiðendum.
- 10 Flestir eftirlaunasjóðir byggjast á formlegum samningum. Sumir eftirlaunasjóðir eru óformlegir en hafa tekið á sig ákveðnar skuldbindingar sem stafa af viðteknum starfsvenjum launagreiðenda. Þótt sumir eftirlaunasjóðir heimili launagreiðendum að takmarka skuldbindingar sínar gagnvart sjóðnum er yfirleitt erfitt fyrir launagreiðanda að segja upp eftirlaunasjóðssamningi ef hann ætlar að halda starfsmönnum sínum. Sömu reikningshalds- og reikningsskilareglur gilda um óformlega eftirlaunasjóði og formlega eftirlaunasjóði.
- 11 Í reglum margra eftirlaunasjóða eru ákvæði um að settir séu á stofn sérstakir sjóðir til að taka við iðgjöldum og greiða lífeyri. Aðilar, sem starfa sjálfstætt við að stýra eignum þeirra, kunna að stjórna þessum sjóðum. Í sumum löndum eru þessir aðilar nefndir fjárvörsluaðilar. Hugtakið fjárvörsluaðili er notað í þessum staðli til þess að lýsa þessum aðilum óháð því hvort sjóður hafi verið stofnaður.
- 12 Eftirlaunasjóðir eru venjulega sagðir vera annaðhvort iðgjaldatengdir eftirlaunasjóðir eða réttindatengdir, sem hvorir um sig hafa sín sérkenni. Einnig kemur stundum fyrir að eftirlaunasjóðir hafi einkenni beggja. Slíkir blandaðir sjóðir eru flokkaðir með réttindatengdum eftirlaunasjóðum í þessum staðli.

IÐGJALDATENGDIR EFTIRLAUNASJÓÐIR

- 13 Í reikningsskilum iðgjaldatengds sjóðs skal vera yfirlit um hreina eign til greiðslu eftirlauna og lýsing á fjármögnunartefnu.
- 14 Í iðgjaldatengdum sjóði ákvarðast fjárhæð framtíðareftirlauna sjóðfélaga af iðgjöldunum sem launagreiðandi, sjóðfélagi eða þeir báðir hafa greitt og rekstrarhagkvæmni og fjárfestingartekjum sjóðsins. Skuldbinding launagreiðenda fellur venjulega niður við greiðslu iðgjalda í sjóðinn. Að öllu jöfnu er ekki gerð krafa um ráðgjöf tryggingafræðings, þó að slík ráðgjöf sé stundum notuð til að meta framtíðarlífeyri sem hægt væri að greiða, miðað við núverandi iðgjöld og breytileg iðgjaldastig og fjárfestingartekjur í framtíðinni.
- 15 Sjóðfélagar hafa áhuga á starfsemi eftirlaunasjóðsins þar sem hún hefur bein áhrif á framtíðarlífeyri þeirra. Sjóðfélagar hafa áhuga á að vita hvort iðgjöld hafi skilað sér og hvort viðeigandi eftirliti hafi verið sinnt til að vernda réttindi eftirlaunaþega. Launagreiðandi hefur áhuga á skilvirkni eftirlaunasjóðsins og hvort hann er vel rekinn.
- 16 Markmiðið með reikningsskilum iðgjaldatengds eftirlaunasjóðs er að veita reglulega upplýsingar um sjóðinn og árangur af fjárfestingum hans. Þetta markmið næst venjulega með reikningsskilum sem fela í sér eftirfarandi atriði:
 - a) lýsingu á helstu þáttum í starfsemi tímabilsins og áhrif allra breytinga í tengslum við eftirlaunasjóðinn, sjóðfélaga hans eða samningsákvæði,
 - b) yfirlit sem sýnir hreyfingar og árangur af fjárfestingum á tímabilinu og fjárhagsstöðu sjóðsins í lok tímabilsins og
 - c) lýsingu á fjárfestingarstefnum.

RÉTTINDATENGDIR EFTIRLAUNASJÓÐIR

- 17 Í reikningsskilum réttindatengds sjóðs skal annaðhvort vera:
 - a) yfirlit sem sýnir:
 - i) hreina eign til greiðslu eftirlauna,
 - ii) tryggingafræðilegt núvirði áfallinna eftirlaunaskuldbindinga, þar sem greint er á milli óskilyrtra, áunninna eftirlaunaréttinda og skilyrtra eftirlaunaréttinda, og
 - iii) afgang eða halla, sem af hlýst, eða
 - b) yfirlit um hreina eign til greiðslu eftirlauna og er í því yfirliti annaðhvort:
 - i) skýring á tryggingafræðilegu núvirði áfallinna eftirlaunaskuldbindinga, þar sem greint er á milli óskilyrtra, áunninna eftirlaunaréttinda og skilyrtra eftirlaunaréttinda, eða
 - ii) tilvísun í þessar upplýsingar í meðfylgjandi skýrslu tryggingafræðings.

Ef tryggingafræðilegt virðismat hefur ekki farið fram við dagsetningu efnahagsreiknings skal nota síðasta virðismat sem grundvöll og tilgreina dagsetningu matsins.

- 18 Að því er varðar 17. lið skal tryggingafræðilegt núvirði áfallinna eftirlaunaskuldbindinga byggjast á áföllnum eftirlaunaskuldbindingum samkvæmt skilmálum eftirlaunasjóðsins fyrir vinnuframlag fram til þess dags með því að miða annaðhvort við núverandi eða framreiknað launastig og tilgreina hvor grundvöllurinn er notaður. Einnig skal greina frá öllum breytingum á tryggingafræðilegum forsendum sem hafa haft veruleg áhrif á tryggingafræðilegt núvirði áfallinna eftirlaunaskuldbindinga.
- 19 Í reikningsskilunum skal gera grein fyrir tengslunum milli tryggingafræðilegs núvirðis áfallinna eftirlaunaskuldbindinga og hreinnar eignar til greiðslu eftirlauna og þeirri stefnu sem fylgt er við fjármögnun áfallinna eftirlaunaskuldbindinga.
- 20 Í réttindatengdum eftirlaunasjóði er greiðsla áfallinna eftirlaunaskuldbindinga háð fjárhagsstöðu sjóðsins og getu iðgjaldagreiðenda til að greiða iðgjöld til hans í framtíðinni, sem og fjárfestingarárangri og rekstrarskilvirkni sjóðsins.
- 21 Réttindatengdur eftirlaunasjóður þarf reglulega á ráðgjöf tryggingafræðings að halda til að meta fjárhagsstöðu sjóðsins, endurskoða forsendur og gera tillögu um framtíðariðgjöld.
- 22 Markmiðið með reikningsskilum réttindatengds eftirlaunasjóðs er að leggja með reglulegu millibili fram upplýsingar um tiltækt fjármagn og starfsemi sjóðsins sem koma að gagni við mat á tengslunum milli uppsöfnunar fjármagns og eftirlaunaskuldbindingar í framtíðinni. Þessu markmiði er oftast náð með reikningsskilum sem innihalda eftirfarandi:
- a) lýsingu á helstu þáttum í starfsemi tímabilsins og áhrifum breytinga, sem kunna að hafa orðið í tengslum við sjóðinn, sjóðfélaga og samningsákvæði,
 - b) yfirlit, sem sýna viðskipti og árangur af fjárfestingum á tímabilinu og fjárhagsstöðu sjóðsins í lok tímabilsins,
 - c) tryggingafræðilegar upplýsingar, annaðhvort sem hluti af reikningsskilunum eða sem sérstök skýrsla, og
 - d) lýsingu á fjárfestingarstefnum.

Tryggingafræðilegt núvirði áfallinna eftirlaunaskuldbindinga

- 23 Reikna má núvirði væntra greiðslna eftirlaunasjóðs, miðað við gildandi eða framreiknuð launastig, fram að starfslokum sjóðfélaga.
- 24 Ástæður fyrir því að nota gildandi launastig við útreikning eru m.a.:
- a) tryggingafræðilegt núvirði áfallinna eftirlaunaskuldbindinga, sem er samtala þeirra fjárhæða sem hægt er að heimfæra á einstaka sjóðfélaga, er hægt að reikna á mun hlutlægari hátt en ef framreiknuð launastig eru notuð vegna þess að það felur í sér færri forsendur,
 - b) eftirlaunasjóður er skuldbundinn til að auka lífeyri vegna launahækkana þegar launahækkarnir eiga sér stað og
 - c) fjárhæð tryggingafræðilegs núvirðis áfallinna eftirlaunaskuldbindinga, þegar miðað er við gildandi launastig, er yfirleitt nær þeirri fjárhæð sem greiða þarf ef sjóðurinn er lagður niður eða starfsemi hans hætt.
- 25 Ástæður fyrir því að nota framreiknuð launastig við útreikning eru m.a.:
- a) að fjárhagsupplýsingar skulu miðast við áframhaldandi rekstrarhæfi án tillits til þeirra forsendna, sem gefa þarf, og þess mats sem þarf að framkvæma,
 - b) að í sjóðum, þar sem miðað er við starfslokalaun, ákvarðast lífeyrir út frá launum við eða nærri starfslokum og því þarf að framreikna laun, iðgjöld og ávöxtun og
 - c) að séu laun ekki framreiknuð, þegar fjármögnun byggist aðallega á framreikningi launa, getur það leitt til þess að í reikningsskilum eftirlaunasjóðs virðist hann offjármagnaður þegar hann er það í raun ekki eða fjármagn virðist nægilegt þegar sjóðurinn er í raun vanfjármagnaður.

- 26 Tryggingafræðilegt núvirði áfallinna eftirlaunaskuldbindinga, sem byggist á gildandi launastigi, er birt í reikningsskilum sjóðs til að gefa vísbendingu um áfallna skuldbindingu fram að dagsetningu efnahagsreiknings. Tryggingafræðilegt núvirði áfallinna eftirlaunaskuldbindinga, sem byggist á framreiknuðum launastigum, er birt til að gefa vísbendingu um stærð hugsanlegrar skuldbindingar miðað við áframhaldandi rekstrarhæfi sem almennt er forsendan fyrir fjármögnun. Til viðbótar við birtingu á tryggingafræðilegu núvirði áfallinna eftirlaunaskuldbindinga getur þurft að gefa fullnægjandi skýringu á því í hvaða samhengi lesa skuli tryggingafræðilegt núvirði áfallinna eftirlaunaskuldbindinga. Slík skýring getur verið í formi upplýsinga um hvort áætluð framtíðarfjármögnun og fjármögnunarstefna, byggð á væntri launaþróun séu viðunandi. Þetta má tilgreina í fjárhagsupplýsingum eða í skýrslu tryggingafræðingsins.

Tíðni tryggingafræðilegs virðismats

- 27 Í mörgum löndum er tryggingafræðilegs virðismats ekki aflað oftar en þriðja hvert ár. Ef tryggingafræðilegt virðismat liggur ekki fyrir við dagsetningu efnahagsreiknings skal nota nýjasta matið sem grundvöll og tilgreina dagsetningu matsins.

Innihald reikningsskila

- 28 Í réttindatengdum eftirlaunaskýrslum eru upplýsingar birtar með einhverju eftirfarandi sniða, sem endurspeglar ólíkar venjur við birtingu og framsetningu tryggingafræðilegra upplýsinga:

- yfirlit fylgir reikningsskilum sem sýnir hreina eign til greiðslu eftirlauna, tryggingafræðilegt núvirði áfallinna eftirlaunaskuldbindinga og þann afgang eða halla sem af þessu leiðir. Í reikningsskilum sjóðsins er einnig yfirlit um breytingar á hreinni eign til greiðslu eftirlauna og breytingar á tryggingafræðilegu núvirði áfallinna eftirlaunaskuldbindinga. Reikningsskilunum getur fylgt sérstök skýrsla tryggingafræðings til stuðnings tryggingafræðilegu núvirði áfallinna eftirlaunaskuldbindinga,
- reikningsskil, sem innihalda yfirlit um hreina eign til greiðslu eftirlauna, og yfirlit um breytingar á hreinni eign til greiðslu eftirlauna. Í skýringum við reikningsskilin er greint frá tryggingafræðilegu núvirði áfallinna eftirlaunaskuldbindinga. Reikningsskilunum getur einnig fylgt skýrsla tryggingafræðings til stuðnings tryggingafræðilegu núvirði áfallinna eftirlaunaskuldbindinga og
- reikningsskil sem innihalda yfirlit um hreina eign til greiðslu eftirlauna og yfirlit um breytingar á hreinni eign til greiðslu eftirlauna, ásamt tryggingafræðilegu núvirði áfallinna eftirlaunaskuldbindinga sem kemur fram í sérstakri skýrslu tryggingafræðings.

Einnig getur skýrsla fjárvörsluaðila fylgt á svipuðu sniði og skýrsla stjórnar eða framkvæmdastjóra og fjárfestingaskýrsla, hvaða snið sem notað er.

- 29 Þeir sem eru fylgjandi því sniði sem lýst er í a- og b-lið 28. liðar telja að tölulegar upplýsingar um fjárhæð áfallinna eftirlaunaskuldbindinga og aðrar upplýsingar, sem þar eru veittar, auðveldi notendum að meta núverandi stöðu sjóðsins og líkur þess að sjóðurinn standi við skuldbindingar sínar. Þeir eru einnig þeirrar skoðunar að fjárhagsskýrslur skuli vera heildstæðar en ekki byggjast á yfirlitum sem þeim fylgja. Á hinn bóginn er það skoðun sumra að sniðið, sem lýst er í a-lið 28. liðar, geti gefið til kynna að skuld sé til staðar þó að tryggingafræðilegt núvirði áfallinna eftirlaunaskuldbindinga hafi ekki öll einkenni skuldar að þeirra mati.
- 30 Þeir sem eru fylgjandi því sniði sem lýst er í c-lið 28. liðar eru þeirrar skoðunar að tryggingafræðilegt núvirði áfallinna eftirlaunaskuldbindinga skuli ekki birt í yfirliti um hreina eign til greiðslu eftirlauna, eins og í sniðinu sem lýst er í a-lið 28. liðar og skuli ekki heldur sett fram í skýringum eins og í b-lið 28. liðar, þar sem það verður borið beint saman við eignir eftirlaunaskýðsins og er ekki víst að slíkur samanburður sé réttmætur. Þeir halda því fram að tryggingafræðingar beri tryggingafræðilegt núvirði áfallinna eftirlaunaskuldbindinga ekki endilega saman við markaðsvirði fjárfestinga, heldur kunni þess í stað að meta núvirði þess sjóðstremmis sem vænst er að fjárfestingar skili. Af þeim sökum eru þeir sem eru fylgjandi þessu sniði þeirrar skoðunar að ólíklegt sé að slíkur samanburður endurspegli heildarmat tryggingafræðings á sjóðnum og að hætta sé á misskilningi. Þar að auki er það skoðun sumra að upplýsingar um áfallnar eftirlaunaskuldbindingar, án tillits til þess hvort þær séu tölulegar, skuli einungis birtar í sérstakri skýrslu tryggingafræðings þar sem hægt er að gefa nauðsynlegar skýringar.
- 31 Í þessum staðli eru viðurkennd þau viðhorf að heimila beri birtingu upplýsinga um áfallnar eftirlaunaskuldbindingar í sérstakri tryggingafræðilegri skýrslu. Í staðlinum er hafnað rökum sem færð eru gegn tölulegum upplýsingum um tryggingafræðilegt núvirði áfallinna eftirlaunaskuldbindinga. Þar af leiðandi eru sniðin, sem lýst er í a- og b-lið 28. liðar, talin viðunandi samkvæmt þessum staðli, sem og sniðið sem lýst er í c-lið 28. liðar, svo framarlega sem í fjárhagsupplýsingunum sé tilvísun í og þeim fylgi tryggingafræðileg skýrsla þar sem fram kemur tryggingafræðilegt núvirði áfallinna eftirlaunaskuldbindinga.

ALLIR EFTIRLAUNASJÓDIR

Virðismat á eignum til greiðslu eftirlauna

- 32 Fjárfestingar eftirlaunasjóðs skal færa á gangvirði. Þegar um markaðsverðbréf er að ræða er litið á markaðsvirði sem gangvirði. Þegar ekki er mögulegt að meta fjárfestingar eftirlaunasjóðs á gangvirði skal gera grein fyrir ástæðu þess að gangvirði er ekki notað.
- 33 Þegar um markaðsverðbréf er að ræða er gangvirði yfirleitt markaðsvirði vegna þess að það er talið gagnlegasta mat á verðbréfunum á dagsetningu efnahagsreiknings og á árangur af fjárfestingum á tímabilinu. Þau verðbréf, sem hafa fast innlausnarvirði og hafa verið keypt til að mæta skuldbindingum eftirlaunasjóðsins eða sérstökum hlutum þeirra, má færa með fjárhæðum sem byggjast á lokainnlausnarvirði, miðað við fasta ávöxtunarkröfu á binditíma bréfsins. Þegar ekki er hægt að meta gangvirði fjárfestinga eftirlaunasjóðs, t.d. þegar eining er að fullu í eigu sjóðsins, skal í skýringum gera grein fyrir ástæðu þess að gangvirði er ekki notað. Í þeim tilvikum þegar fjárfestingar eru færðar með öðrum fjárhæðum en markaðsvirði- eða gangvirði, er yfirleitt einnig greint frá gangvirði. Eignir, sem notaðar eru í rekstri sjóðs, eru færðar í samræmi við ákvæði viðeigandi staðla.

Upplýsingagjöf

- 34 Reikningsskil eftirlaunasjóðs, hvort heldur sem um er að ræða réttindatengdan eða iðgjaldatengdan sjóð, skulu einnig innihalda eftirfarandi upplýsingar:
- a) yfirlit um breytingar á hreinni eign til greiðslu eftirlauna,
 - b) samantekt á mikilvægum reikningsskilaaðferðum og
 - c) lýsingu á sjóðnum og áhrifum af öllum breytingum á sjóðnum á tímabilinu.
- 35 Reikningsskil eftirlaunasjóða fela í sér eftirfarandi atriði þegar við á:
- a) yfirlit um hreina eign til greiðslu eftirlauna þar sem greint er frá:
 - i) eignum í lok tímabils, sem flokkaðar eru með viðeigandi hætti,
 - ii) grundvelli fyrir virðismati á eignum,
 - iii) nákvæmum upplýsingum um allar fjárfestingar sem eru annaðhvort yfir 5% af hreinni eign til greiðslu eftirlauna eða yfir 5% af einhverjum flokki eða tegund verðbréfa,
 - iv) nákvæmum upplýsingum um allar fjárfestingar í launagreiðandanum, og
 - v) skuldum, öðrum en tryggingafræðilegu núvirði áfallinna eftirlaunaskuldbindinga,
 - b) yfirlit um breytingar á hreinni eign til greiðslu eftirlauna sem sýnir eftirfarandi:
 - i) iðgjöld launagreiðenda,
 - ii) iðgjöld sjóðfélaga,
 - iii) fjárfestingatekjur, s.s. vexti og arð,
 - iv) aðrar tekjur,
 - v) lífeyri sem greiddur er eða greiða skal (flokkaður t.d. í elli-, maka-, barna- og örorkulífeyri og eingreiðslur),
 - vi) skrifstofu- og stjórnunarkostnað,
 - vii) annan kostnað,
 - viii) tekjuskatta,
 - ix) hagnað og tap af ráðstöfun fjárfestinga og matsbreytingar fjárfestinga og
 - x) réttindaflutning til og frá öðrum eftirlaunasjóðum,
 - c) lýsingu á fjármögnunarstefnu,

- d) fyrir réttindatengda eftirlaunasjóði: tryggingafræðilegt núvirði áfallinna eftirlaunaskuldbindinga (sem greina má í réttindi sem eru óskilyrt, áunnin eftirlaunaréttindi og skilyrt réttindi) sem byggist á áföllum lífeyri samkvæmt skilmálum sjóðsins og vinnuframlagi fram að dagsetningu efnahagsreiknings og miðast annaðhvort við gildandi eða framreiknuð launastig. Þessar upplýsingar má birta í meðfylgjandi skýrslu tryggingafræðings, sem skal lesin í tengslum við viðeigandi fjárhagsupplýsingar, og
 - e) fyrir réttindatengda eftirlaunasjóði, lýsingu á meginforsendum tryggingafræðings og aðferðinni sem notuð er til að reikna tryggingafræðilegt núvirði áfallinna eftirlaunaskuldbindinga.
- 36 Í reikningsskilum eftirlaunasjóðs er lýsing á sjóðnum, annaðhvort sem hluti af fjárhagsupplýsingum eða í sérstakri skýrslu. Slik lýsing kann að innihalda eftirfarandi atriði:
- a) nöfn launagreiðenda og hópa launþega, sem sjóðurinn nær til,
 - b) fjölda sjóðfélaga, sem fá greiddan lífeyri, og fjölda annarra sjóðfélaga, sem eru flokkaðir með viðeigandi hætti,
 - c) tegund eftirlaunasjóðs, sem er iðgjaldatengdur eða réttindatengdur,
 - d) skýringu um hvort sjóðfélagar greiði í eftirlaunasjóðinn,
 - e) lýsingu á eftirlaunaréttindum sjóðfélaga,
 - f) lýsingu á skilyrðum, sem geta verið fyrir lokun eftirlaunasjóðsins, og
 - g) breytingar á a- til f-lið á tímabilinu sem reikningsskilin taka til.

Það er ekki óalgennt að vísa til annarra skjala sem þegar eru aðgengileg fyrir notendur og fela í sér lýsingu á eftirlaunasjóðnum og að í reikningsskilunum séu einungis upplýsingar um síðari breytingar.

GILDISTÖKUDAGUR

- 37 Þessi staðall gildir um reikningsskil eftirlaunasjóða sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1988 eða síðar.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 27

Samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil

GILDISSVIÐ

- 1 Staðlinum skal beita við gerð og framsetningu samstæðureikningsskila fyrir einingasamstæðu sem er undir yfirráðum móðurfélags.
- 2 Í þessum staðli er ekki fjallað um reikningsskilaaðferðir við sameiningu fyrirtækja og áhrif þeirra á samstæðureikningsskil, þ.m.t. viðskiptavild sem myndast við sameiningu fyrirtækja (sjá IFRS-staðal 3, *sameining fyrirtækja*),
- 3 Staðlinum skal einnig beitt við færslu fjárfestinga í dótturfélögum, einingum sem lúta sameiginlegri stjórn og hlutdeildarfélögum þegar eining velur að setja fram aðgreind reikningsskil eða krafa er um það í reglum þarrendra yfirvalda.

SKILGREININGAR

- 4 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Samstæðureikningsskil eru reikningsskil samstæðu sem eru sett fram eins og um eina efnahagslega einingu væri að ræða.

Yfirráð er vald til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu einingar með það fyrir augum að afla ávinnings af starfsemi hennar.

Kostnaðarverðsaðferð er reikningsskilaaðferð fyrir fjárfestingu þar sem fjárfestingin er færð á kostnaðarverði. Fjárfestirinn færir tekjur af fjárfestingunni aðeins að því marki sem hann fær úthlutað af uppsöfnuðum hagnaði einingarinnar, sem fjárfest er í, sem verður til eftir kaupdag. Móttekna úthlutanir umfram slíkan hagnað teljast endurgreiðsla á fjárfestingu og eru færðar sem lækkun kostnaðar við fjárfestinguna.

Samstæða er móðurfélag og öll dótturfélög þess.

Hlutdeild minnihluta er sá hluti hagnaðarins eða tapsins og hreinna eigna dótturfélags sem rekja má til hlutdeildar í eigin fé sem er ekki, beint eða óbeint í gegnum dótturfélög, í eigu móðurfélagsins.

Móðurfélag er eining sem á eitt eða fleiri dótturfélög.

Aðgreind reikningsskil eru reikningsskil móðurfélags eða fjárfestis í hlutdeildarfélagi eða samrekstraraðila í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn þar sem fjárfestingarnar eru færðar á grundvelli beinnar hlutdeildar í eigin fé fremur en á grundvelli rekstrarafkomu og hreinna eigna eininganna sem fjárfest er í.

Dótturfélag er eining, þ.m.t. óskráð eining eins og sameignarfélag, sem heyrir undir yfirráð annarrar einingar (sem nefnist móðurfélag).

- 5 Móðurfélag eða dótturfélag þess getur verið fjárfestir í hlutdeildarfélagi eða samrekstraraðili í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn. Í slíkum tilvikum eru einnig gerð samstæðureikningsskil og sett fram í samræmi við þennan staðal til að fara að IAS-staðli 28, *fjárfestingar í hlutdeildarfélögum*, og IAS-staðli 31, *hlutdeild í samrekstri*.
- 6 Fyrir einingu, sem lýst er í 5. lið, eru aðgreind reikningsskil þau reikningsskil sem eru gerð og sett fram til viðbótar reikningsskilunum sem um getur í 5. lið. Aðgreind reikningsskil þurfa ekki að vera í viðbæti við þau reikningsskil eða fylgja þeim.
- 7 Reikningsskil einingar, sem ekki á dótturfélag, hlutdeild í hlutdeildarfélagi eða aðild að einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn, eru ekki aðgreind reikningsskil.
- 8 Móðurfélag, sem er undanþegið því að setja fram samstæðureikningsskil í samræmi við 10. lið, getur sett fram aðgreind reikningsskil sem sín einu reikningsskil.

FRAMSETNING SAMSTÆÐUREIKNINGSSKILA

- 9 Móðurfélag, annað en það sem er fjallað um í 10. lið, skal setja fram samstæðureikningsskil þar sem það dregur saman fjárfestingar sínar í dótturfélögum í samræmi við þennan staðal.
- 10 Móðurfélag er því aðeins undanþegið því að setja fram samstæðureikningsskil:
- að móðurfélagið sjálf sé dótturfélag, sem er að öllu leyti í eigu eins móðurfélags eða er að hluta til í eigu annarrar einingar og annarra eigenda þess, þ.m.t. þeir sem ekki hafa með öðrum hætti atkvæðisrétt og hafa fengið upplýsingar um og ekki andmælt því að móðurfélagið setji ekki fram samstæðureikningsskil,
 - að ekki séu höfð viðskipti með skulda- eða eiginfjárgerninga móðurfélagsins á almennum markaði (innlendum eða erlendum kauphöllum eða opnum tilboðsmarkaði, þ.m.t. stað- og svæðisbundnir markaðir),
 - að móðurfélagið hafi ekki lagt inn né sé að leggja inn reikningsskil sín hjá verðbréfaeftirlitsstofnun eða annarri eftirlitsstofnun í þeim tilgangi að gefa út flokk verðbréfa á almennum markaði og
 - að endanlegt móðurfélag eða eitthvert millistigmóðurfélag móðurfélagsins leggi fram samstæðureikningsskil sem samræmast IFRS-stöðlum og eru tiltæk almenningi og honum til afnota.
- 11 Móðurfélag, sem velur að setja fram samstæðureikningsskil í samræmi við 10. lið og setur einungis fram aðgreind reikningsskil, fer að 37.–42. lið.

GILDISSVIÐ SAMSTÆÐUREIKNINGSSKILA

- 12 Í samstæðureikningsskilum skulu tekin með öll dótturfélög móðurfélagsins(1).
- 13 Yfirráð eru talin vera fyrir hendi þegar móðurfélagið á, með beinum eða óbeinum hætti í gegnum dótturfélög, meira en helming atkvæðisréttar í einingu nema í undantekningartilvikum þegar hægt er að sýna fram á með skýrum hætti að í slíku eignarhaldi felist ekki yfirráð. Yfirráð eru einnig fyrir hendi þegar móðurfélagið á helming atkvæðisréttar í einingu eða minna, þegar um er að ræða(2):
- að það hafi ákvörðunarrétt yfir meira en helmingi atkvæðisréttarins samkvæmt samningi við aðra fjárfesta,
 - ákvörðunarrétt til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu einingarinnar samkvæmt lögum eða samningi,
 - ákvörðunarrétt til að skipa eða leysa frá störfum meirihluta nefndarmanna í æðstu stjórn eða sambærilegri stjórnarteymi og er stjórn einingarinnar í höndum þeirrar stjórnar eða þess sambærilega stjórnarteymis eða
 - ákvörðunarrétt til að beita meirihluta atkvæðisréttar á fundum stjórnar einingarinnar eða sambærilegs stjórnarteymis og er stjórn einingarinnar í höndum þeirrar stjórnar eða þess sambærilega stjórnarteymis.
- 14 Eining getur átt kaupheimild í hlutabréfum, kauprétt á hlutabréfum, skulda- eða eiginfjárgerninga, sem er hægt að breyta í almenn hlutabréf, eða eining getur átt svipaða gerninga sem hugsanlega geta, ef þeir eru nýttir eða þeim breytt, gefið einingunni atkvæðisrétt eða minnkað atkvæðisrétt annars aðila í fjárhags- og rekstrarstefnu annarrar einingar (mögulegur atkvæðisréttur). Kannað er hvort um sé að ræða mögulegan atkvæðisrétt sem er nýtanlegur eða breytanlegur eins og er, þ.m.t. mögulegur atkvæðisréttur sem önnur eining á, og áhrif slíks atkvæðisréttar, þegar metið er hvort eining hefur ákvörðunarrétt til að stjórna fjárhags- og rekstrarstefnu annarrar einingar. Mögulegur atkvæðisréttur verður ekki nýttur eins og er eða honum breytt, þegar ekki er t.d. unnt að nýta hann eða breyta fyrir en á tilteknum degi í framtíðinni eða ekki fyrir en tiltekinn atburður á sér stað í framtíðinni.
- 15 Þegar einingin metur hvort mögulegur atkvæðisréttur stuðli að yfirráðum kannar hún allar staðreyndir og aðstæður (þ.m.t. skilmálarnir fyrir nýtingu mögulegs atkvæðisréttar og aðrar samningsbundnar skyldur, saman eða hverja fyrir sig) sem hafa áhrif á mögulegan atkvæðisrétt, að undanskilinni fyrirætlun stjórnenda og fjárhagslegri getu til að nýta réttinn eða breyta honum.

(¹) Ef dótturfélag uppfyllir við yfirtöku skilyrði um skilgreiningu sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, *fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi*, skal það fært í samræmi við þann staðal.

(²) Sjá einnig SIC-túlkun 12: *samstæðureikningsskil – rekstrareiningar um sérverkefni*.

- 16) [Felldur brott]
- 17) [Felldur brott]
- 18) [Felldur brott]
- 19) Dótturfélag er ekki undanskilið í samstæðureikningsskilum einfaldlega vegna þess að fjárfestirinn er sérhæft áhættufjármagnsfyrirtæki, verðbréfasjóður, fjárhaldssjóður eða sambærileg eining.
- 20) Ekki skal undanskilja dótturfélag í samstæðureikningsskilum vegna þess að viðskiptastarfsemi þess er ólík starfsemi annarra eininga í samstæðunni. Viðeigandi upplýsingar fást með því að fella slík dótturfélög inn í samstæðuna og veita viðbótarupplýsingar í samstæðureikningsskilunum um mismunandi viðskiptastarfsemi dótturfélaga. Með upplýsingunum, sem gerð er krafa um samkvæmt IFRS-staðli 8, *starfsþættir*, fást t.d. skýringar á mikilvægi mismunandi viðskiptastarfsemi innan samstæðunnar.
- 21) Móðurfélag missir yfirráð þegar það missir ákvörðunarrétt til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu einingar sem fjárfest er í í þeim tilgangi að hljóta ávinning af starfsemi hennar. Tap á yfirráðum getur átt sér stað með eða án breytinga á fullu eða hlutfallslegu eignarhaldi. Það getur t.d. gerst þegar dótturfélag fer undir stjórn hins opinbera, dómstóla, stjórnsýslustofnunar eða eftirlitsaðila. Það getur einnig verið afleiðing samningsbundins fyrirkomulags.

AÐFERÐIR VIÐ GERÐ SAMSTÆÐUREIKNINGSSKILA

- 22) Við gerð samstæðureikningsskila sameinar eining reikningsskil móðurfélags og dótturfélaga sinna lið fyrir lið með því að leggja saman sams konar liði eigna, skulda, eigin fjár, tekna og gjalda. Til þess að framsetning fjárhagsupplýsinga í samstæðureikningsskilunum geti orðið eins og um eina efnahagslega einingu sé að ræða eru síðan gerðar eftirfarandi ráðstafanir:
- bókfært verð fjárfestingar móðurfélagsins í sérhverju dótturfélagi er fellt niður á móti hlut móðurfélagsins í eigin fé sérhvers dótturfélags (sjá IFRS-staðal 3 þar sem meðferð allrar viðskiptavildar sem til verður er lýst),
 - hlutdeild minnihluta í hagnaði eða tapi dótturfélaga í samstæðunni á reikningsskilatímabilinu er skilgreind og
 - hlutdeild minnihluta í hreinum eignum dótturfélaga, sem eru hluti samstæðunnar, er aðgreind frá eigin fé móðurfélagsins í þeim. Hlutdeild minnihluta í hreinum eignum samanstendur af:
 - fjárhæð hlutdeildar minnihlutans á upphaflegum sameiningardegi, reiknaðri í samræmi við IFRS-staðal 3 og
 - hlut minnihluta í eiginfjárhreyfingum frá sameiningardegi.
- 23) Þegar mögulegur atkvæðisréttur er fyrir hendi er hlutfall hagnaðar eða taps og eiginfjárhreyfinga, sem skipt er á móðurfélagið og hlutdeild minnihluta, ákvarðað á grundvelli núverandi eignarhluta og endurspeglar ekki hugsanlega nýtingu eða breytingu mögulegs atkvæðisréttar.
- 24) Stöður innan samstæðu og viðskipti, tekjur og gjöld skal fella niður að fullu.
- 25) Stöður og viðskipti innan samstæðunnar, þ.m.t. tekjur, gjöld og arður, eru felld niður að fullu. Hagnaður og tap af viðskiptum innan samstæðunnar, sem er fært í eignum, s.s. birgðum og fastafjármunum, er fellt niður að fullu. Tap innan samstæðunnar getur bent til virðisrýrnunar sem nauðsynlegt er að færa í samstæðureikningsskilunum. IAS-staðall 12, *tekjuskattar*, gildir um tímabundinn mismun sem stafar af brottfellingu hagnaðar og taps sem rekja má til viðskipta innan samstæðunnar.
- 26) Reikningsskil móðurfélagsins og dótturfélaga þess, sem eru notuð við gerð samstæðureikningsskilanna, skulu gerð á sama reikningsskiladegi. Þegar reikningsskiladagar móðurfélagsins og dótturfélags eru ekki þeir sömu gerir dótturfélagið viðbótarreikningsskil vegna samstæðureikningsskilanna miðað við sömu dagsetningu og reikningsskil móðurfélagsins, nema það sé ógerlegt.
- 27) Þegar reikningsskil dótturfélags, sem eru notuð við gerð samstæðureikningsskila í samræmi við 26. lið, eru miðuð við annan reikningsskiladag en reikningsskil móðurfélagsins skal gera leiðréttingar vegna áhrifa af verulegum viðskiptum eða atburðum sem verða milli þess reikningsskiladags og reikningsskiladags móðurfélagsins. Hvað sem öðru líður skal ekki muna meira en þremur mánuðum á reikningsskiladegi dótturfélagsins og reikningsskiladegi móðurfélagsins. Lengd reikningstímabila og munur á reikningsskiladögum skal vera eins frá einu tímabili til annars.

- 28 Við gerð samstæðureikningsskila skal nota samræmdar reikningsskilaaðferðir fyrir sams konar viðskipti og aðra atburði við sambærilegar aðstæður.
- 29 Ef eining í samstæðunni notar aðrar reikningsskilaaðferðir en þær sem notaðar eru í samstæðureikningsskilunum fyrir sambærileg viðskipti og atburði við sambærilegar aðstæður eru gerðar viðeigandi leiðréttingar á reikningsskilum hennar þegar samstæðureikningsskilin eru gerð.
- 30 Tekjur og gjöld dótturfélags eru talin með í samstæðureikningsskilunum frá yfirtökudegi eins og skilgreint er í IFRS-staðli 3. Tekjur og gjöld dótturfélags eru talin með í samstæðureikningsskilunum fram að þeim degi sem móðurfélagið hættir að hafa yfirráð yfir félaginu. Mismunurinn á söluandvirði dótturfélagsins og bókfærðu verði eigna þess á ráðstöfunardegi, þ.m.t. uppsöfnuð fjárhæð gengismunar, sem tengist dótturfélaginu og færð er á eigið fé í samræmi við IAS-staðal 21, *áhrif gengisbreytinga erlendra gjaldmiðla*, er færður í rekstrarreikning samstæðureikningsskilanna sem hagnaður eða tap af ráðstöfun dótturfélagsins.
- 31 Fjárfestingu í einingu skal færa í samræmi við IAS-staðal 39, *fjármálagerningar: færsla og mat*, frá þeim degi sem hún hættir að vera dótturfélag, að því tilskildu að hún verði ekki að hlutdeildarfélagi eins og það er skilgreint í IAS-staðli 28 eða einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn eins og henni er lýst í IAS-staðli 31.
- 32 Líta skal á bókfært verð fjárfestingarinnar, daginn sem einingin hættir að vera dótturfélag, sem kostnaðarverð við upphaflegt mat á fjáreign í samræmi við IAS-staðal 39.
- 33 Setja skal hlutdeild minnihluta fram innan eigin fjár í efnahagsreikningi samstæðunnar aðgreinda frá eigin fé móðurfélagsins. Einnig skal greina frá hlutdeild minnihluta í hagnaði eða tapi samstæðunnar.
- 34 Hagnaðurinn eða tapið skiptist á hluthafa móðurfélags og hlutdeild minnihluta. Vegna þess að hvort tveggja er eigið fé er fjárhæðin sem útdelt er til minnihlutans hvorki tekjur né gjöld.
- 35 Tap, sem varðar minnihluta í dótturfélagi í samstæðu, getur numið hærri fjárhæð en sem nemur hlutdeild minnihlutans í eigin fé dótturfélagsins. Það sem er umfram og allt frekara tap, sem varðar minnihlutann, er skipt á hlutdeild meirihlutans nema að því marki sem minnihlutinn er skuldbundinn til og fær um að leggja fram viðbótarfjárfestingu til að bæta upp tapið. Ef dótturfélagið sýnir hagnað síðar er hlutdeild meirihlutans úthlutað öllum slíkum hagnaði uns hlutdeild minnihluta í tapi, sem meirihlutinn hafði áður tekið á sig, hefur verið endurheimt.
- 36 Ef í dótturfélagi eru útstandandi forgangshlutir með uppsafnanlegan arðgreiðslurétt, sem eru í eigu minnihluta og flokkaðir sem eigið fé, reiknar móðurfélagið hlutdeild sína í hagnaði eða tapi eftir að tekið hefur verið tillit til arðs af slíkum hlutum, óháð því hvort tilkynnt hefur verið um að arður verði greiddur.

FÆRSLA FJÁRFESTINGA Í DÓTTURFÉLÖGUM, EININGUM SEM LÚTA SAMEIGINLEGRI STJÓRN OG HLUTDEILDARFÉLÖGUM Í AÐGREINDUM REIKNINGSSKILUM

- 37 Við gerð aðgreindra reikningsskila skal færsla fjárfestinga í dótturfélögum, einingum sem lúta sameiginlegri stjórn og hlutdeildarfélögum, sem eru ekki skilgreind sem haldið til sölu (eða eru í aflagningarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu) í samræmi við IFRS-staðal 5, annaðhvort vera:

- a) á kostnaðarverði eða
- b) í samræmi við IAS-staðal 39.

Beita skal sömu aðferð við færslu hvers fjárfestingarflokks. Fjárfestingar í dótturfélögum, einingum sem lúta sameiginlegri stjórn og hlutdeildarfélögum sem eru flokkaðar sem haldið til sölu (eða er í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu) í samræmi við IFRS-staðal 5, skal færa í samræmi við þann IFRS-staðal.

- 38 Í þessum staðli er ekki mælt fyrir um hvaða einingar skuli leggja fram aðgreind reikningsskil sem eru tiltæk almenningi og honum til afnota. 37. og 39.–42. liður gilda þegar eining gerir aðgreind reikningsskil sem eru í samræmi við IFRS-staðla. Einingin leggur einnig fram samstæðureikningsskil sem eru tiltæk almenningi og honum til afnota, eins og gerð er krafa um í 9. lið nema undanþágan, sem kveðið er á um í 10. lið, eigi við.
- 39 Fjárfestingar í einingum sem lúta sameiginlegri stjórn og hlutdeildarfélögum, sem færðar eru í samstæðureikningsskilunum í samræmi við IAS-staðal 39, skal færa með sama hætti í aðgreindum reikningsskilum fjárfestisins.

UPPLÝSINGAR

- 40 Veita skal upplýsingar í samstæðureikningsskilum um eftirfarandi:
- [Fellur brott]
 - [Fellur brott]
 - eðli sambandsins milli móðurfélags og dótturfélags þegar móðurfélagið á ekki meira en helming atkvæðisréttar, beint eða óbeint í gegnum dótturfélög.
 - ástæður þess hvers vegna eignarhald, sem er beint eða óbeint í gegnum dótturfélag, meira en helmings atkvæðisréttar í einingu, sem fjárfest er í, veitir ekki yfirráð.
 - reikningsskiladag dótturfélags, þegar slík reikningsskil eru notuð til að gera samstæðureikningsskil, og þau eru miðuð við annan reikningsskiladag eða annað tímabil en hjá móðurfélaginu, og ástæðuna fyrir því að notaður er annar reikningsskiladagur eða -tímabil og
 - eðli og umfang hvers kyns verulegra takmarkana (t.d. sem stafa af lánskjörum eða kröfum eftirlitsyfirvalda) á getu dótturfélaga til að yfirfæra fjármagn til móðurfélagsins í formi arðgreiðslna í handbæru fé eða til endurgreiðslu lána eða fyrirframgreiðslna.
- 41 Þegar aðgreind reikningsskil eru gerð fyrir móðurfélag, sem, í samræmi við 10. lið, velur að gera ekki samstæðureikningsskil, skal í aðgreindum reikningsskilunum gera grein fyrir:
- því að reikningsskilin eru aðgreind reikningsskil, að notuð hafi verið undanþága frá samstæðureikningsskilum, heiti félagsins og landsins þar sem það var stofnað eða aðsetri einingarinnar sem hefur sett fram til afnota fyrir almenning reikningsskil sem fylgja IFRS-stöðlum ásamt heimilisfangi þar sem hægt er að fá þessi samstæðureikningsskil,
 - skrá yfir verulegar fjárfestingar í dótturfélögum, einingum sem lúta sameiginlegri stjórn og hlutdeildarfélögum, þ.m.t. heiti, landið, þar sem félagið er stofnað eða hefur aðsetur, hlutfall eignarhluta og hlutfall atkvæðisréttar, ef hann er í öðru hlutfalli en eignarhlutur og
 - lýsingu á aðferðinni sem notuð er til að færa fjárfestingarnar sem skráðar eru undir b-lið.
- 42 Þegar móðurfélag (annað en móðurfélag sem fjallað er um í 41. lið), framtaksfjárfestir með hlutdeild í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn eða fjárfestir í hlutdeildarfélagi gerir aðgreind reikningsskil skal í þessum aðgreindu reikningsskilum gera grein fyrir:
- því að reikningsskilin eru aðgreind reikningsskil og ástæður þess að reikningsskilin eru gerð, ef ekki er gerð krafa um þau í lögum,
 - skrá yfir verulegar fjárfestingar í dótturfélögum, einingum sem lúta sameiginlegri stjórn og hlutdeildarfélögum, þ.m.t. heiti, landið, þar sem félagið er stofnað eða hefur aðsetur, hlutfall eignarhluta og hlutfall atkvæðisréttar, ef hann er í öðru hlutfalli en eignarhlutur og
 - lýsingu á aðferðinni sem notuð er til að færa fjárfestingarnar sem skráðar eru undir b-lið

ásamt því að skilgreina reikningsskilin, sem gerð eru í samræmi við 9. lið þessa staðals, IAS-staðal 28 og IAS-staðal 31, sem þau tengjast.

GILDISTÖKUDAGUR

- 43 Eining skal beita þessum staðli að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir. Ef eining beitir þessum staðli vegna tímabils sem hefst fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.

AFTURKÖLLUN ANNARRA YFIRLÝSINGA

- 44 Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 27, *samstæðureikningsskil og færsla fjárfestinga í dótturfélögum* (endurskoðaður 2000).
- 45 Þessi staðall kemur í stað SIC-túlkunar 33: *samstæðuuppgjör og hlutdeildaraðferð — mögulegur atkvæðisréttur og skipting eignarhalds*.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 28

Fjárfestingar í hlutdeildarfélagum

GILDISSVIÐ

- 1 Þessum staðli skal beita við færslu fjárfestinga í hlutdeildarfélagum. Þessum staðli skal þó ekki beita við fjárfestingar í hlutdeildarfélagum sem eru:

- a) áhættufjármagnsfélaga eða
- b) verðbréfasjóða, fjárhaldssjóða eða sambærilegra eininga, þ.m.t. fjárfestingartengdir tryggingasjóðir

sem við upphaflega færslu eru skráðir á gangvirði með hliðsjón af hagnaði eða tapi eða eru flokkaðir sem haldið til veltuviðskipta og færðir í samræmi við IAS-staðal 39, fjármálagerningar: færsla og mat. Þess háttar fjárfestingar skal meta á gangvirði í samræmi við IAS-staðal 39 og breytingar á gangvirði skal færa í rekstrarreikning á því tímabili sem breytingin á sér stað.

SKILGREININGAR

- 2 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Hlutdeildarfélag er eining, þ.m.t. óskráð eining eins og sameignarfélag, þar sem fjárfestir hefur veruleg áhrif, og er hvorki dótturfélag né hlutdeild í samrekstri.

Samstæðureikningsskil eru reikningsskil samstæðu sem eru sett fram eins og um eina efnahagslega einingu væri að ræða.

Yfirráð er vald til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu einingar í þeim tilgangi að hljóta ávinning af starfsemi hennar.

Hlutdeildaraðferð er reikningsskilaaðferð þar sem fjárfesting er upphaflega færð á kostnaðarverði og fjárhæðin síðan leiðrétt vegna breytingar á hlut fjárfestis í hreinum eignum einingar, sem fjárfest er í, eftir kaup. Hlutur fjárfestisins í hagnaði eða tapi félagsins, sem fjárfest er í, er innifalinn í hagnaði eða tapi fjárfestisins.

Sameiginleg yfirráð er samningbundin skipting á stjórnun efnahagslegrar starfsemi og er aðeins fyrir hendi þegar stefnumótandi ákvarðanir varðandi fjármál og rekstur starfseminnar krefjast einróma samþykkis aðilanna sem deila yfirráðunum (samrekstraraðilanna).

Aðgreind reikningsskil eru reikningsskil móðurfélags eða fjárfestis í hlutdeildarfélagi eða samrekstraraðila í sameiginlegri rekstrareiningu þar sem fjárfestingarnar eru færðar á grundvelli beinnar hlutdeildar í eigin fê fremur en á grundvelli rekstrarafkomu og hreinna eigna félaganna sem fjárfest er í.

Veruleg áhrif eru ákvörðunarréttur til þátttöku í ákvörðunum um mótun fjárhags- og rekstrarstefnu einingar, sem fjárfest er í, en eru ekki yfirráð eða sameiginleg yfirráð yfir þessari stefnumótun.

Dótturfélag er eining, þ.m.t. óskráð eining eins og sameignarfélag, sem heyrir undir yfirráð annarrar einingar (sem nefnist móðurfélag).

3. Reikningsskil, þar sem hlutdeildaraðferðinni er beitt, eða reikningsskil einingar, sem á ekki dótturfélag, hlutdeildarfélag eða aðild að sameiginlegri rekstrareiningu, eru ekki aðgreind reikningsskil.
4. Aðgreind reikningsskil eru reikningsskil sem eru sett fram til viðbótar samstæðureikningsskilum, reikningsskil þar sem eru færðar fjárfestingar með hlutdeildaraðferðinni og reikningsskil þar sem hlutdeild samrekstraraðila í samrekstri er tekin saman miðað við eignarhlutfall. Aðgreind reikningsskil kunna að vera en þurfa ekki að vera í viðbæti við þau reikningsskil eða fylgja þeim.
5. Einingar, sem eru undanþegnar í samræmi við 10. lið IAS-staðals 27, *samstæðureikningsskil* og *aðgreind reikningsskil*, frá samrekstri, 2. lið IAS-staðals 31, *hlutdeild í samrekstri*, frá því að beita hlutfallslegum samstæðureikningsskilum eða c-lið 13. liðar þessa staðals frá því að beita hlutdeildaraðferðinni, geta sett fram aðgreind reikningsskil sem sín einu reikningsskil.

Veruleg áhrif

- 6 Ef fjárfestir hefur 20% atkvæðisrétt eða meira, beint eða óbeint (t.d. í gegnum dótturfélög), í einingu sem fjárfest er í, er gert ráð fyrir að fjárfestirinn hafi veruleg áhrif nema hægt sé að sýna fram á með skýrum hætti að svo sé ekki. Ef fjárfestirinn hefur á hinn bóginn minna en 20% atkvæðisrétt beint eða óbeint (t.d. í gegnum dótturfélög) í einingunni sem fjárfest er í, er gert ráð fyrir að fjárfestirinn hafi ekki veruleg áhrif nema hægt sé að sýna fram á með skýrum hætti að svo sé. Þótt annar fjárfestir eigi verulegan hlut eða meirihluta þá útilokar það ekki fjárfesti frá því að hafa veruleg áhrif.
- 7 Einn eða fleiri af eftirfarandi þáttum ber alla jafna vitni um veruleg áhrif fjárfestis:
- a) fulltrúi í stjórn félags eða í sambærilegri stjórnsýslueiningu innan félagsins, sem fjárfest var í,
 - b) þátttaka í ákvarðanatökuférlí, þ.m.t. þátttaka í ákvörðunum um arð eða aðra úthlutun,
 - c) mikilvæg viðskipti milli fjárfestisins og félagsins,
 - d) innbyrðis skipti á stjórnendum eða
 - e) útvegum nauðsynlegra, tæknilegra upplýsinga.
- 8 Eining getur átt kaupheimild í hlutabréfum, kauprétt á hlutabréfum, skulda- eða eiginfjárgerninga, sem er hægt að breyta í almenn hlutabréf, eða átt sambærilega gerninga sem hugsanlega geta, ef þeir eru nýttir eða þeim breytt, gefið einingunni aukinn atkvæðisrétt eða minnkað atkvæðisrétt annars aðila í fjárhags- og rekstrarstefnu annarrar einingar (þ.e. mögulegur atkvæðisréttur). Kannað er hvort um sé að ræða mögulegan atkvæðisrétt sem er nýtanlegur eða breytanlegur eins og er, þ.m.t. mögulegur atkvæðisréttur sem aðrar einingar eiga, og áhrif slíks atkvæðisréttar, þegar metið er hvort eining hefur veruleg áhrif. Mögulegur atkvæðisréttur verður ekki nýttur eða breytt eins og er, t.d. þegar ekki er unnt að nýta hann eða breyta fyrir en á tilteknum degi í framtíðinni, eða þegar tiltekinn atburður á sér stað í framtíðinni.
- 9 Þegar einingin metur hvort mögulegur atkvæðisréttur stuðli að verulegum áhrifum kannar hún allar staðreyndir og aðstæður (þ.m.t. skilmálarnir fyrir nýtingu mögulegs atkvæðisréttar og aðrar samningsbundnar skyldur, saman eða hverja fyrir sig) sem hafa áhrif á mögulegan rétt, að undanskilinni fyrirætlun stjórnenda og fjárhagslegri getu til að nýta réttinn eða breyta honum.
- 10 Eining glatar verulegum áhrifum yfir einingu, sem hún hefur fjárfest í, þegar hún missir ákvörðunarréttinn til þátttöku í ákvörðunum um mótun fjárhags- og rekstrarstefnu þessarar einingar, sem hún hefur fjárfest í. Tap á verulegum áhrifum getur átt sér stað með eða án breytinga á fullu eða hlutfallslegu eignarhaldi. Það getur t.d. gerst þegar hlutdeildarfélag fer undir stjórn hins opinbera, dómstóla, stjórnsýsluaðila eða eftirlitsaðila. Það getur einnig verið afleiðing samningsbundins fyrirkomulags.

Hlutdeildaraðferð

- 11 Samkvæmt hlutdeildaraðferðinni er fjárfesting í hlutdeildarfélagi upphaflega færð á kostnaðarverði og bókfært verð er hækkað eða lækkað til að færa hlutdeild fjárfestis í hagnaði eða tapi einingarinnar, sem fjárfest er í, eftir yfirtökudag. Hlutur fjárfestisins í hagnaði eða tapi félagsins, sem fjárfest er í, kemur fram í rekstrarreikningi fjárfestisins. Úthlutanir frá einingunni, sem fjárfest er í, lækka bókfært verð fjárfestingarinnar. Leiðréttingar á bókfærðu verði kunna einnig að vera nauðsynlegar vegna breytinga á hlutfallslegri eign fjárfestisins í einingunni sem fjárfest er í, sem stafa af breytingum á eigin fé einingarinnar sem fjárfest er í, sem hafa ekki verið færðar í rekstrarreikning. Til slíkra breytinga teljast þær breytingar sem stafa af endurmati á varanlegum rekstrarfjármunum og af gengismun. Hlutur fjárfestisins í þessum breytingum er færður beint á eigið fé hans.
- 12 Þegar mögulegur atkvæðisréttur er fyrir hendi er hlutur fjárfestis í hagnaði eða tapi og eiginfjárhreyfingum einingarinnar, sem fjárfest er í, ákvarðaður á grundvelli núverandi eignarhluta og endurspeglar ekki hugsanlega beitingu eða breytingu mögulegs atkvæðisréttar.

BEITING HLUTDEILDARAÐFERÐARINNAR

- 13 Fjárfestingu í hlutdeildarfélagi skal færa með hlutdeildaraðferðinni nema þegar:
- a) fjárfestingin er skilgreind sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi,
 - b) undantekningin í 10. lið IAS-staðals 27, sem heimilar að móðurfélag, sem einnig hefur fjárfest í hlutdeildarfélagi, þurfi ekki að setja fram samstöðureikningsskil, á við, eða

- c) allt eftirfarandi á við:
- i. fjárfestirinn er dótturfélag, sem er að öllu leyti í eigu eins móðurfélags, eða er að hluta til í eigu annarrar einingar og annarra eigenda, þ.m.t. þeir sem ekki hafa með öðrum hætti atkvæðisrétt og hafa fengið upplýsingar um og ekki andmælt því að fjárfestirinn beiti ekki hlutdeildaraðferðinni,
 - ii. að ekki séu höfð viðskipti með skulda- eða eiginfjárgerninga fjárfestisins á almennum markaði (innlendum eða erlendum kauphöllum eða opnum tilboðsmarkaði, þ.m.t. stað- og svæðisbundnir markaðir),
 - iii. fjárfestirinn hafi ekki lagt inn né sé að leggja inn reikningsskil sín hjá verðbréfaeftirlitsstofnun eða annarri eftirlitsstofnun í þeim tilgangi að gefa út flokk verðbréfa á almennum markaði, og
 - iv. að endanlega móðurfélagið eða eitthvert millistigsmóðurfélag fjárfestisins leggi fram samstæðureikningsskil, sem samræmast IFRS-stöðlum og eru tiltæk almenningi og honum til afnota.
- 14 Fjárfestingar, sem lýst er í a-lið 13. liðar, skulu færðar í samræmi við IFRS-staðal 5.
- 15 Þegar fjárfesting í hlutdeildarfélagi, sem áður var skilgreind sem haldið til sölu, uppfyllir ekki lengur skilyrði fyrir þeirri skilgreiningu skal færa hana með hlutdeildaraðferðinni frá og með deginum þegar hún var skilgreind sem haldið til sölu. Reikningsskilum tímabilanna frá því að hún var skilgreind sem haldið til sölu skal breytt í samræmi við það.
- 16) [Felldur brott]
- 17 Færsla tekna á grundvelli móttekinna úthlutana getur verið ófullnægjandi mælikvarði á tekjur fjárfestis af fjárfestingu í hlutdeildarfélagi vegna þess að mótteknu útgreiðslurnar kunna að eiga lítið skylt við árangur hlutdeildarfélagsins. Vegna þess að fjárfestirinn hefur veruleg áhrif í hlutdeildarfélaginu á fjárfestirinn hlutdeild í árangri hlutdeildarfélagsins og þar með arðsemi fjárfestingar sinnar. Fjárfestirinn færir þessa hlutdeild með því að auka umfang reikningsskila sinna þannig að þau taki til hlutar hans af hagnaði eða tapi slíks hlutdeildarfélags. Með beitingu hlutdeildaraðferðarinnar fást því reikningsskil sem veita betri upplýsingar um hreinar eignir og hagnað eða tap fjárfestisins.
- 18 Fjárfestir skal hætta að nota hlutdeildaraðferðina frá þeim degi sem hann hættir að hafa veruleg áhrif í hlutdeildarfélagi og skal færa fjárfestinguna í samræmi við IAS-staðal 39 frá þeim degi, að því tilskildu að hlutdeildarfélagið verði ekki dótturfélag eða samrekstur eins og skilgreint er í IAS-staðli 31.
- 19 Líta skal á bókfært verð fjárfestingarinnar, daginn sem hún hættir að vera hlutdeildarfélag, sem kostnaðarverð við upphafleg mat á henni sem fjáreign í samræmi við IAS-staðal 39.
- 20 Mörgum þeirra aðferða, sem eiga við þegar hlutdeildaraðferðinni er beitt, svipar til aðferða við gerð samstæðureikningsskila sem lýst er í IAS-staðli 27. Þar að auki eru þau hugtök, sem liggja til grundvallar þeim aðferðum sem notaðar eru við færslu á yfirtöku á dótturfélagi, einnig teknar upp við færslu vegna fjárfestingar í hlutdeildarfélagi.
- 21 Hlutar samstæðu í hlutdeildarfélagi er samanlögð eignarhlutdeild móður- og dótturfélaga í því hlutdeildarfélagi. Lítið er framhjá eignarhlutdeild samstæðunnar í öðrum hlutdeildarfélögum eða samrekstri að því þetta varðar. Þegar hlutdeildarfélag, sem á dótturfélög og í hlutdeildarfélögum eða samrekstri, beitir hlutdeildaraðferðinni er tekið tillit til hagnaðar eða taps og hreinna eigna og fært í reikningsskilum hlutdeildarfélagsins (þ.m.t. hlutur hlutdeildarfélagsins í hagnaði eða tapi og hreinum eignum eigin hlutdeildarféлага og samrekstrar), að afloknum nauðsynlegum leiðréttingum sem gera kleift að nota samræmdar reikningsskilaaðferðir (sjá 26. og 27. lið).
- 22 Hagnaður og tap, sem rekja má til viðskipta „upp á við“ og „niður á við“ milli fjárfestis (þ.m.t. dótturfélög hans í samstæðunni) og hlutdeildarfélags, er aðeins fært í reikningsskilum fjárfestisins að því marki sem nemur eignarhluta ótengdra fjárfesta í hlutdeildarfélaginu. Viðskipti „upp á við“ eru t.d. sala á eignum frá hlutdeildarfélagi til fjárfestis. Viðskipti „niður á við“ eru t.d. sala á eignum frá fjárfesti til hlutdeildarfélags. Hlutar fjárfestisins í hagnaði eða tapi sem rekja má til þessara viðskipta er felldur brott.

- 23 Fjárfesting í hlutdeildarfélagi er færð með því að nota hlutdeildaraðferðina frá þeim degi sem hún verður að hlutdeildarfélagi. Þegar fjárfestingin á sér stað er allur mismunur milli kostnaðarverðs fjárfestingar og hlutar fjárfestis í hreinu gangvirið aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda hlutdeildarfélagsins skráður í samræmi við IFRS-staðal 3, *sameining fyrirtækja*. Þess vegna er:
- viðskiptavild sem tengist hlutdeildarfélagi innifalin í bókfærðu verði fjárfestingarinnar. Afskriftir viðskiptavildarinnar eru þó ekki heimilaðar og eru því ekki innifaldar í útreikningi á hlut fjárfestis í hagnaði eða tapi hlutdeildarfélagsins.
 - umframfjárhæð hluta fjárfestis í hreinu gangvirið aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda hlutdeildarfélagsins umfram kostnaðarverð fjárfestingarinnar er ekki innifalin í bókfærðri fjárhæð fjárfestingarinnar og er þess í stað talin sem tekjur við útreikning hluta fjárfestis í hagnaði eða tapi hlutdeildarfélagsins á því tímabili sem fjárfestingin á sér stað.
- Einnig eru gerðar viðeigandi leiðréttingar á hlut fjárfestisins í hagnaði eða tapi hlutdeildarfélagsins eftir yfirtökuna, t.d. til að gera grein fyrir afskriftum af afskrifanlegum eignum sem miðast við gangvirið þeirra á yfirtökudegi. Á sama hátt eru gerðar viðeigandi leiðréttingar á hlut fjárfestisins í hagnaði eða tapi hlutdeildarfélagsins eftir yfirtökuna vegna virðisrýrnunartaps sem fært er af hlutdeildarfélaginu, t.d. viðskiptavild eða varanlegir rekstrarfjármunir.
- 24 Þegar fjárfestir notar hlutdeildaraðferðina notar hann nýjustu reikningsskil hlutdeildarfélagsins sem tiltæk eru. Ef reikningsskiladagur fjárfestisins og hlutdeildarfélagsins eru ekki þeir sömu gerir hlutdeildarfélagið reikningsskil til afnota fyrir fjárfestinn og miðar við sömu dagsetningu og reikningsskil fjárfestisins nema það sé ekki gerlegt.
- 25 Þegar reikningsskil hlutdeildarfélags, sem eru notuð við beitingu hlutdeildaraðferðarinnar, í samræmi við 24. lið, eru miðuð við annan reikningsskiladag en reikningsskil fjárfestisins skal gera leiðréttingar vegna áhrifa af verulegum viðskiptum eða atburðum sem verða milli þess reikningsskiladags og reikningsskiladags fjárfestisins. Hvað sem öðru líður skal ekki muna meira en þremur mánuðum á reikningsskiladegi hlutdeildarfélagsins og reikningsskiladegi fjárfestisins. Lengd reikningstímabils og munur á reikningsskiladögum skal vera eins frá einu tímabili til annars.
- 26 Reikningsskil fjárfestis skulu gerð með samræmdum reikningsskilaðferðum fyrir sams konar viðskipti og atburði við sambærilegar aðstæður.
- 27 Ef hlutdeildarfélag notar aðrar reikningsskilaðferðir en þær sem fjárfestirinn notar fyrir sams konar viðskipti og atburði við sambærilegar aðstæður skal gera leiðréttingar til að samræma reikningsskilareglur hlutdeildarfélagsins aðferðum fjárfestisins þegar fjárfestirinn notar reikningsskil hlutdeildarfélagsins við beitingu hlutdeildaraðferðarinnar.
- 28 Ef í hlutdeildarfélagi eru útistandandi forgangshlutir með uppsafnanlegan arðgreiðslurétt, sem eru í eigu annarra aðila en fjárfestisins og flokkaðir sem eigin fé, reiknar fjárfestirinn hlutdeild sína í hagnaði eða tapi eftir að tekið hefur verið tillit til arðs af slíkum hlutum, óháð því hvort tilkynnt hafi verið um að arður verði greiddur eða ekki.
- 29 Ef hlutur fjárfestis í töpum hlutdeildarfélags er jafnmikill eða meiri en eignarhluti hans í hlutdeildarfélaginu hættir fjárfestirinn að færa sinn hlut í frekari töpum. Eignarhluturinn í hlutdeildarfélagi er bókfært verð fjárfestingarinnar í hlutdeildarfélaginu samkvæmt hlutdeildaraðferðinni ásamt hugsanlegri langtímahlutdeild sem í reynd mynda hluta hreinnar fjárfestingar fjárfestisins í hlutdeildarfélaginu. Líður, sem er ekki ætlunin að gera upp og ólíklegt er að verði gerður upp í fyrirsjáanlegri framtíð, er til dæmis í eðli sínu aukning á fjárfestingu einingarinnar í því hlutdeildarfélagi. Slíkir líðir geta verið forgangshlutir og langtímakröfur eða -lán en ekki viðskiptakröfur, viðskiptaskuldir eða langtímakröfur sem fullnægjandi veð er fyrir, s.s. veðlán. Tapi, sem er fært samkvæmt hlutdeildaraðferðinni umfram fjárfestingu fjárfestisins í venjulegum hlutum, er jafnað á móti öðrum þáttum í eignarhlut fjárfestisins í hlutdeildarfélagi í öfugri forgangsröð þeirra (þ.e. forgangsröð við félagsslit).
- 30 Eftir að eignarhlutur fjárfestisins hefur lækkað niður í núll er gerð grein fyrir viðbótartöpum, en skuld er aðeins færð að því marki sem fjárfestirinn hefur stofnað til lagalegra eða ætlaðra skuldbindinga eða greitt fyrir hönd hlutdeildarfélagsins. Ef hlutdeildarfélagið skilar síðar hagnaði byrjar fjárfestirinn einungis aftur að færa sinn hlut í þeim hagnaði eftir að hagnaðarhlutur hans er orðinn jafnmikill og taphluturinn sem ekki var færður.

Virðisrýrnunartöp

- 31 Eftir að hlutdeildaraðferðinni hefur verið beitt, þ.m.t. færslur á tapi hlutdeildarfélagsins í samræmi við 29. lið, styðst fjárfestirinn við kröfur í IAS-staðli 39 til að ákvarða hvort nauðsynlegt sé að færa viðbótarvirðisrýrnunartap að því er varðar hreina fjárfestingu hans í hlutdeildarfélaginu.
- 32 Fjárfestirinn styðst einnig við kröfur IAS-staðals 39 til að ákvarða hvort eitthvert virðisrýrnunartap til viðbótar sé fært, að því er varðar eignarhlut fjárfestisins í hlutdeildarfélaginu, sem er ekki hluti af hreinu fjárfestingunni, og hversu hárrí fjárhæð það virðisrýrnunartap nemur.
- 33 Vegna þess að viðskiptavild, sem er meðtalin í bókfærðri fjárhæð fjárfestingar í hlutdeildarfélagi er ekki færð sérstaklega, er ekki prófað sérstaklega hvort virðisrýrnunartap hafi orðið á henni með því að beita kröfunum um prófun á því hvort virðisrýrnun hafi orðið á viðskiptavild sem eru í IAS-staðli 36, *virðisrýrnun eigna*. Þess í stað er prófað samkvæmt IAS-staðli 36 hvort virði allrar bókfærðrar fjárhæðar fjárfestingarinnar hafi rýrnað með því að bera saman endurheimtanlega fjárhæð hennar (hið hærra af notkunarvirði og gangvirði að frádregnum kostnaði við sölu) við bókfærða fjárhæð hennar þegar beiting krafanna í IAS-staðli 39 bendir til þess að virði fjárfestingarinnar hafi rýrnað. Við ákvörðun á notkunarvirði fjárfestingarinnar metur eining:
- hlut sinn í núvirði áætlaðs sjóðstreymis í framtíð, sem búist er við að hlutdeildarfélagið muni skila, þ.m.t. sjóðstreymi vegna rekstrar hlutdeildarfélagsins og ágóða af endanlegri ráðstöfun fjárfestingarinnar, eða
 - núvirði áætlaðs framtíðarsjóðstreymis sem búist er við að verði til vegna arðgreiðslna af fjárfestingunni og endanlegrar ráðstöfunar hennar.
- Samkvæmt viðeigandi forsendum gefa báðar aðferðir sömu niðurstöðu.
- 34 Endurheimtanleg fjárhæð fjárfestingar í hlutdeildarfélagi er metin fyrir hvert hlutdeildarfélag, nema hlutdeildarfélagið skapi ekki innstreymi handbærs fjár með áframhaldandi rekstri sem er að stórum hluta óháð öðrum eignum einingarinnar.

AÐGREIND REIKNINGSSKIL

- 35 Fjárfestingu í hlutdeildarfélagi skal færa í aðgreind reikningsskil fjárfestis í samræmi við 37.–42. lið í IAS-staðli 27.
- 36 Í þessum staðli er ekki mælt fyrir um hvaða einingar skuli leggja fram aðgreind reikningsskil til afnota fyrir almenning.

UPPLÝSINGAGJÖF

- 37 Veita skal upplýsingar um eftirfarandi:
- gangvirði fjárfestinga í hlutdeildarfélögum þegar opinber verðskráning þeirra liggur fyrir,
 - samantekt á fjárhagsupplýsingum um hlutdeildarfélög, þ.m.t. heildarfjárhæðir eigna, skulda, reglulegra tekna og hagnaður eða tap,
 - ástæður fyrir því að sú forsenda stenst ekki að fjárfestir hafi ekki veruleg áhrif ef hann á, beint eða óbeint í gegnum dótturfélög, minna en 20% atkvæðisréttar eða mögulegs atkvæðisréttar í félaginu, sem fjárfest er í, en heldur því fram að hann hafi veruleg áhrif,
 - ástæður fyrir því að sú forsenda stenst ekki að fjárfestir hafi veruleg áhrif ef hann á, beint eða óbeint í gegnum dótturfélög, 20% eða meiri atkvæðisrétt eða mögulegan atkvæðisrétt í einingunni, sem fjárfest er í, en ályktar að hann hafi ekki veruleg áhrif,
 - reikningsskiladag hlutdeildarfélags, þegar slík reikningsskil eru notuð til að gera reikningsskil með hlutdeildaraðferðinni, og þau eru miðuð við annan reikningsskiladag eða annað tímabil en hjá fjárfestinum, og ástæðuna fyrir því að notaður er annar reikningsskiladagur eða -tímabil,
 - eðli og umfang hvers kyns verulegra takmarkana (þ.e. sem stafa af lánskjörum eða kröfum eftirlitsyfirlvalda) á getu hlutdeildarfélaga til að yfirfæra fjármagn til fjárfestisins í formi arðgreiðslna í handbæru fé eða til endurgreiðslna lána eða fyrirframgreiðslna,

- g) ófærðan hlut í töpum hlutdeildarfélags, bæði á tímabilinu og í heild, ef fjárfestir hefur hætt að færa hlutdeild sína í tapi hlutdeildarfélags,
- h) það að hlutdeildarfélag sé ekki fært með hlutdeildaraðferðinni í samræmi við 13. lið, og
- i) samantekt á fjárhagsupplýsingum um hlutdeildarfélög, annaðhvort hvert fyrir sig eða flokkuð, sem eru ekki færð með hlutdeildaraðferðinni, þ.m.t. fjárhæðir heildareigna, heildarskulda, reglulegra tekna og hagnaður eða tap.
- 38 Fjárfestingar í hlutdeildarfélögum, sem færðar eru með hlutdeildaraðferðinni, skulu flokkaðar sem fastafjármunir. Greina skal sérstaklega frá hlut fjárfestis í hagnaði eða tapi slíkra hlutdeildarfélaga og bókfærðu verði þessara fjárfestinga. Einnig skal greina sérstaklega frá hlut fjárfestis í rekstri hlutdeildarfélaga sem leggja skal af.
- 39 Hlut fjárfestis í breytingum, sem færðar eru beint á eigið fé í hlutdeildarfélaginu, skal fjárfestir færa beint á eigið fé og gera grein fyrir í yfirliti um breytingar á eigin fé samkvæmt IAS-staðli 1, *framsetning reikningskila*.
- 40 Í samræmi við IAS-staðal 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir, skal fjárfestir gera grein fyrir:
- a) hlut sínum í óvissum skuldum hlutdeildarfélags sem stofnað er til ásamt öðrum fjárfestum, og
- b) óvissum skuldum sem verða til vegna þess að fjárfestirinn ber óskipta ábyrgð á öllum skuldum hlutdeildarfélagsins eða hluta þeirra.

GILDISTÖKUDAGUR

- 41 Eining skal beita þessum staðli að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr. Ef eining beitir þessum staðli vegna tímabils sem hefst fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.

AFTURKÖLLUN ANNARRA YFIRLÝSINGA

- 42 Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 28, *færsla fjárfestinga* í hlutdeildarfélögum (endurskoðaður 2000).
- 43 Þessi staðall kemur í stað eftirfarandi túlkana:
- a) SIC-túlkun 3: *niðurfelling á óinnleystum hagnaði og tapi af viðskiptum við hlutdeildarfélög*,
- b) SIC-túlkun 20: *hlutdeildaraðferð — færsla tapa*, og
- c) SIC-túlkun 33: *samstæðuuppgjör og hlutdeildaraðferð — mögulegur atkvæðisréttur og skipting eignarhalds*.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 29

Reikningsskil í hagkerfi þar sem óðaverðbólga ríkir

GILDISSVIÐ

- 1 Beita skal þessum staðli við gerð reikningsskila, þ.m.t. samstæðureikningsskil, einingar sem hefur gjaldmiðil hagkerfis þar sem óðaverðbólga ríkir sem starfrækslugjaldmiðil.
- 2 Í hagkerfi, þar sem óðaverðbólga ríkir, koma upplýsingar um rekstrarniðurstöðu og fjárhagsstöðu í viðkomandi gjaldmiðli ekki að gagni nema verðleiðrétting þeirra hafi farið fram. Kaupmáttur peninga rýrnar það hratt að samanburður fjárhæða úr viðskiptum og öðrum atburðum, sem áttu sér stað á mismunandi tíma, jafnvel innan saman reikningsskilatímabils, er villandi.
- 3 Í þessum staðli er ekki settur fram algildur mælikvarði á það hvenær óðaverðbólga er talin ríkja. Það er háð mati hvenær nauðsynlegt er að verðleiðrétta reikningsskil í samræmi við þennan staðal. Vísendingar um óðaverðbólgu eru m.a. eftirfarandi einkenni á efnahagsumhverfi lands en takmarkast þó ekki við þau einkenni:
 - a) allur almenningur telur eigum sínum betur borgið í formi ópeningalegra eigna eða í tiltölulega stöðugum, erlendum gjaldmiðli. Fjárhæðir í innlendum gjaldmiðli eru umsvifalaust notaðar til fjárfestinga til þess að viðhalda kaupmætti,
 - b) allur almenningur mælir ekki peningafjárhæðir í innlendum gjaldmiðli heldur í tiltölulega stöðugum, erlendum gjaldmiðli. Verð kunna að vera gefin upp í þeim gjaldmiðli,
 - c) sala og kaup gegn greiðslufresti miðast við verð sem vegur upp á móti væntri rýrnun kaupmáttar á lánstímabilinu, jafnvel þótt tímabilið sé stutt,
 - d) vextir, laun og verð eru tengd verðvísitölu og
 - e) uppsöfnuð verðbólga á þriggja ára tímabili nálgast eða fer yfir 100%.
- 4 Æskilegt er að allar einingar, sem gera upp í gjaldmiðli sama hagkerfis þar sem óðaverðbólga ríkir, beiti þessum staðli frá sama degi. Þrátt fyrir þetta á þessi staðall við um reikningsskil allra eininga frá upphafi reikningsskilatímabilsins þegar einingin tilgreinir að óðaverðbólga ríki í landi gjaldmiðilsins sem er notaður í reikningsskilunum.

ENDURGERÐ REIKNINGSSKILA

- 5 Verð breytist með tímanum vegna áhrifa frá ýmsum sérstökum eða almennum stjórnmálalegum, hagfræðilegum og félagslegum öflum. Sérstök öfl, s.s. breytingar á framboði og eftirspurn og tæknibreytingar, geta valdið því að verð einstakrar vöru hækkar eða lækkar verulega og óháð verði annarra vara. Almenn öfl geta einnig valdið breytingum á almennu verðlagi og þar með almennum kaupmætti peninga.
- 6 Í flestum löndum byggjast reikningsskil á kostnaðarverðsreglu reikningsskila án þess að tillit sé tekið til breytinga á almennu verðlagi eða sérstökum verðhækkunum á einstökum eignum, nema að því marki sem varanlegir rekstrarfjármunir og fjárfestingar kunna að vera endurmetin. Sumar einingar setja þó fram reikningsskil sem miðast við gangverðsaðferð sem endurspeglar áhrif sérstakra breytinga á verði eigna.
- 7 Í hagkerfi, þar sem óðaverðbólga ríkir, koma reikningsskil, hvort sem þau eru byggð á kostnaðarverðsaðferð eða gangverðsaðferð, einungis að gagni ef þau eru tilgreind samkvæmt þeirri mælieiningu sem gildir við dagsetningu efnahagsreiknings. Af þessu leiðir að þessi staðall á við um grunnreikningsskil eininga sem eru sett fram í gjaldmiðli hagkerfis þar sem óðaverðbólga ríkir. Ekki er heimilt að setja fram upplýsingar, sem gerð er krafa um í þessum staðli, sem viðbæti við reikningsskil sem ekki hafa verið endurgerð. Enn fremur er ráðið frá sérstakri framsetningu reikningsskila fyrir endurgerð.
- 8 Reikningsskil einingar, sem hefur gjaldmiðil hagkerfis þar sem óðaverðbólga ríkir sem starfrækslugjaldmiðil, hvort sem þau eru byggð á kostnaðarverðsaðferð eða gangverðsaðferð, skulu sett fram í mælieiningunni sem gildir miðað við dagsetningu efnahagsreiknings. Samanburðarfjárhæðir fyrra tímabils, sem gerð er krafa um samkvæmt IAS-staðli 1, *framsetning reikningsskila*, og allar upplýsingar um fyrri tímabil, skulu einnig settar fram í mælieiningunni sem gildir miðað við dagsetningu efnahagsreiknings. Um framsetningu samanburðarfjárhæða í öðrum framsetningargjaldmiðli gilda b-liður 42. liður og 43. liður IAS-staðals 21, *áhrif gengisbreytinga í erlendum gjaldmiðlum*, (eins og hann var endurskoðaður 2003).
- 9 Ágöða eða tap af hreinni, peningalegri stöðu skal taka með í rekstrarreikningi og greina frá sérstaklega.

- 10 Við endurgerð reikningsskila í samræmi við þennan staðal er nauðsynlegt að beita tilteknum aðferðum sem og mati. Samræmd beiting þessara aðferða og mats frá einu tímabili til annars er mikilvægari en nákvæmni þeirra fjárhæða sem hún leiðir til í endurgerðum reikningsskilum.

Kostnaðarverðsreikningsskil

Efnahagsreikningur

- 11 Fjárhæðir efnahagsreiknings, sem ekki eru þegar tilgreindar í matseiningunni sem gildir við dagsetningu efnahagsreiknings, eru verðleiðréttar miðað við almenna verðvísitölu.
- 12 Peningaliðir eru ekki verðleiðréttir vegna þess að þeir eru þegar tilgreindir í matseiningunni sem gildir við dagsetningu efnahagsreiknings. Peningaliðir eru peningaeign og liðir sem munu fást eða verða greiddir í peningum.
- 13 Eignir og skuldir, sem eru verðtryggðar samkvæmt samningi, s.s. vísitölutengd skuldabréf og lán, eru leiðrétt í samræmi við samninginn til að ákvarða útstandandi fjárhæð við dagsetningu efnahagsreiknings. Þessir liðir eru færðir með þeirri fjárhæð í verðleiðréttum efnahagsreikningi.
- 14 Allar aðrar eignir og skuldir eru ópeningalegar. Sumir ópeningalegir liðir eru skráðir á því verðlagi sem gildir við dagsetningu efnahagsreiknings, s.s. hreinu söluvirði og markaðsvirði, og fjárhæðirnar eru því ekki verðleiðréttar. Allar aðrar ópeningalegar eignir og skuldir eru verðleiðréttar.
- 15 Flestir ópeningalegir liðir eru færðir á kostnaðarverði, eða á kostnaðarverði að frádregnum afskriftum, og eru því tilgreindir á verðlagi yfirtökudags. Verðleiðrétt kostnaðarverð, eða kostnaðarverð að frádregnum afskriftum, einstakra liða er ákvarðað með því að breyta kostnaðarverði og uppsöfnuðum afskriftum með hliðsjón af breytingum á almennri verðvísitölu frá yfirtökudegi til dagsetningar efnahagsreiknings. Þannig eru varanlegir rekstrarfjármunir, fjárfestingar, birgðir hráefna og fullunninna vara, viðskiptavild, einkaleyfi, vörumerki og sambærilegar eignir verðleiðréttar frá kaupdegi þeirra. Birgðir hálfunninna og fullunninna vara eru verðleiðréttar frá þeim degi þegar stofnað var til kostnaðar vegna kaupa og meðhöndlunar.
- 16 Vera kann að sundurliðuð skrá um yfirtökudaga einstakra varanlegra rekstrarfjármuna liggja ekki fyrir eða ekki sé hægt að áætla þá. Við þær fátíðu aðstæður getur verið nauðsynlegt á fyrsta tímabilinu, sem þessum staðli er beitt, að nota óháð sérfræðimat á verðmæti liðanna sem grunn að verðleiðréttingu þeirra.
- 17 Vera kann að almenn verðvísitala sé ekki tiltæk fyrir þau tímabil þegar krafa er gerð um endurákvörðun á varanlegum rekstrarfjármunum samkvæmt þessum staðli. Við þær kringumstæður getur verið nauðsynlegt að nota mat sem byggist t.d. á innbyrðis breytingum á gengi starfrækslugjaldmiðilsins og tiltölulega stöðugs, erlends gjaldmiðils.
- 18 Fjárhæðir sumra ópeningalegra liða eru færðar á öðru verðlagi en var á yfirtökudegi eða miðað við dagsetningu efnahagsreiknings, t.d. varanlegir rekstrarfjármunir sem hafa verið endurmetnir einhvern tíma áður. Í þessum tilvikum er bókfært verð verðleiðrétt frá endurmatsdegi.
- 19 Þegar verðleiðrétt fjárhæð ópeningalegs liðar er hærri en sú fjárhæð sem er endurheimtanleg með framtíðarmotkun hans (þ.m.t. sala eða önnur ráðstöfun) er hún lækkuð í samræmi við viðeigandi staðla. Í þeim tilvikum eru verðleiðréttar fjárhæðir varanlegra rekstrarfjármuna, viðskiptavildar, einkaleyfa og vörumerkja lækkaðar í endurheimtanlegar fjárhæðir, verðleiðréttar fjárhæðir birgða eru lækkaðar í hreint söluvirði og verðleiðréttar fjárhæðir fjárfestinga eru lækkaðar í markaðsvirði.
- 20 Fjárfesting í fyrirtæki, sem færð er samkvæmt hlutdeildaraðferð, getur hafa verið gert upp í gjaldmiðli hagkerfis þar sem óðaverðbólga ríkir. Efnahagsreikningur og rekstrarreikningur slikrar fjárfestingar eru verðleiðréttir í samræmi við þennan staðal til að unnt sé að reikna hlutdeild fjárfestingarinnar í hreinni eign þess og rekstrarmiðurstöðu. Þegar verðleiðrétt reikningsskil fjárfestingar í tilteknu fyrirtæki eru gerð upp í erlendum gjaldmiðli eru þau umreiknuð miðað við lokagengi.
- 21 Áhrif verðbólgu eru venjulega færð með fjármagnskostnaði. Ekki á við að gera hvort tveggja, að verðleiðréttar fjárfestingagjöld sem fjármögnuð eru með lántökum og eignfæra þann hluta fjármagnskostnaðarinnar sem svarar til verðbólgunnar á sama tímabili. Þessi hluti fjármagnskostnaðarinnar er gjaldfærður á því tímabili sem stofnað er til hans.
- 22 Eining kann að kaupa eign samkvæmt samningi sem heimilar henni að fresta greiðslu án þess að það hafi í för með sér vaxtakostnað. Þegar ekki verður við komið að reikna fjárhæð vaxta eru slíkar eignir verðleiðréttar frá greiðsludegi en ekki kaupdegi.
23. [Fellur brott]

24 Við upphaf fyrsta tímabilsins, sem þessum staðli er beitt, eru eiginfjárliðir, að undanskildu óráðstöfuðu eigin fé og öllu endurmati, endurákvæðir miðað við almenna verðvísitölu frá þeim tíma þegar framlag átti sér stað eða bættist við með öðrum hætti. Öllu endurmati, sem kom til á fyrri tímabilum, er eytt. Verðleiðrétt, óráðstafað eigið fé er leitt af öllum öðrum fjárhæðum í verðleiðrétum efnahagsreikningi.

25 Í lok fyrsta tímabilsins og á síðari tímabilum eru allir liðir eigin fjár verðleiðréttir miðað við almenna verðvísitölu frá upphafi tímabilsins eða frá greiðsludegi, ef hann er síðar. Greina skal frá hreyfingum á eigin fé á tímabilinu í samræmi við IAS-staðal 1.

Rekstrarreikningur

26 Í þessum staðli er gerð krafa um að allir liðir á rekstrarreikningi séu tilgreindir, miðað við þá matseiningu sem gildir við dagsetningu efnahagsreiknings. Af þessum sökum þarf að verðleiðréttá allar fjárhæðir með því að beita breytingum á almennri verðvísitölu frá þeim dögum þegar viðkomandi tekju- eða útgjaldaliðir voru upphaflega skráðir í reikningsskilin.

Ágóði eða tap af hreinni peningalegri stöðu

27 Á verðbólgu tímabili tapar eining, sem á peningalegar eignir umfram peningalegar skuldir, kaupmætti og eining með peningalegar skuldir umfram peningalegar eignir öðlast meiri kaupmátt, að því marki sem eignir og skuldir eru ekki verðlagstengdar. Þennan ágóða eða tap af hreinni, peningalegri stöðu má fá fram sem þann mismun sem leiðir af endurákvörðun á peningalegum eignum, eigin fé og rekstrarreikningsliðum og aðlögun vísitölutengdra eigna og skulda. Unnt er að áætla ágóðann eða tapið með því að nota breytingu á almennri verðvísitölu á vegið meðaltal mismunarins á peningalegum eignum og peningalegum skuldum á tímabilinu.

28 Ágóðinn eða tapið á peningalegri stöðu er talið með í hagnaði. Aðlögun þeirra eigna og skulda, sem samkvæmt samningi eru tengdar verðlagsbreytingum skv. 13. lið, er jöfnuð á móti ágóða eða tapi af hreinni peningalegri stöðu. Aðrir liðir rekstrarreiknings, eins og vaxtatekjur og vaxtagjöld og gengismunur, sem er tilkominn vegna fjárfestinga eða lántöku, eru einnig tengdir hreinni, peningalegri stöðu. Þó að greint sé frá þessum liðum hverjum fyrir sig kann að vera gagnlegt að birta þá ásamt ágóða eða tapi á hreinni, peningalegri stöðu í rekstrarreikningi.

Gangverðsreikningsskil

Efnahagsreikningur

29 Liðir, sem eru settir fram á gangverði, eru ekki verðleiðréttir vegna þess að þeir eru sýndir í matseiningu sem gildir við dagsetningu efnahagsreiknings. Aðrir liðir á efnahagsreikningnum eru verðleiðréttir skv. 11.–25. lið.

Rekstrarreikningur

30 Rekstrarreikningurinn á gangverði, áður en til verðleiðréttingar kemur, sýnir venjulega gangverð á þeim tíma þegar viðskiptin eða atburðirnir, sem liggja að baki, áttu sér stað. Kostnaðarverð seldra vara og afskriftir eru skráð á gangverði á notkunartíma, sala og önnur útgjöld eru skráð í þeim fjárhæðum sem giltu þegar til þeirra var stofnað. Af þeim sökum þarf að verðleiðréttá allar fjárhæðir yfir í þá matseiningu sem var í gildi við dagsetningu efnahagsreiknings með almennri verðvísitölu.

Ágóði eða tap af hreinni peningalegri stöðu

31 Ágóðinn eða tapið af hreinni, peningalegri stöðu er fært skv. 27. og 28. lið.

Skattar

32 Endurgerð reikningsskila í samræmi við þennan staðal getur leitt til mismunar á bókfærðu verði einstakra eigna og skulda í efnahagsreikningnum og skattverði þeirra. Slíkur mismunur er færður í samræmi við IAS-staðal 12, *tekjuskattar*.

Yfirlit um sjóðstreymi

33 Í þessum staðli er gerð krafa um að allir liðir í sjóðstreymisýfirliti séu tilgreindir miðað við þá matseiningu sem gildir við dagsetningu efnahagsreiknings.

Samanburðarfjárhæðir

- 34 Samanburðarfjárhæðir frá fyrra reikningsskilatímabili, hvort sem þær voru byggðar á kostnaðarverðsaðferð eða gangverðsaðferð, eru endurákræðar miðað við almenna verðvísitölu til að samanburðarreikningsskilin séu sett fram miðað við mælieiningu sem var í gildi í lok reikningsskilatímabilsins. Upplýsingar, sem eru birtar um fyrri tímabil, eru einnig settar fram miðað við matseiningu sem var í gildi í lok reikningsskilatímabilsins. Um framsetningu samanburðarfjárhæða í öðrum framsetningargjaldmiðli gilda b-liður 42. liður og 43. liður IAS-staðals 21 (eins og hann var endurskoðaður 2003).

Samstæðureikningsskil

- 35 Móðurfélag, sem gerir upp í gjaldmiðli hagkerfis þar sem óðaverðbólga ríkir, getur átt dótturfélög sem einnig gera upp í gjaldmiðlum hagkerfa þar sem óðaverðbólga ríkir. Reikningsskil allra slíkra dótturfélaga verður að verðleiðréttu með því að nota almenna verðvísitölu þess lands, þar sem gjaldmiðillinn sem notaður er í reikningsskilum gildir, áður en þau eru tekin inn í samstæðureikningsskil móðurfélagsins. Þegar slíkt dótturfélag er erlent eru verðleiðrétt reikningsskil þess umreiknuð á lokagengi reikningsskilatímabilsins. Farið er með reikningsskil dótturfélaga, sem eru ekki gerð í gjaldmiðli hagkerfis þar sem óðaverðbólga ríkir, í samræmi við IAS-staðal 21.
- 36 Ef reikningsskil með mismunandi reikningsskiladagsetningar eru sameinuð í samstæðureikningsskilum þarf að verðleiðréttu alla liði, hvort sem þeir eru ópeningalegir eða peningalegir, þannig að þeir miðist við matseiningu sem gildir við dagsetningu samstæðureikningsskila.

Val og notkun á almennri verðvísitölu

- 37 Þegar reikningsskil eru verðleiðrétt reikningsskila í samræmi við þennan staðal er nauðsynlegt að notuð sé almenn verðvísitala sem endurspeglar breytingar á almennum kaupmætti. Æskilegt er að allar einingar, sem gera reikningsskil í gjaldmiðli sama hagkerfis, noti sömu vísitöluna.

HAGKERFI ÞAR SEM ÓÐAVERÐBÓLGA RÍKIR EKKI LENGUR

- 38 Þegar óðaverðbólga ríkir ekki lengur í hagkerfi og eining hættir að gera og setja fram reikningsskil í samræmi við þennan staðal skal hún leggja fjárhæðir, sem settar eru fram í matseiningu sem var í gildi í lok síðasta reikningsskilatímabils, sem grundvöll fyrir bókfærðu verði í síðari reikningsskilum sínum.

UPPLÝSINGAGJÖF

- 39 Veita skal upplýsingar um eftirfarandi:
- það að reikningsskilin og samanburðarfjárhæðir frá fyrri tímabilum hafa verið endurgerð vegna breytinga á almennum kaupmætti starfrækslugjaldmiðilsins, og eru þau þar af leiðandi tilgreind í mælieiningunni sem var í gildi við dagsetningu efnahagsreiknings,
 - hvort reikningsskilin miðast við kostnaðarverðsaðferð eða gangverðsaðferð og
 - einkenni og stig verðvísitölnunnar við dagsetningu efnahagsreiknings og hreyfingar á vísitölnunni á yfirstandandi og fyrri reikningsskilatímabilum.
- 40 Þær upplýsingar, sem gerð er krafa um að séu birtar samkvæmt þessum staðli, eru nauðsynlegar til að skýra grundvöll þess hvernig fjallað er um áhrif verðbólgu í reikningsskilunum. Þeim er einnig ætlað að veita aðrar upplýsingar sem nauðsynlegar eru til að hægt sé að skilja þennan grundvöll og fjárhæðir sem af honum leiða.

GILDISTÖKUDAGUR

- 41 Þessi staðall gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1990 eða síðar.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 31

Hlutdeild í samrekstri

GILDISSVIÐ

- 1 Staðlinum skal beita við færslu hlutdeildar í samrekstri og þegar skýrt er frá eignum, skuldum, tekjum og gjöldum sem tilheyra samrekstri í reikningsskilum samrekstraraðila og fjárfesta, óháð uppbyggingu eða gerð samrekstrar. Það á þó ekki við um hlutdeild samrekstraraðila í einingu sem lúta sameiginlegri stjórn í eigu:
 - a) áhættufjármagnsfélaga eða
 - b) verðbréfasjóða, fjárhaldssjóða eða sambærilegra eininga, þ.m.t. fjárfestingartengdir tryggingasjóðirsem við upphaflega færslu eru skráðir á gangvirði með hliðsjón af hagnaði eða tapi eða eru flokkaðir til veltuviðskipta og færðir í samræmi við IAS-staðal 39, *fjármálagerningar: færsla og mat*. Þess háttar fjárfestingar skal meta á gangvirði í samræmi við IAS-staðal 39 og breytingar á gangvirði skal færa í rekstrarreikning á því tímabili sem breytingin á sér stað.
- 2 Samrekstraraðili, sem á hlutdeild í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn, er undanþeginn 30. lið (hlutfallsleg samstæðureikningsskil) og 38. lið (hlutdeildaraðferð) þegar hann uppfyllir eftirfarandi skilyrði:
 - a) fjárfestingin er skilgreind sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, *fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi*,
 - b) undantekningin í 10. lið í IAS-staðli 27, *samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil*, sem heimilar að móðurfélag, sem einnig á hlutdeild í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn, þurfi ekki að setja fram samstæðureikningsskil, á við, eða
 - c) allt eftirfarandi á við:
 - i. samrekstraraðilinn er dótturfélag, sem er að öllu leyti í eigu eins móðurfélags, eða er að hluta til í eigu annarrar einingar og eigenda hennar, þ.m.t. þeir sem ekki hafa með öðrum hætti atkvæðisrétt og hafa fengið upplýsingar um og ekki andmælt því að samrekstraraðilinn notar ekki hlutfallsleg samstæðureikningsskil eða hlutdeildaraðferðina,
 - ii. að engin viðskipti séu með skulda- eða eiginfjárgerninga samrekstraraðilans á almennum markaði (innlendum eða erlendum kauphöllum eða opnum tilboðsmarkaði, þ.m.t. stað- og svæðisbundnir markaðir),
 - iii. samrekstraraðilinn hafi ekki lagt inn né sé að leggja inn reikningsskil sín hjá verðbréfaeftirlitsstofnun eða annarri eftirlitsstofnun í þeim tilgangi að gefa út flokk verðbréfa á almennum markaði, og
 - iv. að endanlega móðurfélagið eða eitthvert millistigmóðurfélag samrekstraraðilans leggi fram samstæðureikningsskil, sem samræmast IFRS-stöðlum og eru tiltæk almenningi og honum til afnota.

SKILGREININGAR

- 3 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Yfirráð er vald til að stýra stefnumótun varðandi fjárhag og rekstur efnahagslegrar starfsemi í því skyni að af henni hljóti ávinningur.

Hlutdeildaraðferð er reikningsskilaaðferð þar sem hlutdeild í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn er upphaflega færð á kostnaðarverði og síðan leiðrétt vegna breytinga eftir kaupin á hluta samrekstraraðilans í hreinum eignum sameiginlegu rekstrareiningarinnar. Hlutur samrekstraraðilans í hagnaði eða tapi sameiginlegu rekstrareiningarinnar er innifalinn í hagnaði eða tapi samrekstraraðilans.

Fjárfestir í samrekstri er aðili að samrekstri en hann tekur ekki þátt í sameiginlegri stjórnun samrekstrarins.

Sameiginleg yfirlit er samningbundin skipting á stjórnun efnahagslegrar starfsemi og er aðeins til staðar þegar stefnumótandi ákvarðanir varðandi fjármál og rekstur starfseminnar krefjast einróma samþykkis aðilanna sem deila yfirlitunum (samrekstraraðilanna).

Samrekstur er samningsbundið fyrirkomulag þar sem tveir eða fleiri aðilar stofna til efnahagslegrar starfsemi sem heyrir undir sameiginlega stjórn.

Hlutfallsleg samstæðureikningsskil er aðferð við reikningsskil þar sem hlutur samrekstraraðila í hverri eign, skuld, tekjum og gjöldum einingar sem lýtur sameiginlegri stjórn er lagður saman, línu fyrir línu, við sambærilega liði í reikningsskilum samrekstraraðilans eða hann er settur fram sem nokkrir sérstakir liðir í reikningsskilum samrekstraraðilans.

Aðgreind reikningsskil eru reikningsskil móðurfélags eða fjárfestis í hlutdeildarfélagi eða samrekstraraðila í sameiginlegri rekstrareiningu þar sem fjárfestingarnar eru færðar á grundvelli beinnar hlutdeildar í eigin fé fremur en á grundvelli rekstrarafkomu og hreinna eigna félaganna sem fjárfest er í.

Veruleg áhrif eru vald til að taka þátt í stefnumótun varðandi fjárhag og rekstur efnahagslegrar starfsemi en er ekki stjórnun eða sameiginleg stjórnun þessarar stefnumótunar.

Samrekstraraðili er aðili að samrekstri og tekur hann þátt í stjórnun samrekstrarins.

- 4 Reikningsskil, þar sem notuð eru hlutfallsleg samstæðureikningsskil eða hlutdeildaraðferðinni er beitt, eru ekki aðgreind reikningsskil né heldur reikningsskil einingar, sem á ekki dótturfélag, hlutdeild í hlutdeildarfélagi eða aðild að sameiginlegri rekstrareiningu.
- 5 Aðgreind reikningsskil eru reikningsskil sem eru sett fram til viðbótar samstæðureikningsskilum, reikningsskil þar sem eru færðar fjárfestingar með hlutdeildaraðferðinni og reikningsskil þar sem hlutdeild samrekstraraðila í samrekstri er tekin saman miðað við eignarhlutfall. Aðgreind reikningsskil þurfa ekki að vera áföst við þau reikningsskil eða fylgja þeim.
- 6 Eingar, sem eru undanþegnar frá því að gera samstæðureikningsskil í samræmi við 10. lið IAS-staðals 27, frá því að beita hlutdeildaraðferðinni í samræmi við c-lið 13. liðar IAS-staðals 28, fjárfestingar í hlutdeildarfélagum, eða frá því að nota hlutfallsleg samstæðureikningsskil eða beita hlutdeildaraðferðinni í samræmi við 2. lið þessa staðals, geta sett fram aðgreind reikningsskil sem sín einu reikningsskil.

Mismunandi gerðir samrekstrar

- 7 Samrekstur er af ýmsum gerðum og ólíkur að uppbyggingu. Í þessum staðli eru skilgreindar þrjár megingerðir — rekstur sem heyrir undir sameiginlega stjórn, eignir sem heyra undir sameiginlega stjórn og einingar sem lúta sameiginlegri stjórn — sem almennt kallast samrekstur og falla að þeirri skilgreiningu. Eftirfarandi einkenni eru sameiginleg öllum samrekstri:
 - a) tveir eða fleiri samrekstraraðilar eru með samningsbundið fyrirkomulag og
 - b) með samningsbundnu fyrirkomulagi er komið á sameiginlegri stjórn.

Sameiginleg stjórn

- 8 Útiloka má sameiginlega stjórn þegar eining, sem er fjárfest í, er í lögformlegri endurskipulagningu eða gjaldþrotaskiptum eða starfar við strangar langtímahömlur sem skerða verulega getu hennar til að yfirfæra fjármuni til samrekstraraðilans. Ef sameiginleg stjórn heldur áfram nægja þessir atburðir ekki einir til að réttlæta að samrekstur sé ekki færður í samræmi við þennan staðal.

Samningsbundið fyrirkomulag

- 9 Tilvist samningsbundins fyrirkomulags greinir að hlutdeild, sem felur í sér sameiginlega stjórn, og fjárfestingar í hlutdeildarfélagum þar sem fjárfestir hefur veruleg áhrif (sjá IAS-staðal 28). Í þessum staðli er starfsemi ekki samrekstur nema hún feli í sér samningsbundið fyrirkomulag um að koma á sameiginlegri stjórn.

- 10 Hægt er að sýna fram á samningsbundið fyrirkomulag með ýmsum hætti, t.d. með samningi milli samrekstraraðila eða fundargerð frá viðræðum samrekstraraðila. Í sumum tilvikum er fyrirkomulagið fellt inn í samþykktir eða aðrar reglur samrekstrarins. Fyrirkomulagið er alla jafna skriflegt, sama hverrar tegundar það er, og fjallar um mál eins og:
- a) starfsemi, tímalengd samrekstrarins og skuldbindingar um upplýsingagjöf,
 - b) skipun stjórnar eða sambærilegrar stjórnareiningar samrekstrarins og atkvæðisrétt samrekstraraðilanna,
 - c) eiginfjárframlög samrekstraraðila og
 - d) hlutdeild samrekstraraðilanna í afurðum, tekjum, gjöldum eða rekstrarárangri samrekstrarins.
- 11 Með samningsbundna fyrirkomulaginu er komið á sameiginlegri stjórn á samrekstrinum. Slik krafa tryggir að enginn einn samrekstraraðili sé í þeirri aðstöðu að hann geti stjórnað starfseminni einn síns liðs.
- 12 Samkvæmt samningsbundna fyrirkomulaginu kann að vera unnt að tilgreina einn samrekstraraðila sem rekstraraðila eða stjórnanda samrekstrarins. Rekstraraðili stjórnar ekki samrekstrinum heldur starfar samkvæmt fjárhags- og rekstrarstefnu sem samrekstraraðilar hafa samþykkt í samræmi við samningsbundna fyrirkomulagið og falið í hendur rekstraraðilans. Ef rekstraraðili hefur vald til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu hinnar efnahagslegu starfsemi stjórnar hann verkefninu og verkefnið er dótturfélag rekstraraðilans en ekki samrekstur.

REKSTUR SEM LÝTUR SAMEIGINLEGRI STJÓRN

- 13 Rekstur viss samrekstrar felur í sér notkun eigna og annarra fjármuna samrekstraraðilanna fremur en stofnun hlutafélags, sameignarfélags eða annarrar rekstrareiningar eða fjárhagsskipan sem er aðskilin frá samrekstraraðilunum sjálfum. Hver samrekstraraðili notar eigin varanlega rekstrarfjármuni og er með eigið birgðahald. Hann stofnar líka til eigin gjalda og skulda og aflar eigin fjármagns sem sýnir skuldbindingar hans. Starfsmenn samrekstraraðilans geta sinnt starfsemi sameiginlega verkefnisins samhliða sambærilegri starfsemi samrekstraraðilans. Samningurinn um samreksturinn kveður venjulega á um aðferð við að skipta tekjum af sölu sameiginlegu framleiðslunnar og gjöldum, sem stofnað er til í sameiningu, á milli samrekstraraðilanna.
- 14 Dæmi um sameiginlegan rekstur er þegar tveir eða fleiri samrekstraraðilar sameina rekstur, fjármuni og sérþekkingu sína til að geta framleitt, markaðssett og dreift tiltekinni vöru sameiginlega, eins og t.d. loftfari. Hver samrekstraraðili sér um mismunandi þætti framleiðsluferlisins. Hver samrekstraraðili ber eigin kostnað og fær hluta tekna af sölu loftfarsins og er hluturinn ákvarðaður í samræmi við samningsbundna fyrirkomulagið.
- 15 Vegna hlutdeildar í sameiginlegum rekstri skal samrekstraraðili færa í reikningsskil sín:
- a) þær eignir, sem hann stjórnar, og skuldarnar, sem hann stofnar til, og
 - b) gjöldin, sem hann stofnar til, og hlut hans í tekjum sem samreksturinn gefur af sér með sölu á vöru eða þjónustu.
- 16 Vegna þess að eignir, skuldir, tekjur og gjöld eru færð í reikningsskil samrekstraraðilans er ekki gerð krafa um að neinar leiðréttingar verði gerðar eða beitt öðrum aðferðum við samstæðuuppgjör, að því er tekur til þessara liða, þegar samrekstraraðilinn setur fram samstæðureikningsskil sín.
- 17 Í sumum tilvikum er ekki gerð krafa um aðskilið bókhald fyrir samreksturinn og eigin reikningsskil fyrir hann. Hins vegar geta samrekstraraðilar haldið rekstrarbókhald svo að þeir geti metið rekstrarárangur samrekstrarins.

EIGNIR SEM LÚTA SAMEIGINLEGRI STJÓRN

- 18 Samrekstur getur falið í sér sameiginlega stjórn og oft sameiginlegt eignarhald samrekstraraðilanna á einni eða fleiri eignum sem lagðar eru til samrekstrarins eða keyptar og nýttar fyrir samreksturinn. Eignirnar eru notaðar til að afla ávinnings fyrir samrekstraraðilana. Sérhverjum samrekstraraðila er heimilt að taka hluta af afurðum eignanna og hver þeirra ber umsamin hluta af gjöldum sem stofnað er til.

- 19 Slíkur samrekstur felur ekki í sér stofnun hlutafélags, sameignarfélags eða annarrar rekstrareiningar eða fjárhagsskipan sem er aðskilin frá samrekstraraðilunum sjálfum. Hver samrekstraraðili stjórnar hlut sínum í efnahagslegum ávinningi í framtíðinni með hlut sínum í hinni sameiginlegu eign.
- 20 Í margs konar starfsemi í olíu-, gas- og jarðefnaiðnaði heyra eignir undir sameiginlega stjórn. Nokkur olíuvinnslufyrirtæki geta til dæmis stjórnað og rekið olíuleiðslu sameiginlega. Hver samrekstraraðili notar leiðsluna til að flytja vöru sína í skiptum fyrir að bera umsaminn hluta gjalda vegna rekstrar leiðslunnar. Annað dæmi um sameiginlega eign er þegar tvær einingar stjórna eign sameiginlega og hvor þeirra um sig fær hluta af greiddri leigu og hvor þeirra um sig ber hluta gjaldanna.
- 21 Vegna hlutdeildar í eignum, sem heyra undir sameiginlega stjórn, skal samrekstraraðili færa í reikningsskil sín:
- hlut sinn í eignum, sem lúta sameiginlegri stjórn, og flokka hann eftir eðli eignanna,
 - allar skuldir, sem hann hefur stofnað til,
 - hlut sinn í öllum skuldum, sem stofnað er til með öðrum samrekstraraðilum í tengslum við samreksturinn,
 - allar tekjur af sölu eða notkun á hlut sínum í framleiðslu samrekstrarins ásamt hlut sínum í öllum gjöldum, sem stofnað hefur verið til vegna samrekstrarins, og
 - öll gjöld sem hann hefur stofnað til vegna hlutdeildar í samrekstrinum.
- 22 Vegna hlutdeildar í eignum, sem heyra undir sameiginlega stjórn, tekur hver samrekstraraðili með í bókhaldi sínu og færir í reikningsskil sín:
- hlut sinn í eignum sem lúta sameiginlegri stjórn og flokka hann eftir eðli eignanna fremur en sem fjárfestingu. Hlutur í sameiginlegri olíuleiðslu flokkast t.d. sem varanlegir rekstrarfjármunir,
 - allar skuldir sem stofnað hefur verið til, t.d. þær sem stofnað var til við fjármögnun hluta í eignum,
 - hlut sinn í öllum skuldum, sem stofnað er til með öðrum samrekstraraðilum í tengslum við samreksturinn,
 - allar tekjur af sölu eða notkun á hlut sínum í framleiðslu samrekstrarins ásamt hlut sínum í öllum gjöldum, sem stofnað hefur verið til vegna samrekstrarins,
 - öll gjöld sem stofnað hefur verið til vegna hlutdeildar í sameiginlega verkefni, t.d. þau sem tengjast fjármögnun á hlutdeild samrekstraraðilans í eignunum og sölu á hans hluta af framleiðslunni.

Vegna þess að eignir, skuldir, tekjur og gjöld eru færð í reikningsskil samrekstraraðilans er ekki gerð krafa um að neinar leiðréttingar verði gerðar eða beitt öðrum aðferðum við samstæðuuppgjör, að því er tekur til þessara liða, þegar samrekstraraðilinn setur fram samstæðureikningsskil sín.

- 23 Meðferð á eignum sem heyra undir sameiginlega stjórn, endurspeglar efni og efnahagslegan veruleika og, alla jafna, lagalegt form samrekstrarins. Aðskilið bókhald fyrir samreksturinn kann að vera takmarkað við þau gjöld sem samrekstraraðilarnir stofna til sameiginlega og þeir greiða í samræmi við það hver umsamin hlutdeild þeirra er. Ekki þarf að gera reikningsskil fyrir samreksturinn en samrekstraraðilar geta þó haldið rekstrarbókhald svo að þeir geti metið rekstrarárangur samrekstrarins.

REKSTRAREININGAR SEM LÚTA SAMEIGINLEGRI STJÓRN

- 24 Rekstrareining, sem lýtur sameiginlegri stjórn, er samrekstur sem felur í sér stofnun hlutafélags, sameignarfélags eða annarrar einingar sem hver samrekstraraðili á hlutdeild í. Einingin starfar á sama hátt og aðrar einingar, að því undanskildu að með samningsbundnu fyrirkomulagi milli samrekstraraðilanna er komið á sameiginlegri stjórn á efnahagslegri starfsemi einingarinnar.
- 25 Rekstrareining, sem lýtur sameiginlegri stjórn, stjórnar eignum samrekstrarins, stofnar til skulda og gjalda og aflar tekna. Í hennar nafni er hægt að gera samninga og afla fjármagns fyrir starfsemi samrekstrarins. Hver samrekstraraðili hefur rétt á hlut í hagnaði einingarinnar sem lýtur sameiginlegri stjórn en sumar sameiginlegar einingar fela þó líka í sér samnýtingu afurða samrekstrarins.

- 26 Algennt dæmi um rekstrareiningu, sem lýtur sameiginlegri stjórn, er þegar tvær einingar sameina starfsemi sína í ákveðinni atvinnugrein með því að flytja tilheyrandi eignir og skuldir yfir til sameiginlegrar rekstrareiningar. Annað dæmi er þegar eining hefur viðskipti í erlendu landi í samvinnu við stjórnvald eða aðra stofnun í því landi með því að stofna sérstaka rekstrareiningu sem heyrir undir sameiginlega stjórn einingarinnar og stjórnvaldsins eða annarrar stofnunar.
- 27 Margar rekstrareiningar, sem lúta sameiginlegri stjórn, eru í eðli sínu sambærilegar og samrekstur sem nefndur er rekstur, sem lýtur sameiginlegri stjórn, eða eignir sem lúta sameiginlegri stjórn. Samrekstraraðilar geta t.d. flutt eign, sem lýtur sameiginlegri stjórn, eins og oliuleiðslu, yfir til sameiginlegrar rekstrareiningar í skattalegum tilgangi eða af öðrum ástæðum. Á sama hátt geta samrekstraraðilar lagt fram eignir, sem reknar verða sameiginlega, til einingar sem lýtur sameiginlegri stjórn. Sameiginlegur rekstur hefur stundum einnig í för með sér stofnun sameiginlegrar rekstrareiningar sem á að sjá um einstaka þætti starfseminnar, t.d. hönnun, markaðssetningu, dreifingu eða viðhaldsþjónustu vörunnar.
- 28 Rekstrareining sem lýtur sameiginlegri stjórn heldur sitt eigið bókhald og gerir og setur fram reikningsskil á sama hátt og aðrar einingar í samræmi við IFRS-staðla.
- 29 Hver samrekstraraðili leggur venjulega fram handbært fé eða aðra fjármuni til sameiginlegu rekstrareiningarinnar. Þessi framlög eru talin með í bókhaldi samrekstraraðilans og færð í reikningsskil þess sem fjárfesting í einingunni sem lýtur sameiginlegri stjórn.

Reikningsskil samrekstraraðila

Hlutfallsleg samstæðureikningsskil

- 30 Samrekstraraðili skal færa hlutdeild sína í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn með því að nota hlutfallsleg samstæðureikningsskil eða fráviksaðferðina sem lýst er í 38. lið. Þegar notuð eru hlutfallsleg samstæðureikningsskil skal nota aðra hvora framsetningaraðferðina sem lýst er hér á eftir.
- 31 Samrekstraraðili færir hlutdeild sína í rekstrareiningu, sem lýtur sameiginlegri stjórn, með því að nota aðra hvora framsetningaraðferðina fyrir hlutfallsleg samstæðureikningsskil án tillits til þess hvort hann hafi einnig fjárfest í dótturfélögum eða hvort hann nefnir reikningsskil sín samstæðureikningsskil.
- 32 Þegar færð er hlutdeild í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn er mikilvægt að samrekstraraðili lýsi eðli og efnahagslegum veruleika sem felst í fyrirkomulaginu fremur en uppbyggingu eða gerð samrekstrarins. Í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn hefur samrekstraraðili yfirráð yfir hlut sínum í efnahagslegum ávinningi í framtíðinni með hlut sínum í eignum og skuldum rekstrarins. Efni máls og efnahagslegur veruleiki endurspeglast í samstæðureikningsskilum samrekstraraðilans þegar hann færir hlutdeild sína í eignum, skuldum, tekjum og gjöldum einingarinnar sem lýtur sameiginlegri stjórn með því að nota aðra hvora framsetningaraðferðina fyrir hlutfallsleg samstæðureikningsskil sem lýst er í 34. lið.
- 33 Beiting hlutfallslegra samstæðureikningsskila merkir að í efnahagsreikningi samrekstraraðila kemur fram hlutur hans í eignum, sem hann stjórnar með öðrum, og hlutur hans í skuldum sem hann ber ábyrgð á með öðrum. Í rekstrarreikningi samrekstraraðila kemur fram hlutur hans í tekjum og gjöldum einingarinnar sem lýtur sameiginlegri stjórn. Margar þeirra aðferða, sem eiga við um beitingu hlutfallslegra samstæðureikningsskila, eru sambærilegar við þær sem beitt er við samstæðureikningsskil vegna fjárfestinga í dótturfélögum og eru settar fram í IAS-staðli 27.
- 34 Nota má ólíkar aðferðir til að setja fram hlutfallsleg samstæðureikningsskil. Samrekstraraðili getur lagt hlut sinn í eignum, skuldum, tekjum og gjöldum einingarinnar sem lýtur sameiginlegri stjórn við sambærilega liði í reikningsskilum sínum línu fyrir línu. Hann getur t.d. lagt hlut sinn í birgðum einingarinnar sem lýtur sameiginlegri stjórn við birgðir sínar og hlut sinn í varanlegum rekstrarfjármunum einingarinnar sem lýtur sameiginlegri stjórn við varanlega rekstrarfjármuni sína. Einnig getur samrekstraraðilinn fært sérstaka liði vegna hlutar í eignum, skuldum, tekjum og gjöldum einingarinnar sem lýtur sameiginlegri stjórn í reikningsskil sín. Hann má t.d. sýna hlut sinn í veltufjármunum sameiginlegu rekstrareiningarinnar sérstaklega sem hluta af veltufjármunum sínum og hann má sýna hlut sinn í varanlegum rekstrarfjármunum sínum. Báðar þessar framsetningaraðferðir leiða til þess að sama fjárhæð er færð sem hagnaður eða tap og fyrir hvern aðalflokk eigna, skulda, tekna og gjalda; báðar aðferðirnar eru fullnægjandi að því er þennan staðal varðar.

- 35 Hvor framsetningaraðferðin sem er notuð við að gera hlutfallsleg samstæðureikningsskil er ekki við hæfi að jafna saman eignum og skuldum eða nokkrum tekjum og gjöldum með því að draga frá önnur gjöld eða tekjur, nema lagalegur réttur til jöfnunar sé til staðar og jöfnunin endurspeglar væntingar um innlaun eignarinnar eða uppgjör skuldarinnar.
- 36 Samrekstraraðili skal hætta notkun hlutfallslegra samstæðureikningsskila frá þeim degi sem hann lætur af sameiginlegri stjórn einingarinnar sem lýtur sameiginlegri stjórn.
- 37 Samrekstraraðili hættir notkun hlutfallslegra samstæðureikningsskila frá þeim degi þegar hann hættir að koma að sameiginlegri rekstrareiningar. Þetta gerist t.d. þegar samrekstraraðili ráðstafar hlutdeild sinni eða utanaðkomandi hömlur eru settar á eininguna sem lýtur sameiginlegri stjórn þannig að samrekstraraðilinn á ekki lengur þátt í sameiginlegri stjórn.

Hlutdeildaraðferð

- 38 Í stað þess að nota hlutfallsleg samstæðureikningsskil, sem lýst er í 30. lið, getur samrekstraraðili fært hlutdeild sína í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn með hlutdeildaraðferðinni.
- 39 Samrekstraraðili færir hlutdeild sína í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn með því að nota hlutdeildaraðferðina án tillits til þess hvort hann hafi einnig fjárfest í dótturfélögum eða hvort hann nefnir reikningsskil sín samstæðureikningsskil.
- 40 Sumir samrekstraraðilar færa hlutdeild sína í einingum sem lúta sameiginlegri stjórn með því að nota hlutdeildaraðferðina, eins og lýst er í IAS-staðli 28. Þeir sem halda því fram að óviðeigandi sé að leggja liði, sem lúta stjórn eins aðila, við liði, sem lúta sameiginlegri stjórn, styðja notkun hlutdeildaraðferðar og eins þeir sem eru þeirrar skoðunar að samrekstraraðilar hafi veruleg áhrif í sameiginlegri rekstrareiningu fremur en sameiginlega stjórn á henni. Í þessum staðli er ekki mælt með því að nota hlutdeildaraðferð vegna þess að hlutfallsleg samstæðureikningsskil endurspeglar betur eðli og þann efnahagslega veruleika sem felst í hlutdeild samrekstraraðila í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn, þ.e. stjórn á hlut samrekstraraðila í efnahagslegum ávinningi í framtíðinni. Engu að síður heimilar þessi staðall notkun hlutdeildaraðferðar sem leyfilega fráviksaðferð þegar hlutdeild í einingum sem lúta sameiginlegri stjórn er færð.
- 41 Samrekstraraðili skal hætta notkun hlutdeildaraðferðar frá þeim degi sem hann lætur af sameiginlegri stjórn á einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn eða hefur ekki lengur veruleg áhrif í einingu sem lýtur sameiginlegri stjórn.

Undantekningar frá hlutfallslegum samstæðureikningsskilum og hlutdeildaraðferðinni

- 42 Hlutdeild í rekstrareiningum, sem lúta sameiginlegri stjórn og skilgreindar sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, skal færa í samræmi við þann IFRS-staðal.
- 43 Þegar hlutdeild í sameiginlegri rekstrareiningu, sem áður var skilgreind sem haldið til sölu, uppfyllir ekki lengur skilyrði fyrir þeirri skilgreiningu skal færa hana í hlutfallslegum samstæðureikningsskilum eða með hlutdeildaraðferðinni frá og með deginum þegar hún var skilgreind sem haldið til sölu. Reikningsskilum tímabilanna frá því að hún var skilgreind sem haldið til sölu skal breytt í samræmi við það.
- 44) [Fældur brott]
- 45 Frá þeim degi, sem eining sem lýtur sameiginlegri stjórn verður dótturfélag samrekstraraðila, færir samrekstraraðilinn hlutdeild sína í samræmi við IAS-staðal 27. Frá þeim degi, sem sameiginleg rekstrareining verður hlutdeildarfélag samrekstraraðila, færir samrekstraraðilinn hlutdeild sína í samræmi við IAS-staðal 28.

Aðgreind reikningsskil samrekstraraðila

- 46 Hlutdeild í rekstrareiningu, sem lýtur sameiginlegri stjórn, skal færð í aðgreind reikningsskil samrekstraraðila í samræmi við 37.–42. lið í IAS-staðli 27.
- 47 Í þessum staðli er ekki mælt fyrir um hvaða einingar skuli leggja fram aðgreind reikningsskil til afnota fyrir almenning.

VIÐSKIPTI MILLI SAMREKSTRARAÐILA OG SAMREKSTRAR

- 48 Þegar samrekstraraðili leggur fram eða selur eignir til samrekstrar skal færsla hluta ágóða eða taps af viðskiptunum endurspeglar inntak viðskiptanna. Á meðan samreksturinn heldur eignunum og að því tilskildu að samrekstraraðilinn hafi yfirfært verulega áhættu og ávinning sem fylgir eignarhaldi, skal samrekstraraðili aðeins færa þann hluta ágóða eða taps sem rekja má til hlutdeildar annarra samrekstraraðila⁽¹⁾. Samrekstraraðili skal færa heildarfjárhæð alls taps þegar framlagið eða salan gefur vísbendingu um lækkun á hreinu söluvirði veltufjármuna eða um virðisrýrnunartap.
- 49 Þegar samrekstraraðili kaupir eignir af samrekstri skal samrekstraraðilinn ekki færa hlut sinn í hagnaði samrekstrarins af viðskiptunum fyrir en hann selur eignirnar aftur óháðum aðila. Samrekstraraðili skal færa hlut sinn í tapi af þessum viðskiptum á sama hátt og þegar um hagnað er að ræða, að því undanskildu að tap skal fært strax þegar það er vegna lækkunar á hreinu söluvirði veltufjármuna eða virðisrýrnunartap.
- 50 Samrekstraraðili ákvarðar endurheimtanlega fjárhæð eignarinnar í samræmi við IAS-staðal 36, virðisrýrnun eigna, til að meta hvort viðskipti milli samrekstraraðila og samrekstrar bendi til virðisrýrnunar eignar. Þegar samrekstraraðili ákvarðar nýtingarvirði framtíðarsjóðstreymis vegna eignarinnar metur hann það miðað við áframhaldandi notkun á eigninni og ráðstöfun hennar úr samrekstrinum í lok notkunartímans.

FRAMSETNING HLUTDEILDAR Í SAMREKSTRI Í REIKNINGSSKILUM FJÁRFESTIS

- 51 Fjárfestir í samrekstri, sem er ekki aðili að sameiginlegri stjórn, skal færa hlutdeild sína í þeirri fjárfestingu í samræmi við IAS-staðal 39 eða, ef hann hefur veruleg áhrif í samrekstrinum, í samræmi við IAS-staðal 28.

REKSTRARAÐILAR SAMREKSTRAR

- 52 Rekstraraðilar eða stjórnendur samrekstrar skulu gera grein fyrir öllum þóknunum samkvæmt IAS-staðli 18, reglulegar tekjur.
- 53 Einn eða fleiri samrekstraraðilar geta verið rekstraraðilar eða stjórnendur samrekstrar. Rekstraraðilum er venjulega greidd stjórnendapóknun fyrir slík störf. Samreksturinn skráir þóknunina sem gjöld.

UPPLÝSINGAGJÖF

- 54 Samrekstraraðili skal greina frá heildarfjárhæð eftirfarandi óvissra skulda, aðskilið frá fjárhæðum annarra óvissra skulda, nema líkur á tapi séu hverfandi:
- a) allra óvissra skulda, sem samrekstraraðili hefur stofnað til í tengslum við hlutdeild sína í samrekstri, og hlutar síns í öllum óvissum skuldum, sem stofnað hefur verið til með öðrum samrekstraraðilum,
 - b) hlutar síns í óvissum skuldum samrekstrarins, sem hann er ábyrgur fyrir, og
 - c) óvissra skulda sem verða til vegna þess að samrekstraraðilinn er ábyrgur fyrir skuldum annarra samrekstraraðila í samrekstrinum.
- 55 Samrekstraraðili skal greina frá heildarfjárhæð eftirfarandi skuldbindinga vegna hlutdeildar í samrekstri, aðskilið frá öðrum skuldbindingum:
- a) allra fjármagnsskuldbindinga, sem samrekstraraðili hefur stofnað til í tengslum við hlutdeild sína í samrekstri, og hlutar síns í fjármagnsskuldbindingum, sem stofnað hefur verið til með öðrum samrekstraraðilum, og
 - b) hlutar síns í fjármagnsskuldbindingum sjálfs samrekstrarins.

⁽¹⁾ Sjá einnig SIC-túlkun 13: *Sameiginlegar rekstrareiningar sem lúta stjórn — óþeningaleg framlög frá samrekstraraðilum.*

- 56 Samrekstraraðili skal birta skrá og lýsingu á hlutdeild sinni í samrekstri sem telst verulegur og eignarhlutdeild sinni í einingum sem lúta sameiginlegri stjórn. Samrekstraraðili, sem færir hlutdeild sína í einingum sem lúta sameiginlegri stjórn með því að setja fram reikningsskilin línu fyrir línu þegar um er að ræða hlutfallsleg samstæðureikningsskil eða með hlutdeildaraðferðinni, skal gera grein fyrir heildarfjárhæðum allra veltufjármuna, langtímaeigna, skammtímaskulda, langtímaskulda, tekna og gjalda sem tengjast hlutdeild hans í samrekstri.
- 57 Samrekstraraðili skal gera grein fyrir aðferðinni sem hann notar til að færa hlutdeild sína í einingum sem lúta sameiginlegri stjórn.

GILDISTÖKUDAGUR

- 58 Eining skal beita þessum staðli að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr. Ef eining beitir þessum staðli vegna tímabils sem hefst fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.

AFTURKÖLLUN IAS-STAÐALS 31 (ENDURSKOÐAÐUR 2000)

- 59 Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 31, *reikningsskil hlutdeildar í samrekstri, (endurskoðaður 2000)*.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 32

Fjármálagerningar: framsetning

MARKMIÐ

1. [Felldur brott]
2. Markmiðið með þessum staðli er að setja meginreglur um framsetningu fjármálagerninga sem skuldir eða eigið fé og um samjöfnun fjáreigna og fjárskulda. Hann gildir um flokkun fjármálagerninga, frá sjónarhóli útgefanda, í fjáreignir, fjárskuldir og eiginfjárgerninga, um flokkun tengdrar hlutdeildar, arðs, taps og ágóða, og um aðstæður þar sem fjáreignum og fjárskuldum skal jafnað saman.
3. Meginreglurnar í þessum staðli eru viðbót við meginreglurnar um færslu og mat fjáreigna og fjárskulda í IAS-staðli 39, *fjármálagerningar: færsla og mat*, og meginreglurnar um upplýsingagjöf um þær í IFRS-staðli 7, *fjármálagerningar: upplýsingagjöf*.

GILDISSVIÐ

4. Allar einingar skulu beita þessum staðli á allar gerðir fjármálagerninga nema um sé að ræða:
 - a) hlutdeildir í dótturfélögum, hlutdeildarfélögum og samrekstri sem eru færðar í samræmi við IAS-staðal 27, *samstæðureikningskil og aðgreind reikningskil*, IAS-staðal 28, *fjárfestingar í hlutdeildarfélögum*, eða IAS-staðal 31, *hlutdeild í samrekstri*. Í sumum tilvikum er einingum þó heimilt samkvæmt IAS-staðli 27, IAS-staðli 28 eða IAS-staðli 31 að færa hlutdeild í dótturfélagi, hlutdeildarfélagi eða samrekstri með því að nota IAS-staðal 39. Í þeim tilvikum skulu einingar beita upplýsingakröfunum í IAS-staðli 27, IAS-staðli 28 eða IAS-staðli 31 til viðbótar við kröfurnar sem eru settar fram í þessum staðli. Einingar skulu einnig beita þessum staðli á allar afleiður sem tengjast hlutdeild í dótturfélögum, hlutdeildarfélögum eða samrekstri.
 - b) réttindi og skyldur vinnuveitenda samkvæmt lífeyrissjóðum sem IAS-staðal 19, *starfskjör*, gildir um,
 - c) samninga vegna óvissra greiðslna við sameiningu fyrirtækja (sjá IFRS-staðal 3, *sameining fyrirtækja*). Þessi undantekning gildir aðeins um yfirtökuaðila,
 - d) tryggingasamninga, eins og þeir eru skilgreindir í IFRS-staðli 4, *tryggingasamningar*. Þessi staðal gildir þó um afleiður sem eru innbyggðar í váttryggingasamningum ef þess er krafist í IAS-staðli 39 að einingin færi þá sérstaklega. Útgefandi skal auk þess beita þessum staðli á samninga með fjárhagslegri tryggingu ef útgefandi beitir IAS-staðli 39 við færslu og mat á samningunum, en hann skal beita IFRS-staðli 4 ef útgefandi kys, í samræmi við d-lið 4. liðar í IFRS-staðli 4, að beita IFRS-staðli 4 við færslu og mat á þeim.
 - e) fjármálagerninga, sem falla innan gildissviðs IFRS-staðals 4 vegna þess að í þeim er valfrjáls þáttur. Útgefandi þessara gerninga er undanþeginn því að beita á þessa þætti 15.–32. lið og lið AG25–AG35 í þessum staðli að því er varðar aðgreininguna á fjárhagslegum skuldbindingum og eiginfjárgerningum. Þessir gerningar eru þó háðir öllum öðrum kröfum þessa staðals. Enn fremur gildir þessi staðal um afleiður sem eru innifaldar í þessum gerningum (sjá IAS-staðal 39),
 - f) fjármálagerningar, samningar og skuldbindingar samkvæmt eignarhlutatengdum greiðslur þar sem IFRS-staðli 2, *eignarhlutatengdar greiðslur*, er beitt, að undanskildum
 - i) samningum sem falla undir 8.–10. lið þessa staðals og þessi staðal gildir um,
 - ii) ákvæðum 33. og 34. liðar þessa staðals sem skal beitt á eigin hlutabréf sem eru keypt, seld, gefin út eða innkölluð í tengslum við eignarhlutavalerftarfyrikomulag starfsmanna, fyrirkomulag hlutabréfakaupa starfsmanna og allt annað eignarhlutatengt greiðslufyrirkomulag.
- 5-7. [Felldir brott]
8. Þessum staðli skal beita á þá samninga um kaup eða sölu á ófjárhagslegum lið, sem hægt er að gera upp með handbæru fé eða öðrum fjármálagerningi eða með skiptum á fjármálagerningum líkt og samningarnir væru fjármálagerningar að undanskildum samningum sem gerðir voru og ætlaðir eru til móttöku eða afhendingar ófjárhagslegs liðar í samræmi við vænt kaup, sölu eða notkun einingarnar.

- 9 Ýmsar leiðir eru til að gera upp samning um kaup eða sölu á ófjárhagslegum lið með handbæru fé eða öðrum fjármálagerningi eða með skiptum á fjármálagerningum. Þar á meðal:
- þegar skilmálar samningsins heimila öðrum hvorum aðilanum að gera hann upp með handbæru fé eða öðrum fjármálagerningi eða með því að skiptast á fjármálagerningum,
 - þegar getan til að gera upp með handbæru fé eða öðrum fjármálagerningi eða með því að skiptast á fjármálagerningum er ekki ótvíræð í skilmálum samningsins, en venja er hjá einingunni að gera upp sambærilega samninga með handbæru fé eða öðrum fjármálagerningi eða með því að skiptast á fjármálagerningum (hvort sem það er við mótaðilann, með því að gera samjöfnunarsamninga eða með því að selja samninginn áður en hann er uppfylltur eða fellur úr gildi),
 - þegar venja er hjá einingunni, að því er varðar sambærilega samninga, að taka við undirliggjandi þáttum og selja skömmu eftir afhendingu í þeim tilgangi að hagnast á skammtímasveiflum í verði eða hlutdeild söluaðila og
 - þegar auðvelt er að breyta ófjárhagslega liðnum, sem er efni samningsins, í handbært fé.
- Samningur, sem b- eða c-liður gildir um, er ekki gerður í þeim tilgangi að taka við ófjárhagslega liðnum eða afhenda hann í samræmi við áætlaða þörf einingarinnar fyrir kaup, sölu eða notkun og fellur innan gildissviðs þessa staðals í samræmi við það. Aðrir samningar, sem 8. liður gildir um, eru metnir til að ákvarða hvort þeir voru gerðir og ennþá haldid í þeim tilgangi að taka við ófjárhagslega liðnum eða afhenda hann í samræmi við áætlaða þörf einingarinnar fyrir kaup, sölu eða notkun, og hvort þeir falla þar með innan gildissviðs þessa staðals.
- 10 Útgefinn valréttur um kaup eða sölu á ófjárhagslegum lið, sem hægt er að gera upp með handbæru fé eða öðrum fjármálagerningi, eða með skiptum á fjármálagerningum í samræmi við a- eða d-lið 9. liðar, fellur innan gildissvið þessa staðals. Slíkan samning er ekki hægt að gera í þeim tilgangi að taka við ófjárhagslega liðnum eða afhenda hann í samræmi við áætlaða þörf einingarinnar fyrir kaup, sölu eða notkun.

SKILGREININGAR (SJÁ EINNIG LIÐI AG3–AG23)

- 11 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Fjármálagerningur er hver sá samningur sem leiðir til fjáreignar einnar einingar og fjárskuldir eða eiginfjárgernings hjá annarri einingu.

Fjáreign er sérhver eign sem felst í eftirfarandi:

- handbæru fé,
- eiginfjárgerningi annarrar einingar,
- samningsbundnum rétti:
 - til að taka við handbæru fé eða annarri fjáreign frá annarri einingu eða
 - til að skiptast á fjáreignum eða fjárskuldum við aðra einingu samkvæmt skilyrðum, sem geta verið hagstæð einingunni, eða
- samningi sem verður gerður eða hægt er að gera upp í eiginfjárgerningum einingarinnar og er:
 - óafleiddur gerningur sem einingin er eða kann að verða skuldbundin til að taka á móti breytilegum fjölda eiginfjárgerninga einingarinnar fyrir,
 - afleiða sem verður eða unnt er að gera upp með skiptum á fastri fjárhæð handbærs fjár eða annarri fjáreign fyrir fastan fjölda eiginfjárgerninga einingarinnar. Í þessu skyni taka eiginfjárgerningar einingar ekki til gerninga sem eru í sjálfu sér samningar um viðtöku eða afhendingu eiginfjárgerninga einingarinnar í framtíðinni.

Fjárskuld er sérhver skuld sem felur í sér:

- samningsbundna skyldu:
 - til að afhenda annarri einingu handbært fé eða aðra fjáreign eða
 - til að skiptast á fjáreignum eða fjárskuldum við aðra einingu samkvæmt skilyrðum sem geta verið óhagstæð einingunni,

- b) samningi sem verður gerður eða hægt er að gera upp í eiginfjárgerningum einingarinnar og er:
- i. óafleiddur gerningur sem einingin er eða kann að verða skuldbundin til að afhenda breytilegan fjölda eiginfjárgerninga einingarinnar fyrir,
 - ii. afleiða sem verður eða unnt er að gera upp með skiptum á fastri fjárhæð handbærs fjár eða annarri fjáreign fyrir fastan fjölda eiginfjárgerninga einingarinnar. Í þessu skyni taka eiginfjárgerningar einingar ekki til gerninga sem eru í sjálfu sér samningar um viðtöku eða afhendingu eiginfjárgerninga einingarinnar í framtíðinni.

Eiginfjárgerningur er hver sá samningur sem færir sönnur á eftirstæðan hluta í eignum einingar að frádragnum öllum skuldum hennar.

Gangvirði er sú fjárhæð sem unnt er að selja eign fyrir eða gera upp skuld með í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.

- 12 Eftirfarandi hugtök eru skilgreind í 9. lið IAS-staðals 39 og eru notuð í þessum staðli í þeirri merkingu sem er tilgreind í IAS-staðli 39.

- afskrifað kostnaðarverð fjáreignar eða fjárskuldar,
- fjáreignir til sölu,
- afskráning,
- afleiða,
- aðferð virkra vaxta,
- fjáreign eða fjárskuld á gangvirði í gegnum rekstrarreikning,
- samningur með fjárhagslegri tryggingu,
- föst skuldbinding,
- áætluð framtíðarviðskipti,
- markvirkni áhættuvarnar,
- áhættuvarinn liður,
- áhættuvarnargerningur,
- fjárfestingar sem haldið er til gjalddaga,
- útlán og viðskiptakröfur,
- reglubundin kaup eða sala,
- viðskiptakostnaður.

- 13 Í þessum staðli vísar „samningur“ og „samningsbundinn“ til samnings milli tveggja eða fleiri aðila sem hefur skýrar efnahagslegar afleiðingar sem aðilarnir hafa færar eða engar leiðir til að komast hjá, venjulega vegna þess að unnt er að framfylgja samningnum samkvæmt lögum. Samningar, og því einnig fjármálagerningar, geta verið af ýmsu tagi og þurfa ekki að vera skriflegir.

- 14 Í þessum staðli tekur „eining“ til einstaklinga, sameignarfélaga, skráðra aðila, fjárvörslusjóða og opinberra stofnana.

FRAMSETNING

Skuldir og eigið fé (sjá einnig liði AG25–AG29)

- 15 Útgefandi fjármálagernings skal í upphaflegri færslu flokka gerninginn eða einstaka hluta hans sem fjárskuld, fjáreign eða eiginfjárgerning í samræmi við efni samningsbundna fyrirkomulagsins og skilgreiningarnar á fjárskuld, fjáreign og eiginfjárgerningi.

- 16 Þegar útgefandi beitir skilgreiningunum í 11. lið til að ákvarða hvort fjármálagerningur sé fremur eiginfjárgerningur en fjárskuld er gerningurinn eiginfjárgerningur ef og aðeins ef bæði a- og b-skilyrði hér á eftir eru uppfyllt.
- a) Gerningurinn felur ekki í sér samningsbundna skyldu:
 - i. til að afhenda annarri einingu handbært fé eða aðra fjáreign eða
 - ii. til að skiptast á fjáreignum eða fjárskuldum við aðra einingu samkvæmt skilyrðum sem geta verið óhagstæð útgefandanum.
 - b) Ef gerningurinn verður gerður upp, eða hægt er að gera hann upp, í eiginfjárgerningum útgefandans, er hann:
 - i. gerningur sem er ekki afleiddur og felur ekki í sér samningsbundna skyldu fyrir útgefandann til að afhenda breytilegan fjölda sinna eigin eiginfjárgerninga, eða
 - ii. afleiða sem verður aðeins gerð upp þannig að útgefandi skipti á fastri fjárhæð handbærs fjár eða annarrar fjáreignar fyrir fastan fjölda sinna eigin eiginfjárgerninga. Þegar þannig háttar til taka eiginfjárgerningar útgefanda ekki til gerninga sem eru í sjálfu sér samningar um viðtöku eða afhendingu eiginfjárgerninga útgefanda í framtíðinni.

Samningsbundin skylda, þ.m.t. sú sem verður til vegna afleidds fjármálagernings, sem leiðir til, eða kann að leiða til, viðtöku eða afhendingar eiginfjárgerninga útgefandans í framtíðinni en uppfyllir ekki skilyrði a- og b-liðar hér að framan, er ekki eiginfjárgerningur.

Engin samningsbundin skylda til að afhenda handbært fé eða aðrar fjáreignir (a-liður 16. liðar)

- 17 Þýðingarmikill þáttur í því að gera greinarmun á fjárskuld og eiginfjárgerningi er samningsbundin skylda eins aðila að fjármálagerningnum (útgefanda) annaðhvort um að afhenda hinum aðilanum (handhafa) handbært fé eða aðra fjáreign eða að skiptast á fjáreignum eða fjárskuldum við handhafann samkvæmt skilyrðum sem eru hugsanlega óhagstæð útgefandanum. Þótt handhafi eiginfjárgernings kunnir að eiga rétt á hlutfallslegum arði eða annarri útgreiðslu eigin fjár hvílir ekki samningsbundin skylda á útgefandanum um að inna af hendi slíkar útgreiðslur vegna þess að ekki er hægt að krefjast þess af honum að hann afhendi öðrum aðila handbært fé eða aðrar fjáreignir.
- 18 Efni fjármálagernings fremur er lagalegt form hans ræður flokkun hans í efnahagsreikningi einingarinnar. Efni og lagalegt form eru oft í samræmi við hvort annað, en ekki alltaf. Sumir fjármálagerningar eru í formi eigin fjár en eru í eðli sínu skuldir og aðrir kunna að sameina þætti sem tengjast eiginfjárgerningum og þætti sem tengjast fjárskuldum. Dæmi:
- a) Forgangshlutur sem kveður á um skyldubundna innlausn af hálfu útgefanda fyrir fasta eða ákvarðanlega fjárhæð, ákveðinn eða ákvarðanlegan dag í framtíðinni, eða veitir handhafa rétt til að krefjast þess af útgefanda að hann innleysi gerninginn á tilteknum degi eða eftir tiltekinn dag fyrir fasta eða ákvarðanlega fjárhæð, er fjárskuld.
 - b) Fjármálagerningur, sem veitir handhafa rétt til að innleysa hann hjá útgefanda fyrir handbært fé eða aðra fjáreign (innleysanlegur gerningur), er fjárskuld. Þessu er svo farið jafnvel þegar fjárhæð handbærs fjár eða annarra fjáreigna er ákvörðuð á grundvelli vísitölu eða annars liðar sem getur hækkað eða lækkað eða þegar lagalegt form innleysanlega gerningsins veitir handhafa rétt í eftirstæðum hluta eigna útgefanda. Það að handhafinn geti innleyst gerninginn hjá útgefanda fyrir handbært fé eða aðra fjáreign merkir að innleysanlegi gerningurinn samrýmist skilgreiningunni á fjárskuld. Öpnir verðbréfasjóðir, fjárgæslusjóðir, sameignarfélög og sumar einingar í samvinnurekstri, geta til dæmis veitt eigendum eininga sinna eða aðilum rétt til að innleysa hlut sinn í útgefandanum hvenær sem er fyrir handbært fé sem er jafnt hlutfallslegum hluta þeirra af virði eigna útgefandans. Flokkun sem fjárskuld útilokar þó ekki að notaðar séu lýsingar eins og „hreint virði eigna sem er rekjanlegt til eigenda eininga“ og „breyting á hreinu virði eigna sem rekjanleg er til eigenda eininga“ í reikningsskilum einingar sem á ekkert hlutfé (eins og sumir verðbréfasjóðir og fjárhaldssjóðir, sjá skýringardæmi 7) eða notkun viðbótarupplýsinga til að sýna að heildarhlutdeild aðila samanstandur af liðum eins og varasjóðum sem samrýmast skilgreiningunni á eigin fé og innleysanlegum gerningum sem gera það ekki (sjá skýringardæmi 8).

- 19 Ef eining hefur ekki skilyrðislausan rétt til að komast hjá því að afhenda handbært fé eða aðra fjáreign til að gera upp samningsbundna skyldu, samrýmist skyldan skilgreiningunni á fjárskuld. Dæmi:
- Takmörkun á getu einingar til að uppfylla samningsbundna skyldu, s.s. takmarkaður aðgangur að erlendum gjaldmiðlum eða þörf á að afla samþykkis fyrir greiðslu frá eftirlitsyfirvaldi, kemur ekki í veg fyrir samningsbundna skyldu einingarinnar eða samningsbundinn rétt handhafans samkvæmt gerningnum.
 - Samningsbundin skylda sem er háð því að mótaðili neyti réttar síns til að innleysa fjárskuld vegna þess að eining hefur ekki óskilyrtan rétt til þess að komast undan því að afhenda handbært fé eða aðra fjáreign.
- 20 Í fjármálagerningi sem kemur ekki afdráttarlaust á samningsbundinni skyldu til að afhenda handbært fé eða aðra fjáreign má koma skyldu á óbeint með skilmálum og skilyrðum í gerningnum. Dæmi:
- Í fjármálagerningi getur falist ófjárhagsleg skylda sem verður að gera upp ef, og aðeins ef, einingunni tekst ekki að inna af hendi útgreiðslur eða að innleysa gerninginn. Ef eining getur ekki komist hjá því að yfirfæra handbært fé eða aðra fjáreign nema með því að gera upp ófjárhagslega skyldu er fjármálagerningurinn fjárskuld,
 - fjármálagerningur er fjárskuld ef í honum er kveðið á um að við uppgjör muni einingin afhenda annaðhvort:
 - handbært fé eða aðra fjáreign eða
 - eigin hlutabréf ef ákvarðað hefur verið að virði þeirra sé umtalsvert meira en virði handbærs fjár eða annarra fjáreigna.

Þó að einingin hafi ekki ótvíræða samningsbundna skyldu til að afhenda handbært fé eða aðra fjáreign er sá möguleiki að gera upp með hlutabréfum það mikils virði að einingin mun gera upp með handbæru fé. Í öllum tilvikum hefur handhafa í reynd verið tryggð viðtaka fjárhæðar sem er a.m.k. jöfn þeim möguleika að gera upp með handbæru fé (sjá 21. lið).

Uppgjör með eiginfjárgerningum einingar (b-liður 16. liðar)

- 21 Samningur er ekki eiginfjárgerningur einungis vegna þess að hann kann að leiða til viðtöku eða afhendingar eiginfjárgerninga einingarinnar. Eining getur haft samningsbundinn rétt til eða henni borið skylda til að taka við eða afhenda breytilegan fjölda eigin hlutabréfa eða annarra eiginfjárgerninga þannig að gangvirði eiginfjárgerninga einingarinnar, sem verða mótteknir eða afhentir, sé jafnt fjárhæð samningsbundna réttarins eða skyldunnar. Slikur samningsbundinn réttur eða skylda getur verið föst fjárhæð eða fjárhæð sem sveiflast að hluta til eða í heild vegna breytinga á breytu sem er önnur en markaðsverð eiginfjárgerninga einingarinnar (t.d. vextir, hrávöruverð eða verð fjármálagerninga). Tvö dæmi um þetta eru: a) samningur um afhendingu nægjanlegs fjölda eiginfjárgerninga einingarinnar sem að virði jafngildi 100 GE⁽¹⁾ og b) samningur um afhendingu nægjanlegs fjölda eiginfjárgerninga einingarinnar sem að virði jafngildi 100 únsum af gulli. Slikur samningur er fjárskuld einingarinnar jafnvel þótt einingin verði að gera eða geti gert hana upp með afhendingu eiginfjárgerninga sinna. Hann er ekki eiginfjárgerningur vegna þess að einingin notar breytilegan fjölda eiginfjárgerninga sinna í því skyni að gera upp samninginn. Af þessum sökum færir samningurinn ekki sönnur á eftirstæðan hluta í eignum einingarinnar eftir að allar skuldir hennar hafa verið dregnar frá.
- 22 Samningur sem verður gerður upp af einingunni (sem móttekur eða) sem afhendir fastan fjölda eiginfjárgerninga sinna í skiptum fyrir fasta fjárhæð handbærs fjár eða annarrar fjáreignar er eiginfjárgerningur. Til dæmis er útgefinn valréttur að hlutum, sem veitir mótaðila rétt til að kaupa fastan fjölda hluta einingarinnar fyrir fast verð, eða fyrir tilgreinda fasta nafnverðsfjárhæð skuldabréfs, eiginfjárgerningur. Breytingar á gangvirði samnings, sem verða vegna breytinga á markaðsvöxtum sem hafa ekki áhrif á fjárhæð handbærs fjár eða annarra fjáreigna sem greiða skal eða taka á móti eða fjölda eiginfjárgerninga sem skal taka á móti eða afhenda við uppgjör samningsins, koma ekki í veg fyrir að samningurinn sé eiginfjárgerningur. Allar greiðslur sem mótteknar eru (s.s. yfirverð sem móttekið er fyrir samþykktan valrétt eða kaupheimild að hlutum einingarinnar) bætast beint við eigið fé. Allar greiðslur sem inntar eru af hendi, (eins og yfirverð sem greitt er fyrir keyptan valrétt) eru dregnar beint frá eigin fé. Breytingar á gangvirði eiginfjárgernings eru ekki færðar í reikningsskilin.

⁽¹⁾ Í þessum staðli eru fjárhæðir tilgreindar í „gjaldmiðilseiningum“ (GE).

- 23 Samningur sem felur í sér skyldu einingar til að kaupa eiginfjárgerninga sína með handbæru fé eða annarri fjáreign skapar fjárskuld fyrir núvirði innlausnarfjárhæðarinnar (t.d. fyrir núvirði framvirks endurkaupsverðs, innlausnarverð valréttar eða aðra innlausnarfjárhæð). Þetta á við jafnvel þó að samningurinn sjálfur sé eiginfjárgerningur. Eitt dæmi er skylda einingar samkvæmt framvirkum samningi til að kaupa eiginfjárgerninga sína með handbæru fé. Þegar fjárskuld er upphaflega færð samkvæmt IAS-staðli 39 er gangvirði hennar (núvirði innlausnarfjárhæðarinnar) endurflokkað úr eigin fé. Fjárskuldin er í framhaldi af því metin í samræmi við IAS-staðal 39. Ef samningurinn rennur út án afhendingar er bókfært verð fjárskuldarinnar endurflokkað og fært í eigið fé. Samningsbundin skylda einingar til að kaupa eiginfjárgerninga sína skapar fjárskuld fyrir núvirði innlausnarfjárhæðar jafnvel þó að skyldan til að kaupa sé háð því að mótaðilinn neyti réttar til innlausnar (t.d. samþykktur söluréttur sem veitir mótaðilanum rétt til að selja einingu eiginfjárgerninga einingarinnar á föstu verði).
- 24 Samningur sem einingin gerir upp með því að afhenda eða móttaka fastan fjölda eiginfjárgerninga sinna í skiptum fyrir breytilega fjárhæð handbærs fjár eða aðra fjáreign er fjáreign eða fjárskuld. Dæmi um þetta er samningur um afhendingu einingar á 100 eiginfjárgerningum sínum í skiptum fyrir fjárhæð handbærs fjár sem hefur verið reiknað að sé jöfn 100 únsum af gulli.

Óvissar greiðsluskuldbindingar

- 25 Í fjármálagerningi getur þess verið krafist að eining afhendi handbært fé eða aðra fjáreign eða geri hann upp með öðrum hætti þannig að hann yrði fjárskuld, í því tilviki að óvissir framtíðarathurðir ættu sér stað eða ættu sér ekki stað (eða við niðurstöðu úr óvissum aðstæðum) sem eru ekki á valdi útgefandans eða handhafa gerningsins, s.s. breyting á hlutabréfavísitölu, vísitölu neysliverðs, vöxtum eða skattkröfum, eða reglulegum framtíðartekjum útgefanda, hagnaði eða hlutfalli á milli skulda og eigin fjár. Útgefandi slíks gernings hefur ekki skilyrðislausan rétt til að komast hjá því að afhenda handbært fé eða aðra fjáreign (eða gera hann upp með öðrum hætti þannig að hann verði fjárskuld). Þess vegna er hann fjárskuld útgefanda nema:
- a) sá hluti óvissu greiðsluskuldbindingarinnar þar sem krafist væri uppgjors í handbæru fé eða með annarri fjáreign (eða með öðrum hætti þannig að hún yrði fjárskuld) sé ekki ósvikinn, eða
 - b) þess sé krafist að útgefandi geri einungis upp skuldbindinguna með handbæru fé eða annarri fjáreign (eða geri hana upp með öðrum hætti þannig að hann verði fjárskuld) ef kemur til félagslita útgefanda.

Uppgjörsmöguleikar

- 26 Þegar afleiddur fjármálagerningur heimilar einum aðila að velja hvernig hann er gerður upp (útgefandi eða handhafi geta t.d. kosið að greiða í handbæru fé eða með því að skipta hlutum fyrir handbært fé) er hann fjáreign eða fjárskuld nema allir uppgjörsvalkostirnir myndu leiða til þess að hann yrði eiginfjárgerningur.
- 27 Dæmi um afleiddan fjármálagerning með uppgjörsmöguleika sem er fjárskuld er hlutabréfavalréttur sem útgefandi getur ákveðið að jafna saman með handbæru fé eða með því að skipta eigin hlutum fyrir handbært fé. Á sama hátt falla sumir samningar um kaup eða sölu ófjárhagslegs liðar í skiptum fyrir eiginfjárgerninga einingarinnar innan gildissviðs þessa staðals vegna þess að hægt er að gera þá upp annaðhvort með afhendingu ófjárhagslegs liðar eða handbæru fé eða öðrum fjármálagerningi (sjá 8.–10. lið). Slíkir samningar eru fjáreignir eða fjárskuldir en ekki eiginfjárgerningar.

Samsettir fjármálagerningar (sjá einnig liði AG30–AG35 og skýringardæmi 9–12)

- 28 Útgefandi fjármálagernings sem ekki er afleiða skal meta skilmála fjármálagerningsins til að ákvarða hvort hann feli í sér bæði skuldar- og eiginfjárluta. Slíkir hlutar skulu flokkaðir sérstaklega sem fjárskuldir, fjáreignir eða eiginfjárgerningar í samræmi við 15. lið.
- 29 Eining færir sérstaklega þá hluta fjármálagernings sem a) skapar fjárskuld einingarinnar og b) gefur handhafa gerningsins kost á að breyta honum í eiginfjárgerning einingarinnar. Skuldabréf eða sambærilegur gerningur, sem handhafi getur breytt í fastan fjölda almennra hluta einingarinnar, er t.d. samsettur fjármálagerningur. Frá sjónarhóli einingarinnar felur slíkur gerningur í sér tvo hluta: fjárskuld (samningsbundið fyrirkomulag um að afhenda handbært

fé eða aðra fjáreign) og eiginfjárgerning (kaupréttur sem veitir handhafa rétt í tiltekinn tíma til að breyta honum í fastan fjölda almennra hluta einingarinnar). Efnahagsleg áhrif þess að gefa út slíkan gerning eru í grundvallaratriðum hin sömu og þegar samtímis er gefinn út skuldagerningur með ákvæði um uppgreiðsluákvæði og kaupheimildir til kaupa á almennum hlutum eða þegar gefinn er út skuldagerningur með aðskiljanlegum kaupheimildum í nýjum hlutum. Í samræmi við þetta setur einingin fram í öllum tilvikum skuldar- og eiginfjárlutann sérstaklega í efnahagsreikningi sínum.

- 30 Flokkun skuldarhluta og eiginfjárluta í breytanlegum gerningi er ekki endurskoðuð í kjölfar þess að breyting verður á líkum þess að breytingaválrétturinn verði nýttur, jafnvel þegar svo gæti virst að nýting valréttarins sé orðin efnahagslega hagkvæm fyrir suma handhafa. Handhafar aðhafast ekki alltaf á þann hátt sem búast mætti við, t.d. vegna þess að skattaleg áhrif af breytingu geta verið mismunandi fyrir handhafa. Enn fremur breytast líkurnar á breytingu öðru hvoru. Samningsbundin skylda einingarinnar um að inna af hendi framtíðargreiðslur er útistandandi þar til hún fellur niður við breytingu, gjalddaga gernings eða önnur viðskipti.
- 31 IAS-staðall 39 fjallar um mat fjáreigna og fjárskulda. Eiginfjárgerningar eru gerningar sem færa sönnur á eftirstæðan hluta í eignum einingar að frádregnum öllum skuldum hennar. Þegar upphaflegu bókfærðu verði samsetts fjármálagernings er skipt á eiginfjár- og skuldarhluta er eiginfjárþættinum úthlutað hrakvirðisfjárhæðin eftir að fjárhæðin sem var ákvörðuð sérstaklega fyrir skuldarhlutann er dregin frá gangvirði gerningsins í heild. Virði afleiddra þátta (eins og kaupréttar) sem eru innbyggðir í samsettan fjármálagerning annarra en eiginfjárlutans (eins og réttur til breytingar eigin fjár) er innfalið í skuldarhlutanum. Samtala bókfærðs verðs sem úthlutað er á skuldar- og eiginfjárlutana við upphaflega færslu er alltaf jöfn gangvirðinu sem væri eignað gerningnum sem heild. Enginn ágóði eða tap verður til ef upphafleg færsla hluta gerningsins er færð sérstaklega.
- 32 Samkvæmt aðferðinni sem lýst er í 31. lið ákvarðar útgefandi skuldabréfs sem hægt er að breyta í almenna hluti fyrst bókfært verð skuldarhlutans með því að meta gangvirði sambærilegrar skuldar (þ.m.t. innbyggðar afleiður sem hafa ekki eiginleika eigin fjár) sem hefur ekki neina tengingu við eiginfjárluta. Bókfært verð eiginfjárgerningsins sem er sýnt með möguleikanum á að breyta gerningnum í almenna hluti er síðan ákvarðað með því að draga gangvirði fjárskuldarinnar frá gangvirði samsetta fjármálagerningsins í heild.

Eigin hlutir (sjá einnig lið AG36)

- 33 Ef eining endurkaupir eiginfjárgerninga sína skal draga þá gerninga (eigin hlutir) frá eigin fé. Enginn ágóði eða tap skal færður í rekstrarreikning við kaup, sölu, útgáfu eða ógildingu eiginfjárgerninga einingar. Einingin eða aðrir aðilar samstæðunnar mega kaupa og hafa eignarhald á slíkum eigin hlutum. Greiðsla sem innt er af hendi eða móttækin skal færð beint á eigið fé.
- 34 Greint er sérstaklega frá fjárhæð eigin hluta, annaðhvort í yfirliti efnahagsreiknings eða í skýringunum í samræmi við IAS-staðal 1, *framsetning reikningsskila*. Eining veitir upplýsingar í samræmi við IAS-staðal 24, *upplýsingar um tengda aðila*, ef einingin endurkaupir eiginfjárgerninga sína frá tengdum aðilum.

Vextir, arður, tap og ágóði (sjá einnig lið AG37)

- 35 Vextir, arður, tap og ágóði sem tengjast fjármálagerningi eða hluta sem er fjárskuld skulu færðir sem tekjur eða gjöld í rekstrarreikning. Einingin skal skuldfæra útgreiðslur til handhafa eiginfjárgernings beint á eigið fé að frádregnum tengdum skattaávinningi. Viðskiptakostnaður vegna viðskipta með eigið fé er færður sem frádráttur frá eigin fé að frádregnum tengdum skattaávinningi.
- 36 Flokkun fjármálagernings sem fjárskuldar eða eiginfjárgernings ákvarðar hvort vextir, arður, tap og ágóði sem tengjast þeim gerningi eru færð sem tekjur eða gjöld í rekstrarreikning. Arðgreiðslur af hlutum sem eru að fullu skuldfærðir eru því færðar sem gjöld á sama hátt og vextir af skuldabréfi. Á sama hátt eru ágóði og tap sem tengjast innlausn eða endurfjármögnun fjárskulda færð í rekstrarreikning en innlausn eða endurfjármögnun eiginfjárgerninga er aftur á móti færð sem breytingar á eigin fé. Breytingar á gangvirði eiginfjárgernings eru ekki færðar í reikningsskilin.
- 37 Eining stofnar venjulega til ýmiss kostnaðar við útgáfu eða kaup á eiginfjárgerningum sínum. Til þessa kostnaðar geta talist skráningar- og önnur gjöld til eftirlitsyfirvalda, fjárhæðir greiddar fyrir sérfræðipóknun til lögfræðiráðgjafa, endurskoðenda og annarra sérfræðiráðgjafa, prentunarkostnaður og stimpilgjöld. Viðskiptakostnaður vegna viðskipta með eigið fé er færður sem frádráttur frá eigin fé (að frádregnum tengdum skattaávinningi) að því marki sem þetta er viðbótarkostnaður sem rekja má beint til viðskipta með eigið fé sem annars hefði verið unnt að komast hjá. Kostnaður vegna viðskipta með eigið fé sem hætt er við er færður sem gjöld.

- 38 Viðskiptakostnaði sem tengist útgáfu samsetts fjármálagernings er skipt á skuldar- og eiginfjárluta gerningsins í hlutfalli við skiptingu ágóða. Viðskiptakostnaði sem tengist sameiginlega fleiri en einum viðskiptum (t.d. kostnaður við útboð tiltekinna hlutabréfa og kauphallarskráningu annarra hlutabréfa samtímis) er skipt á þau viðskipti á grundvelli skiptingar sem er skynsamleg og í samræmi við sambærileg viðskipti.
- 39 Fjárhæð viðskiptakostnaðar, sem er færður sem frádráttur frá eigin fé á tímabilinu samkvæmt IAS-staðli 1, framsetning reikningsskila, er birt aðgreind. Tengd fjárhæð tekjuskatta sem færð er beint á eigið fé er innifalin í heildarfjárhæð tekjuskatta og frestaðra tekjuskatta sem færð er til hækkunar eða lækkunar á eigin fé og greint er frá samkvæmt IAS-staðli 12, *tekjuskattar*.
- 40 Setja má arðgreiðslur sem flokkaðar eru sem gjöld fram í rekstrarreikningi, annaðhvort með vöxtum á aðrar skuldir eða sem aðgreindan lið. Til viðbótar við kröfurnar í þessum staðli fellur upplýsingagjöf um vexti og arðgreiðslur undir kröfurnar í IAS-staðli 1 og IFRS-staðli 7. Við sumar aðstæður er æskilegt að greina frá vöxtum og arðgreiðslum aðgreint í rekstrarreikningnum vegna þess mismunar sem er á þessum liðum þegar kemur að málum eins og frádrætti frá sköttum. Upplýsingagjöf um skattaleg áhrif er gerð í samræmi við IAS-staðal 12.
- 41 Ágóði og tap sem tengjast breytingum á bókfærðu verði fjárskuldar eru færð sem tekjur eða gjöld í rekstrarreikning jafnvel þegar þau tengjast gerningi sem felur í sér rétt í eftirstæðum hluta eigna einingarinnar í skiptum fyrir handbært fé eða aðra fjáreign (sjá b-lið 18. liðar). Samkvæmt IAS-staðli 1 setur eining ágóða eða tap sem verður til við endurmat á slíkum gerningi fram sérstaklega í rekstrarreikningi þegar það skiptir máli við útskýringu á árangri einingarinnar.

Samjöfnun fjáreignar og fjárskuldar (sjá einnig liði AG38 og AG39)

- 42 Fjáreign og fjárskuld skal jafnað saman og sú hreina fjárhæð sett fram í efnahagsreikningi þegar, og aðeins þegar, eining:
- hefur, eins og sakir standa, lögvarinn rétt til að jafna saman færðum fjárhæðum og
 - ætlar annaðhvort að gera upp á hreinum grunni eða innleysa eignina og greiða skuldina samtímis.
- Við færslu á yfirfærslu fjáreignar sem er ekki viðurkennd fyrir afskráningu skal einingin ekki jafna saman yfirfærðu eigninni og tengdu skuldinni (sjá 36. lið í IAS-staðli 39).
- 43 Í þessum staðli er gerð krafa um framsetningu fjáreigna og fjárskulda á hreinum grunni þegar slík framsetning endurspeglar væntanlegt framtíðarsjóðstreymi einingar af uppgreiðslu tveggja eða fleiri fjármálagerninga. Þegar eining á rétt á að taka á móti eða greiða eina, hreina fjárhæð og hefur í hyggju að gera svo á hún í raun aðeins eina fjáreign eða fjárskuld. Við aðrar aðstæður eru fjáreignir og fjárskuldir settar fram sérstaklega í samræmi við eiginleika þeirra sem verðmæti eða skuldbindingar einingarinnar.
- 44 Samjöfnun færðrar fjáreignar og færðrar fjárskuldar og framsetning hreinu fjárhæðarinnar er ólík afskráningu fjáreignar eða fjárskuldar. Þótt samjöfnun leiði ekki til færslu ágóða eða taps, leiðir afskráning fjármálagernings ekki aðeins til þess að áður færður liður er fjárlægður úr efnahagsreikningi, heldur getur hún einnig leitt til færslu ágóða eða taps.
- 45 Réttur til jöfnunar er lagalegur réttur skuldara samkvæmt samningi, eða á annan hátt, til að gera upp eða eyða allri fjárhæð, eða hluta hennar, með einhverjum öðrum hætti, sem greiða ber skuldara með því að jafna á móti þeirri fjárhæð annarri útstandandi fjárhæð frá skuldara. Við óvenjulegar aðstæður kann skuldari að eiga lagalegan rétt á því að jafna fjárhæð frá þriðja aðila á móti fjárhæð sem greiða skal skuldara, að því tilskildu að til staðar sé samkomulag á milli aðilanna þriggja sem kveður skýrt á um rétt skuldarans til jöfnunar. Vegna þess að rétturinn til jöfnunar er lagalegur réttur geta skilyrðin sem stýðja réttinn verið mismunandi frá einni lögsögu til annarrar og taka þarf tillit til þeirra laga sem gilda um sambandið á milli aðilanna.
- 46 Framfylgjanlegur réttur til að jafna saman fjáreign og fjárskuld hefur áhrif á réttindi og skyldur sem tengjast fjáreign og fjárskuld og getur haft áhrif á þá lánsáhættu og greiðsluhæfisáhættu sem einingin er óvarin fyrir. Það að rétturinn sé til staðar er þó í sjálfu sér ekki nægjanlegur grundvöllur til samjöfnunar. Ef ekki eru áform um að neyta réttarins eða að gera upp samtímis verður fjárhæð og tímasetning framtíðarsjóðstreymis einingar ekki fyrir áhrifum. Þegar eining áformar að neyta réttarins eða að gera upp samtímis endurspeglar framsetning eignarinnar og skuldarinnar á hreinum grunni betur fjárhæðir og tímasetningu áætlaðs framtíðarsjóðstreymis og að auki þá áhættu sem sjóðstreymið getur orðið fyrir. Áform af hálfu annars aðila eða beggja um að gera upp á hreinum grunni án lagalegs réttar til þess nægir ekki til að réttlæta samjöfnun vegna þess að réttindi og skyldur sem tengjast einstakri fjáreign og fjárskuld eru áfram óbreytt.

- 47 Áform einingar með tilliti til þess að gera upp tilteknar eignir og skuldir kann að verða fyrir áhrifum af venjulegum viðskiptaháttum hennar, kröfum fjármálamarkaða og öðrum aðstæðum sem kunna að takmarka getu hennar til að gera upp á hreinum grunni eða að gera upp samtímis. Þegar eining hefur rétt til jöfnunar en hefur ekki í hyggju að nýta sér þann rétt eða að innleysa eignina og gera upp skuldina samtímis eru áhrif réttarins á lánsáhættuna, sem einingin er óvarin fyrir, birt í samræmi við 36. lið í IFRS-staðli 7.
- 48 Það að tveir fjármálagerningar séu gerðir upp samtímis getur átt sér stað, t.d. með rekstri greiðslujöfnunarstöðvar á skipulögðum fjármálamarkaði eða viðskiptum sem eiga sér stað augliti til auglitis. Við þessar aðstæður er sjóðstreymið í reynd jafnt einni hreinni fjárhæð og engin hættu á láns- eða greiðsluhæfisáhættu. Við aðrar aðstæður getur eining gert upp tvo gerninga með því að taka á móti og greiða aðgreindar fjárhæðir og verða þannig óvarin fyrir lánsáhættu af heildarfjárhæð eignarinnar eða greiðsluhæfisáhættu af heildarfjárhæð skuldarinnar. Slík áhætta getur verið veruleg þó hún sé tiltölulega skammvinn. Í samræmi við það er innlausn fjáreigna og uppgjör fjárskulda því aðeins meðhöndluð sem framkvæmd samtímis að viðskiptin eigi sér stað á sama augnabliki.
- 49 Skilyrðunum, sem sett eru fram í 42. lið, er yfirleitt ekki fullnægt og samjöfnun á ekki við þegar:
- nokkrir ólíkir fjármálagerningar eru notaðir til að líkja eftir eiginleikum einstaks fjármálagernings („tilbúinn gerningur“),
 - fjáreignir og fjárskuldir verða til af fjármálagerningum sem eru háðir sömu grunnáhættu (t.d. eignir og skuldir í safni framvirkra samninga eða annarra afleiddra gerninga) en taka til ólíkra mótaðila,
 - fjáreignir eða aðrar eignir eru veðsettar fyrir fjárskuldir sem ekki hafa endurkröfurétt vegna ófullnægjandi ábyrgðar,
 - skuldari setur fjáreignir til hliðar í fjárhaldssjóð til að standa við skuldbindingu án þess að þessar eignir hafi verið samþykktar af skuldara sem uppgjör fyrir skuldina (t.d. geymslusjóðsfyrirkomulag) eða
 - búist er við að skuldbindingar sem stofnað er til vegna atburða, sem leiða til taps, verði endurheimtar frá þriðja aðila með kröfu sem gerð er samkvæmt tryggingarsamningi.
- 50 Eining sem sér um nokkur viðskipti með fjármálagerninga við einn mótaðila getur gert „rammasamkomulag um jöfnun fjáreigna og fjárskulda“ við þann mótaðila. Slíkur samningur kveður á um eitt uppgjör allra fjármálagerninga sem samningurinn tekur til á hreinum grunni ef kemur til vanefnda eða uppsagnar eins samnings. Fjármálastofnanir nota slíka samninga yfirleitt til að vernda sig gegn tapi ef til gjaldþrots kemur eða við aðrar aðstæður sem leiða til þess að mótaðili geti ekki staðið við skuldbindingar sínar. Rammasamkomulag um jöfnun fjáreigna og fjárskulda skapar yfirleitt rétt til jöfnunar sem verður einungis framfylgjanlegur og hefur einungis áhrif á innlausn eða uppgjör einstakra fjáreigna og fjárskulda í kjölfar tilgreindra vanefnda eða við aðrar aðstæður sem ekki er búist við að myndist í venjulegum rekstri. Rammasamkomulag um jöfnun fjáreigna og fjárskulda skapar ekki grunn til samjöfnunar nema að bæði skilyrðin í 42. lið séu uppfyllt. Þegar fjáreignum og fjárskuldum, sem falla undir rammasamkomulag um jöfnun fjáreigna og fjárskulda, er ekki jafnað saman eru áhrif samningsins á lánsáhættu, sem einingin er óvarin fyrir, birt í samræmi við 36. lið í IFRS-staðli 7.

UPPLÝSINGAR

Liðir 51–95 falla brott.

GILDISTÖKUDAGUR

- 96 Eining skal beita þessum staðli að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Heimilt er að taka breytingarnar upp fyrr. Eining skal ekki beita þessum staðli að því er varðar árleg tímabil sem hefjast fyrir 1. janúar 2005 nema hún beiti einnig IAS-staðli 39 (útg. í desember 2003), þ.m.t. breytingar sem gefnar voru út í mars 2004. Ef eining beitir þessum staðli vegna tímabils sem hefist fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.
- 97 Staðlinum skal beita afturvirktt.

AFTURKÖLLUN ANNARRA YFIRLÝSINGA

- 98 Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 32, fjármálagerningar: upplýsingar og framsetning, endurskoðaður árið 2000.

(¹) Í ágúst 2005 færði Alþjóðareikningssskilaráðið allar kröfur um upplýsingagjöf sem tengjast fjármálagerningum í IFRS-staðal 7, fjármálagerningar: upplýsingar.

- 99 Þessi staðall kemur í stað eftirfarandi túlkana:
- a) SIC-túlkunar 5: *flokkun fjármálagerninga – óvissar greiðsluskuldbindingar,*
 - b) SIC-túlkunar 16: *hlutafé – endurkeyptir eigin eiginfjárgerningar (eigin hlutir),* og
 - c) SIC-túlkunar 17: *eigið fé – kostnaður við viðskipti með eigið fé.*
- 100 Með þessum staðli eru afturkölluð drög að SIC-túlkun D34, *fjármálagerningar – gerningar eða réttindi innleysanleg af handhafa.*

Viðbætur

Leiðbeiningar um beitingu

IAS-staðall 32, fjármálagerningar: framsetning

Þessi viðbætur er óaðskiljanlegur hluti staðalsins.

- AG1 Í þessum leiðbeiningum um beitingu er útskýrð beiting einstakra þátta staðalsins.
- AG2 Staðallinn fjallar ekki um færslu eða mat fjármálagerninga. Kröfur um færslu og mat fjármálagerninga og fjárskulda er að finna í IAS-staðli 39.

SKILGREININGAR (11–14. LIÐUR)

Fjáreignir og fjárskuldir

- AG3 Gjaldmiðill (handbært fé) er fjáreign vegna þess að hann er viðskiptamiðill og er því sá grunnur sem öll viðskipti eru metin á og færð í reikningskil. Innlegg handbærs fjár hjá banka eða sambærilegri fjármálastofnun er fjáreign vegna þess að það sýnir samningsbundinn rétt innlánseiganda til að fá handbært fé hjá stofnuninni eða fá útgefna ávísun eða sams konar gerning fyrir innstæðunni sem er í hag skuldara fyrir greiðslu fjárskuldar.
- AG4 Algeng dæmi um fjáreignir sem sýna samningsbundinn rétt til að fá afhent handbært fé í framtíðinni og samsvarandi fjárskuldir sem sýna samningsbundna skyldu um afhendingu handbærs fjár í framtíðinni eru:
- a) viðskiptakröfur og -skuldir,
 - b) skammtímaverðbréf og skuldabréf,
 - c) fengin og veitt lán og
 - d) langtímaverðbréf og skuldabréf.

Í sérhverju tilviki er samningsbundinn réttur annars aðilans til að fá afhent (eða skyldan til að greiða) handbært fé jafnaður með samsvarandi skyldu hins aðilans til að greiða (eða réttinn til að fá afhent).

- AG5 Önnur tegund fjármálagerninga er þegar efnahagslegi ávinningurinn, sem taka skal við eða láta af hendi, er fjáreign önnur en handbært fé. Vixilskuld í ríkisskuldabréfum veitir t.d. handhafa samningsbundinn rétt til að fá afhent, og útgefandanum samningsbundna skyldu til að afhenda, ríkisskuldabréf en ekki handbært fé. Skuldabréfin eru fjáreignir vegna þess að þau sýna skyldu ríkisstjórnarinnar sem gefur þau út til að greiða handbært fé. Vixillinn er þess vegna fjáreign handhafa vixilsins og fjárskuld útgefanda vixilsins.
- AG6 „Viðvarandi“ skuldageringar (s.s. „viðvarandi“ skuldabréf, óverðtryggð skuldabréf og nafnverðsskuldabréf) veita handhafa venjulega samningsbundinn rétt til að fá greiðslur vegna vaxta á fastákveðnum dagsetningum um óákveðna framtíð, annaðhvort án réttar til að fá arð af höfuðstóli eða með rétti til arðs af höfuðstóli samkvæmt skilmálum sem gera það afar ólíklegt eða að það verði langt í ókominni framtíð. Eining kann t.d. að gefa út fjármálagerning sem skuldbindur hana til að inna af hendi árlegar, viðvarandi greiðslur um óákveðinn tíma sem jafngilda 8 prósent vöxtum af nafnverði eða af nafnverði höfuðstóls að fjárhæð 1000 GE ⁽¹⁾. Að því gefnu að 8 prósent séu markaðsvextir gerningsins þegar hann er gefinn út tekur útgefandinn á sig samningsbundna skyldu um að inna af hendi röð vaxtagreiðslna í framtíðinni sem nema 1 000 GE að gangvirði (núvirði) í upphaflegri færslu. Handhafi og útgefandi gerningsins eiga fjáreign og fjárskuld eftir því sem við á.

⁽¹⁾ Í þessum staðli eru fjárhæðir tilgreindar í „gjaldmiðilseiningum“ (GE).

- AG7 Samningsbundinn réttur eða samningsbundin skylda til að fá í hendur, afhenda eða skipta á fjármálagerningum er fjármálagerningur í sjálfu sér. Röð samningsbundinna réttinda eða samningsbundinna skyldna samræmist skilgreiningunni á fjármálagerningi ef hún leiðir að lokum til viðtöku eða greiðslu handbærs fjár eða til yfirtöku eða útgáfu eiginfjárgernings.
- AG8 Getan til að neyta samningsbundins réttar eða krafan um að uppfylla samningsbundna skyldu kann að vera skilyrðislaus eða hún kann að vera háð því að atburður eigi sér stað í framtíðinni. Fjárhagsleg trygging er t.d. samningsbundinn réttur lánveitanda til að fá handbært fé frá ábyrgðarmanninum og samsvarandi samningsbundin skylda ábyrgðarmannsins til að greiða lánveitandanum ef kemur til vanefnda lántakanda. Samningsbundinn réttur og skylda eru fyrir hendi vegna viðskipta eða atburðar í fortíðinni (stofnun ábyrgðarinnar) jafnvel þótt geta lánveitanda til að neyta réttar síns og krafan um að ábyrgðarmaðurinn uppfylli skyldu sína séu báðar háðar því að til vanefnda lántakanda komi í framtíðinni. Óviss réttur og skylda samræmast skilgreiningunni á fjáreign og fjárskuld jafnvel þótt slíkar eignir og skuldir séu ekki alltaf færðar í reikningssskilin. Sum þessara óvissu réttinda og skyldna geta verið tryggingarsamningar innan gildissviðs IFRS-staðals 4.
- AG9 Samkvæmt IAS-staðli 17, *leigusamningar*, er fjármögnunarleiga einkum talin réttur leigusala til að fá í hendur og skylda leigutakans til að greiða röð greiðslna sem eru að mestu sams konar og blandaðar greiðslur af höfuðstól og vöxtum samkvæmt lánasamningi. Leigusali færir fjárfestingu sína í fjárhæð sem honum er skulduð samkvæmt leigusamningnum fremur en samkvæmt sjálfri leigðu eigninni. Rekstrarleiga er hins vegar einkum talin úppfylltur samningur sem skuldbindur leigusalann til að leyfa notkun eignar í framtíðinni í skiptum fyrir greiðslu sem er sambærileg gjaldi fyrir þjónustu. Leigusali heldur áfram að færa leigðu eignina sjálfa fremur en fjárhæð sem hann fær í framtíðinni samkvæmt samningnum. Í samræmi við það er fjármögnunarleiga talin fjármálagerningur og rekstrarleiga er ekki talin fjármálagerningur (nema þegar kemur að einstökum greiðslum sem eru útistandandi og gjaldfallnar).
- AG10 Efnislegar eignir (s.s. birgðir, varanlegir rekstrarfjármunir) leigðar eignir og óefnislegar eignir (s.s. einkaleyfi og vörumerki) eru ekki fjáreignir. Yfirráð yfir slíkum efnislegum og óefnislegum eignum skapa tækifæri til að mynda innstreymi handbærs fjár eða annarrar fjáreignar en veita ekki rétt sem stendur til að fá handbært fé eða aðra fjáreign.
- AG11 Eignir (s.s. fyrirframgreidd útgjöld), sem fjárhagslegur ávinningur er af í framtíðinni, er móttaka vöru eða þjónustu, fremur en réttur til að fá handbært fé eða aðra fjáreign, eru ekki fjáreignir. Á sama hátt eru liðir eins og frestaðar tekjur og flestar ábyrgðarskuldbindingar ekki fjárskuldir vegna þess að útstreymi efnahagslegs ávinnings sem er tengt þeim er afhending vara og þjónustu fremur en samningsbundin skylda til að greiða handbært fé eða aðra fjáreign.
- AG12 Skuldir eða eignir sem eru ekki samningsbundnar (s.s. tekjuskattar sem koma til vegna lögboðinna krafna sem ríkisstjórnir setja) eru ekki fjárskuldir eða fjáreignir. Fjallað er um færslu tekjuskatta í IAS-staðli 12. Á sama hátt verða ætlaðar skuldbindingar, eins og þær eru skilgreindar í IAS-staðli 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*, ekki til vegna samninga og eru ekki fjárskuldir.

Eiginfjárgerningar

- AG13 Dæmi um eiginfjárgerninga eru óinnleysanlegir, almennir hlutir, sumar gerðir forgangshluta (sjá liði AG25 og AG26) og kaupheimildir eða útgefinn kaupréttur sem heimilar handhafa að skrá sig fyrir eða kaupa fastan fjölda óinnleysanlegra, almennra hluta í einingunni sem gefur þá út í skiptum fyrir fasta fjárhæð handbærs fjár eða aðra fjáreign. Skuldbinding einingar til að gefa út eða kaupa fastan fjölda eiginfjárgerninga sinna í skiptum fyrir fasta fjárhæð handbærs fjár eða annarrar fjáreignar er eiginfjárgerningur einingarinnar. Ef slíkur samningur felur hins vegar í sér skuldbindingu fyrir eininguna um að greiða með handbæru fé eða með annarri fjáreign myndar hann einnig skuld fyrir núvirði innlausnarfjárhæðarinnar (sjá a-lið liðar AG27). Útgefandi óinnleysanlegra almennra hluta tekur á sig skuldbindingu þegar hann með formlegum ráðstöfunum undirbýr að inna af hendi útgreiðslu og verður lagalega skuldbundinn hluthöfunum að inna af hendi útgreiðslu. Þetta getur t.d. átt við í kjölfar yfirlýsingar um arðgreiðslu eða þegar verið er að slíta einingunni og skipta skal eftirstandandi eignum á milli hluthafa eftir fullnustu skuldbindinga.
- AG14 Keyptur kaupréttur eða annar sambærilegur samningur sem einingin kaupir og veitir henni rétt til að endurkaupa fastan fjölda eiginfjárgerninga sinna í skiptum fyrir að afhenda fasta fjárhæð handbærs fjár eða aðra fjáreign er ekki fjáreign einingarinnar. Þess í stað er greiðsla sem greidd er fyrir slíkan samning dregin frá eigin fé.

Afleiddir fjármálagerningar

- AG15 Fjármálagerningar eru grunnskjöl (s.s. viðskiptakröfur, viðskiptaskuldir og eiginfjárgerningar) og afleiddir fjármálagerningar (s.s. fjárhagslegar vilnanir, framtíðarsamningar og framvirkir samningar, vaxtaskiptasamningar og gjaldmiðlaskiptasamningar). Afleiddir fjármálagerningar samræmast skilgreiningunni á fjármálagerningum og eru til samræmis við það innan gildissviðs þessa staðals.

- AG16 Afleiddir fjármálagerningar skapa réttindi og skyldur sem hafa þau áhrif að ein eða fleiri af þeim fjárhagslegu áhættum, sem fylgja grunnfjármálagerningi sem liggur að baki, flytjast á milli aðilanna að gerningnum. Þegar stofnað er til afleiddra fjármálagerninga veita þeir einum aðila samningsbundinn rétt til að skiptast á fjáreignum eða fjárskuldum við annan aðila við aðstæður sem hugsanlega eru hagstæðar eða samningsbundna skuldbindingu til að skipast á fjáreignum eða fjárskuldum við annan aðila við aðstæður sem hugsanlega eru óhagstæðar. Þeir leiða hins vegar venjulega ⁽¹⁾ ekki til yfirfærslu grunnfjármálagerningsins sem liggur að baki þegar stofnað er til samningsins og slík yfirfærsla á sér ekki endilega stað á gjalddaga samningsins. Sumir gerningar fela bæði í sér rétt og skyldu til að framkvæma skipti. Vegna þess að skilmálar skiptanna eru ákvarðaðir þegar stofnað er til afleidda gerningsins geta verðbreytingar á fjármálamörkuðum gert þá skilmála annaðhvort hagstæða eða óhagstæða.
- AG17 Sölu- eða kaupréttur um að skiptast á fjáreignum eða fjárskuldum (þ.e. fjármálagerningum öðrum en eiginfjárgerningum einingar) veitir handhafa rétt á að öðlast hugsanlegan efnahagslegan ávinning í framtíðinni sem tengist breytingum á gangvirði fjármálagerningsins sem liggur að baki samningnum. Á hinn bóginn tekur útgefandi réttar á sig skuldbindingu um að afsala sér hugsanlegum efnahagslegum ávinningi í framtíðinni eða taka á sig hugsanlegt tap efnahagslegs ávinnings sem tengist breytingum á gangvirði fjármálagerningsins sem liggur að baki. Samningsbundinn réttur handhafa og skylda útgefanda samræmast skilgreiningunni á fjáreign og fjárskuld, eftir því sem við á. Fjármálagerningurinn sem liggur að baki valréttarsamningi getur verið hvaða fjáreign sem er, þ.m.t. hlutir í öðrum einingum og vaxtaberandi gerningar. Þess kann að vera krafist samkvæmt valrétti að útgefandi gefi út skuldagerning fremur en að yfirfæra fjáreign en gerningurinn að baki valréttinum myndi teljast fjáreign handhafa ef valréttarinn væri neytt. Réttur handhafa valréttarins til að skipta fjáreigninni við aðstæður sem hugsanlega eru hagstæðar og skylda útgefanda til að skipta fjáreigninni við aðstæður sem hugsanlega eru óhagstæðar eru skýrt aðgreindar frá fjáreigninni sem liggur að baki og sem hafa skal skipti á ef valréttarinn er neytt. Líkur á því að valréttarinn verði neytt hefur ekki áhrif á eðli réttar handhafans og skyldu útgefandans.
- AG18 Annað dæmi um afleiddan fjármálagerning er framvirkur samningur sem gera á upp eftir sex mánuði þar sem annar aðilinn (kaupandi) heitir að afhenda 1 000 000 GE í handbæru fé í skiptum fyrir ríkisskuldabréf á föstum vöxtum að nafnverði 1 000 000 GE og hinn aðilinn (seljandi) heitir að afhenda ríkisskuldabréf á föstum vöxtum að nafnverði 1 000 000 GE í skiptum fyrir 1 000 000 GE í handbæru fé. Á sex mánaða tímabilinu hafa báðir aðilar samningsbundinn rétt og samningsbundna skyldu til að skiptast á fjármálagerningum. Ef markaðsverð ríkisskuldabréfanna hækkar yfir 1 000 000 GE verða aðstæður hagstæðar kaupandanum og óhagstæðar seljandanum. Ef markaðsverðið fellur undir 1 000 000 GE verða áhrifin öfug. Kaupandi hefur samningsbundinn rétt (fjáreign), sem er sambærilegur réttinum samkvæmt kauprétti, og ber samningsbundna skyldu (fjárskuld), sem er sambærileg skuldbindingunni samkvæmt samþykktum sölurétti; seljandi hefur samningsbundinn rétt (fjáreign), sem er sambærilegur réttinum samkvæmt kauprétti, og ber samningsbundna skyldu (fjárskuld), sem er sambærileg skuldbindingunni samkvæmt samþykktum sölurétti. Eins og þegar um er að ræða valrétt er þessi samningsbundnu réttindi og skyldur fjáreignir og fjárskuldir sem eru aðskildar frá fjármálagerningunum sem liggja að baki (skuldabréfunum og handbæru fé sem skipt verður). Báðum aðilum að framvirkum samningi ber skylda til að uppfylla hann á umsömdum tíma en uppfylling samkvæmt valréttarsamningi á sér aðeins stað ef og þegar handhafi valréttarins kys að neyta hans.
- AG19 Margar aðrar gerðir afleiddra gerninga fela í sér rétt eða skyldu til að framkvæma skipti í framtíðinni, þ.m.t. vaxtaskipta- og gjaldmiðlaskiptasamningar, vaxtaþök, -bil og -lágmark, lánaskuldbindingar, sölutryggingar vegna verðbréfaútgáfu og loforð um lánveitingu. Líta má á vaxtaskiptasamning sem afbrigði af framvirkum samningi þar sem aðilarnir samþykkja að framkvæma röð skipta í framtíðinni á handbæru fé þar sem önnur fjárhæðin er reiknuð út frá fljóttandi vöxtum og hin út frá föstum vöxtum. Framtíðarsamningar eru annað afbrigði af framvirkum samningum, helstu munurinn er sá að samningarnir eru staðlaðir og viðskipti fara fram á verðbréfamarkaði.

Samningar um kaup eða sölu ófjárhagslegra liða (8–10. liður)

- AG20 Samningar um kaup eða sölu á ófjárhagslegum liðum samræmast ekki skilgreiningunni á fjármálagerningi vegna þess að samningsbundinn réttur annars aðilans til að taka á móti ófjárhagslegri eign eða þjónustu og samsvarandi skylda hins aðilans skapar ekki sem stendur rétt eða skyldu fyrir annan hvorn aðilann til að taka á móti, afhenda eða skiptast á fjáreign. Samningar, sem t.d. kveða aðeins á um greiðslu gegn móttöku eða afhendingu ófjárhagslegs liðar (t.d. valréttar, framtíðarsamnings eða framvirkis samnings í silfri), eru ekki fjármálagerningar. Margir hrávörusamningar eru af þessari gerð. Sumir eru staðlaðir að formi og viðskipti með þá fara fram á skipulögðum mörkuðum á sama hátt og suma afleidda fjármálagerninga. Til dæmis kann að vera auðvelt að kaupa og selja framtíðarhrávörusamning fyrir handbært fé vegna þess að hann er skráður til sölu á markaði og kann að skipta oft um hendur. Aðilarnir sem kaupa og selja samninginn eru hins vegar í reynd að versla með hrávöruna sem liggur til grundvallar. Getan til að kaupa eða selja hrávörusamning fyrir handbært fé, hversu auðvelt er að kaupa eða selja hann, og möguleikinn á að semja um að gera upp skylduna til að taka á móti eða afhenda hrávöruna með handbæru fé breytir ekki grundvallareðli samningsins þannig að fjármálagerningur verði til.

⁽¹⁾ Þetta á við um flestar en ekki allar afleiður, t.d. er skipst á höfuðstóli í sumum vaxtaskiptasamningum milli gjaldmiðla þegar stofnað er til hans (og skipst aftur á gjalddaga).

Engu að síður eru sumir samningar um kaup eða sölu ófjárhagslegra liða, sem hægt er að gera upp á hreinum grunni eða með því að skiptast á fjármálagerningum, eða þar sem auðvelt er að breyta ófjárhagslega liðnum í handbært fé, innan gildissviðs þessa staðals eins og þeir væru fjármálagerningar (sjá 8. lið).

- AG21 Samningur sem felur í sér móttöku eða afhendingu efnislegra eigna myndar ekki fjáreign eins aðila og fjárskuld hins aðilans nema samsvarandi greiðslu sé frestað fram yfir dagsetninguna þegar efnislegu eignirnar eru yfirfærðar. Þessu er svo farið með kaup eða sölu vara með greiðslufresti
- AG22 Sumir samningar eru tengdir hrávöru en fela ekki í sér greiðslu með efnislegri móttöku eða afhendingu hrávörunnar. Í þeim er tilgreint að greiðsla skuli fara fram með greiðslum í handbæru fé sem eru ákvarðaðar í samræmi við reiknireglu í samningnum fremur en með greiðslu fastra fjárhæða. Höfuðstólsfjárhæð skuldabréfs kann t.d. að vera reiknuð með því að beita markaðsverði olíu, sem í gildi er á gjalddaga skuldabréfsins, á fast magn olíu. Vísitala höfuðstólsins er ákvörðuð út frá hrávöruverði en hann er eingöngu gerður upp með handbæru fé. Slíkur samningur er fjármálagerningur.
- AG23 Skilgreiningin á fjármálagerningi tekur líka til sammings sem skapar ófjárhagslega eign eða ófjárhagslega skuld til viðbótar við fjáreign eða fjárskuld. Slíkir fjármálagerningar veita oft aðila valrétt að skipta á fjáreign fyrir ófjárhagslega eign. Skuldabréf sem tengist olíu kann t.d. að veita handhafa rétt til að fá afhentar fastar reglubundnar vaxtagreiðslur og fasta fjárhæð handbærs fjár á gjalddaga með valrétti til að skipta höfuðstólsfjárhæðinni fyrir fast magn af olíu. Hversu æskilegt er að neyta þessa valréttar er breytilegt eftir því hvert gangvirði olíu er miðað við skiptihlutfall handbærs fjár fyrir olíu (skiptiverðið) sem er innbyggt í skuldabréfið. Ásetningur handhafa skuldabréfsins varðandi það að neyta valréttarins hefur ekki áhrif á eðli einstakra hluta eigna. Fjáreign handhafans og fjárskuld útgefandans gerir skuldabréfið að fjármálagerningi óháð öðrum gerðum eigna og skulda sem einnig myndast.
- AG24 [Felldur brott]

FRAMSETNING

Skuldir og eigið fé (15.–27. liður)

Engin sammingsbundin skylda til að afhenda handbært fé eða aðrar fjáreignir (17–20. liður)

- AG25 Gefa má út forgangshluti með ýmsum réttindum. Við ákvörðun þess hvort forgangshlutur er fjárskuld eða eiginfjárgerningur metur útgefandi þau tilteknu réttindi sem tilheyra hlutnum til að ákvarða hvort hann hafi grundvallareinkenni fjárskuldar. Forgangshlutur felur t.d. í sér fjárskuld ef kveðið er á um innlausn tiltekinn dag eða samkvæmt valrétti handhafans vegna þess að útgefandanum ber skylda til að yfirfæra fjáreignir til handhafa hlutarins. Þótt útgefandi geti hugsanlega ekki uppfyllt skyldu til að innleysa forgangshlut þegar hann er sammingsbundinn til þess, hvort sem það er vegna fjármagnsskorts, lögboðinnar takmörkunar eða ófullnægjandi hagnaðar eða varasjóða, ógildir það ekki skylduna. Valréttur útgefanda til að innleysa hlutina fyrir handbært fé samrýmist ekki skilgreiningunni á fjárskuld vegna þess að útgefandi er ekki sem stendur skuldbundinn til að yfirfæra fjáreignir til hluthafa. Í þessu tilviki er innlausn hlutanna einungis ákveðin af útgefanda. Skylda kann hins vegar að verða til þegar útgefandi hlutanna neytir réttar síns, venjulega með því að tilkynna hluthöfum formlega um ætlun sína að innleysa hlutina.
- AG26 Þegar forgangshlutir eru ekki innleysanlegir er viðeigandi flokkun ákvörðuð með hliðsjón af öðrum réttindum sem fylgja þeim. Flokkunin byggir á mati á eðli fyrirkomulags sammingsins og skilgreiningunum á fjárskuld og eiginfjárgerningi. Þegar greiðslur til handhafa forgangshluta, hvort sem þær eru uppsafnaðar eða ekki, lúta ákvörðun útgefandans eru hlutirnir eiginfjárgerningar. Flokkun forgangshlutar sem eiginfjárgernings eða fjárskuldar verður t.d. ekki fyrir áhrifum af:
- fyrri útgreiðslum,
 - áforms um að inna af hendi útgreiðslur í framtíðinni,
 - hugsanlegum neikvæðum áhrifum á verð almennra hluta útgefanda ef útgreiðslur eru ekki inntar af hendi (vegna takmarkana á greiðslu arðs af almennum hlutum ef arður er ekki greiddur af forgangshlutum),
 - fjárhæð varasjóða útgefanda,

- e) væntingum útgefanda um hagnað eða tap á tímabili eða
- f) getu eða vanhæfi útgefanda til að hafa áhrif á fjárhæð hagnaðar eða taps á tímabilinu.

Uppgjör með eiginfjárgerningum einingar (21.–24. liður)

AG27 Eftirfarandi dæmi skýra hvernig flokka skal ólíkar gerðir samninga í eiginfjárgerningum einingar:

- a) Samningur sem verður gerður upp af einingunni sem móttækur eða afhendir fastan fjölda eigin hluta án þess að fá framtíðargreiðslu eða sem skiptir föstum fjölda sinna eigin hluta fyrir fasta fjárhæð handbærs fjár eða aðra fjáreign er eiginfjárgerningur. Þess vegna er greiðslu sem móttækin er eða greidd er fyrir slíkan samning bætt beint á eða dregin beint frá eigin fé. Dæmi um þetta er útgefinn valréttur að hlutum sem veitir mótaðila rétt til að kaupa fastan fjölda hluta einingarinnar fyrir fasta fjárhæð handbærs fjár. Ef þess er hins vegar krafist í samningnum að einingin kaupi (innleysi) sína eigin hluti fyrir handbært fé eða aðra fjáreign á fastri eða ákvarðanlegri dagsetningu eða þegar þess er krafist færir einingin einnig fjárskuld fyrir núvirði innlausnarfjárhæðarinnar. Dæmi um þetta er skylda einingar samkvæmt framvirkum samningi til að endurkaupa fastan fjölda eiginfjárgerninga sinna fyrir fasta fjárhæð handbærs fjár.
- b) Skylda einingar til að kaupa sína eigin hluti fyrir handbært fé skapar fjárskuld fyrir núvirði innlausnarfjárhæðarinnar, jafnvel þó að fjöldi hluta sem einingunni ber skylda til að endurkaupa sé ekki fastur eða ef skyldan er háð því að mótaðilinn neyti réttar til innlausnar. Dæmi um skyldu háða skilyrðum er útgefinn valréttur þar sem þess er krafist að einingin endurkaupi eigin hluti fyrir handbært fé ef mótaðilinn neytir valréttarins.
- c) Samningur sem verður gerður upp með handbæru fé eða annarri fjáreign er fjáreign eða fjárskuld jafnvel þó að fjárhæð handbæra fjárins eða annarrar fjáreignar sem móttækin er afhent verður sé byggð á breytingum á markaðsverði eigin fjár einingarinnar. Dæmi um slíkt er hlutabréfavalréttur sem gerður er upp með handbæru fé.
- d) Samningur sem er gerður upp með breytilegum fjölda eigin hluta einingarinnar sem er jafn að virði og föst fjárhæð eða fjárhæð sem byggist á breytingum á breytu sem liggur til grundvallar (t.d. hrávöruverði) er fjáreign eða fjárskuld. Dæmi er útgefinn valréttur um kaup á gulli sem, ef hann er nýttur, einingin gerir upp á hreinum grunni með eigin gerningum og afhendir þann fjölda gerninga sem er jafnvirði valréttarsamningsins. Slíkur samningur er fjáreign eða fjárskuld jafnvel þó að breytan sem liggur til grundvallar sé verð á hlutum einingarinnar fremur en gull. Á sama hátt er samningur fjáreign eða fjárskuld sem gerður er upp með föstum fjölda eigin hluta einingarinnar þar sem réttindin sem fylgja þeim hlutum eru breytileg þannig að virði uppgreiðslunnar sé jafnt fastri fjárhæð eða fjárhæð sem byggist á breytingum á breytu sem liggur til grundvallar.

Óvissar greiðsluskuldbindingar (25. liður)

AG28 Í 25. lið er þess krafist að ef hluti óvissrar greiðsluskuldbindingar, þar sem greiðslu gæti verið krafist í handbæru fé eða annarri fjáreign (eða á annan hátt sem myndi leiða til þess að gerningurinn væri fjárskuld), er ekki ósvikinn hefur greiðsluskuldbindingin ekki áhrif á flokkun fjármálagernings. Því er samningur sem krefst greiðslu í handbæru fé eða aðra fjáreign vegna gjarningsins eða til að greiða hann á þann hátt sem leiðir til þess að hann er flokkaður sem mjög ólíklegt að eigi sér stað, eiginfjárgerningur. Á sama hátt kann greiðsla með föstum fjölda eigin hluta einingar að vera útilokuð með samningi við aðstæður sem einingin getur ekki haft stjórn á, en ef enginn raunverulegur möguleiki er á að þessar aðstæður myndist er rétt að flokka gerninginn sem eiginfjárgerning.

Meðferð í samstæðureikningsskilum

AG29 Í samstæðureikningsskilum setur eining fram hlutdeild minnihluta – þ.e. hlutdeild annarra aðila í eigin fé og tekjum dótturfélaga sinna – í samræmi við IAS-staðal 1 og IAS-staðal 27. Þegar fjármálagerningur er flokkaður (eða hluti hans) í samstæðureikningsskilum tekur eining tillit til allra skilmála og skilyrða sem aðilar samstæðunnar og handhafar gerningsins samþykktu við ákvörðun á því hvort samstæðunni í heild beri skylda til að afhenda handbært fé eða aðra fjáreign vegna gjarningsins eða til að greiða hann á þann hátt sem leiðir til þess að hann er flokkaður sem skuld. Þegar dótturfélag í samstæðu gefur út fjármálagerning og móðurfélag eða önnur eining í samstæðu samþykkir viðbótarskilyrði beint við handhafa gerningsins (t.d. ábyrgð) getur verið að útgreiðslur eða innlausn lúti ekki ákvörðun samstæðunnar. Þó að dótturfélagið geti flokkað gerninginn á viðeigandi hátt í reikningsskilum sínum án tillits til þessara viðbótarskilmála er tekið tillit til áhrifa annarra samkomulaga milli aðila samstæðunnar og handhafa

gerningsins til að tryggja að samstæðureikningskil endurspegli samninga og viðskipti samstæðunnar í heild. Að því marki sem slík skylda eða greiðsluskuldbinding er til staðar er gerningurinn (eða sá hluti hans sem skyldan tekur til) flokkaður sem fjárskuld í samstæðureikningskilum.

Samsettir fjármálagerningar (28.–32. liður)

AG30 Ákvæði 28. liðar gilda aðeins um útgefendur samsettra fjármálagerninga sem ekki eru afleiður. Í 28. lið er ekki fjallað um samsetta fjármálagerninga frá sjónarhóli handhafa. Í IAS-staðli 39 er fjallað um aðskilnað innbyggðra afleiða frá sjónarhóli handhafa samsettra fjármálagerninga sem innihalda skulda- og eiginfjárbætti.

AG31 Algengt form samsetts fjármálagernings er skuldageringur með innbyggðum rétti til breytingar eins og skuldabréf sem breytanlegt er í almenna hluti útgefandans og sem hefur ekki aðra innbyggða afleiða þætti. Í 28. lið er þess krafist að útgefandi slíks fjármálagernings setji fram skuldarhlutann og eiginfjárlutann aðskilda í efnahagsreikningnum sem hér segir:

a) Skylda útgefanda til að inna af hendi fastar vaxta- og höfuðstólsgreiðslur er fjárskuld sem er til staðar svo lengi sem gerningnum er ekki breytt. Við upphaflega færslu er gangvirði skuldarhlutans núvirði framtíðarsjóðstreymis sem er ákvarðað samkvæmt samningi og afvaxtað með sömu vöxtum og beitt var af markaðnum á þeim tíma gagnvart gerningnum með sambærilegt lánstraust og sem skapa sjóðstreymi sem er að verulegu leyti eins, með sömu skilmálum en án réttarins til breytingar.

b) Eiginfjárgerningurinn er innbyggður valréttur til að breyta skuld í eigið fé útgefandans. Gangvirði valréttarins samanstendur af tímavirði hans og innra virði hans, ef eitthvert er. Þessi valréttur hefur virði við upphaflega færslu jafnvel þó að hann sé í tapi.

AG32 Þegar breytanlegum gerningi er breytt á gjalddaga færir einingin skuldarhlutann út og færir hann sem eigið fé. Upphaflegi eiginfjárlutinn er áfram eigið fé (þó að megi flytja hann frá einum lið til annars innan eigin fjár). Enginn ágóði eða tap verður við breytingu á gjalddaga.

AG33 Þegar eining ógildir breytanlegan gerning fyrir gjalddaga með innlausn eða endurkaupum, þar sem upphafleg réttindi til breytinga eru óbreytt, skiptir einingin greiðslunni sem greidd er og viðskiptakostnaði við endurkaup eða innlausn á skuldar- og eiginfjárluta gerningsins á viðskiptadegi. Aðferðin sem notuð er við skiptingu greiðslunnar sem greidd er og viðskiptakostnaðar á aðskildu hlutana samræmist þeirri sem notuð var við upphaflega skiptingu hagnaðar sem einingin fékk þegar breytanlegi gerningurinn var gefinn út í samræmi við 28.–32. lið.

AG34 Þegar skipting greiðslunnar fer fram er farið með ágóða eða tap sem af henni leiðir í samræmi við reikningskilareglur sem gilda um tengda hlutann sem hér segir:

a) fjárhæð ágóða eða taps sem tengist skuldarhlutanum er færð í rekstrarreikning, og

b) fjárhæð greiðslu sem tengist eiginfjárlutanum er færð í eigið fé.

AG35 Eining kann að breyta skilmálum breytanlegs gernings til að hvetja til breytingar fyrir, t.d. með því að bjóða hagstæðara skiptihlutfall eða greiða viðbótargreiðslu ef til breytingar kemur fyrir tiltekna dagsetningu. Mismunurinn, þann dag sem skilmálunum er breytt, á milli gangvirðis greiðslunnar sem handhafinn tekur á móti við breytingu gerningsins samkvæmt endurskoðuðu skilmálunum og gangvirðis greiðslunnar sem handhafinn hefði tekið á móti samkvæmt upphaflegu skilmálunum er færður sem tap í rekstrarreikning.

Eigin hlutir (33. og 34. liður)

AG36 Eigin eiginfjárgerningar einingar eru ekki færðir sem fjáreign án tillits til þess hvers vegna þeir eru endurkeyptir. Í 33. lið er gerð krafa um að eining sem endurkaupir eiginfjárgerninga sína dragi þá eiginfjárgerninga frá eigin fé. Þegar eining heldur hins vegar sínu eigin fé fyrir hönd annarra, t.d. fjármálastofnunar sem heldur sínu eigin fé fyrir hönd viðskiptamanns, er um að ræða umboð og þær eignir eru því ekki taldar með í efnahagsreikningi einingarinnar.

Vextir, arður, tap og ágóði (35.–41. liður)

AG37 Eftirfarandi dæmi skýrir beitingu 35. liðar á samsettan fjármálagerning. Gerum ráð fyrir að skylt sé að innleysa forgangshlut sem ekki á rétt á uppsöfnuðum arðgreiðslum fyrir handbært fé eftir fimm ár en greiðsla arðsins sé háð ákvörðunarrétti einingarinnar fyrir innlausnardaginn. Slíkur gerningur er samsettur fjármálagerningur þar sem skuldarhlutinn er núvirði innlausnarfjárhæðarinnar. Breyting á afvöxtuninni að því er varðar þennan hluta er færð í rekstrarreikning og flokkuð sem vaxtagjöld. Arður sem greiddur er tengist eiginfjárlutanum og er færður í samræmi við það sem útgreiðsla hagnaðar eða taps. Sambærileg meðferð ætti við ef innlausn væri ekki skylda heldur valréttur handhafans, eða ef skylda væri að breyta hlutnum í breytilegan fjölda almennra hluta sem reiknað hefur verið að séu jafnir fastri fjárhæð eða fjárhæð byggðri á breytingum á breytu sem liggur til grundvallar (t.d. hrávöru). Ef ógreiddum arði er hins vegar bætt við innlausnarfjárhæðina er gerningurinn í heild skuld. Í slíku tilviki er arður flokkaður sem vaxtagjöld.

Samjöfnun fjáreignar og fjárskuldar (42.–50. liður)

AG38 Til að jafna saman fjáreign og fjárskuld verður eining að hafa núverandi framfylgjanlegan lagalegan rétt til að samjafna færðum fjárhæðum. Eining kann að hafa skilyrtan rétt til að jafna saman færðum fjárhæðum eins og í rammasamkomulagi um jöfnun fjáreigna og fjárskulda eða sumum skuldum án endurkröfuréttar en því aðeins er hægt að framfylgja slíkum rétti að atburður eigi sér stað í framtíðinni, sem venjulega er vanefndir mótaðilans. Slíkt samkomulag uppfyllir því ekki skilyrði um samjöfnun.

AG39 Í staðlinum er ekki kveðið á um sérstaka meðferð fyrir svokallaða „tilbúna gerninga“ sem eru flokkar aðskildra fjármálagerninga sem keyptir eru og haldið er til að líkja eftir eiginleikum annars gernings. Langtímaskuld á fljótandi vöxtum ásamt vaxtaskiptasamningi sem felur í sér móttöku fljótandi greiðslna og að inna af hendi fastar greiðslur myndar t.d. langtímaskuld á föstum vöxtum. Sérhver hinna einstöku fjármálagerninga sem saman mynda „tilbúinn gerning“ felur í sér samningsbundinn rétt eða skyldu með sínum eigin skilmálum og skilyrðum og sérhvern þeirra má yfirfæra eða gera upp sérstaklega. Sérhver fjármálagerningur er háður áhættu sem kann að vera ólík þeirri áhættu sem aðrir fjármálagerningar eru háðir. Þegar einn fjármálagerningur í „tilbúnum gerningi“ er eign og annar er skuld er þeim því ekki jafnað saman og þeir settir fram í efnahagsreikningi einingar á hreinum grunni nema þeir samrýmist forsendum um samjöfnun í 42. lið.

UPPLÝSINGAGJÖF**Fjáreignir og fjárskuldir á gangvirði í gegnum rekstrarreikning (f-liður 94. liðar)**

AG40 [Felldur brott]

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 33

Hagnaður á hlut

MARKMIÐ

- 1 Markmiðið með þessum staðli er að setja fram reglur um ákvörðun og framsetningu hagnaðar á hlut til að bæta samanburð á árangri mismunandi eininga á sama tímabili og á mismunandi reikningsskilatímabilum sömu einingar. Þó að gögn um hagnað á hlut séu háð takmörkunum vegna þess að mismunandi reikningsskilaaðferðir kunna að vera notaðar til að ákvarða „hagnað“ bætir það reikningsskil ef nefnarinn er ákvarðaður með samræmdum hætti. Í þessum staðli er megináherslan lögð á nefnarann í útreikningum á hagnaði á hlut.

GILDISSVIÐ

- 2 Þessi staðall gildir um:
 - a) aðgreind eða eigin reikningsskil einingar:
 - i. með almenna hluti eða vænta almenna hluti, sem viðskipti eru með á almennum markaði (innlendum eða erlendum verðbréfa- eða tilboðsmarkaði, þ.m.t. stað- og svæðisbundnir markaðir) eða
 - ii. sem leggur inn eða er að leggja inn reikningsskil sín hjá verðbréfaeftirlitsstofnun eða annarri eftirlitsstofnun í þeim tilgangi að gefa út almenna hluti á almennum markaði og
 - b) samstæðureikningsskil samstæðu með móðurfélag:
 - i. almenna hluti eða vænta almenna hluti, sem viðskipti eru með á almennum markaði (innlendum eða erlendum verðbréfa- eða tilboðsmarkaði, þ.m.t. stað- og svæðisbundnir markaðir) eða
 - ii. sem leggur inn eða er að leggja inn reikningsskil sín hjá verðbréfaeftirlitsstofnun eða annarri eftirlitsstofnun í þeim tilgangi að gefa út almenna hluti á almennum markaði.
- 3 Eining, sem birtir upplýsingar um hagnað á hlut, skal reikna og birta upplýsingar um hagnað á hlut í samræmi við þennan staðal.
- 4 Þegar eining setur bæði fram samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil, sem eru tekin saman í samræmi við IAS-staðal 27, *samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil*, þarf einungis að birta þær upplýsingar, sem gerð er krafa um samkvæmt þessum staðli, á samstæðugrundvelli. Eining sem velur að birta upplýsingar um hagnað á hlut á grundvelli aðgreindra reikningsskila skal aðeins setja fram slíkar upplýsingar um hagnað á hlut í aðgreindum rekstrarreikningi. Eining skal ekki setja fram slíkar upplýsingar um hagnað á hlut í samstæðureikningsskilunum.

SKILGREININGAR

- 5 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Þykking er aukning á hagnaði á hlut eða lækkun á tapi á hlut sem stafar af því að breytanlegum gerningum er breytt, að valréttur eða kaupheimild er nýtt eða almennir hlutir eru gefnir út vegna þess að tilgreindum skilyrðum hefur verið fullnægt.

Skilyrt samkomulag um hlut er samkomulag um útgáfu hluta sem er háð því að tilteknum skilyrðum sé fullnægt.

Skilyrtir útgáfuhæfir almennir hlutir eru almennir hlutir sem eru útgáfuhæfir gegn litlu eða engu handbæru fé eða öðru endurgjaldi þegar tilgreindum skilyrðum í skilyrtu samkomulagi um hlut er fullnægt.

Þynning er lækkun á hagnaði á hlut eða aukning á tapi á hlut sem stafar af því að breytanlegum gerningum er breytt, að valréttur eða kaupheimild er nýtt eða almennir hlutir eru gefnir út vegna þess að tilgreindum skilyrðum hefur verið fullnægt.

Valréttur, kaupheimildir og ígildi þeirra eru fjármálagerningar sem veita handhafa rétt til að kaupa almenna hluti.

Almennur hlutur er eiginfjárgerningur sem er víkjandi gagnvart öllum öðrum flokkum eiginfjárgerninga.

Væntur almennur hlutur er fjármálagerningur eða annar samningur sem kann að veita handhafa hans rétt til almennra hluta.

Söluréttur á almennum hlutum er samningur sem veitir handhafa rétt til að selja almenna hluti á tilgreindu verði í tiltekinn tíma.

- 6 Almennir hlutir fá hlutdeild í hagnaði á tímabilinu eftir að aðrir flokkar hluta, s.s. forgangshlutir, hafa fengið sína hlutdeild. Eining getur verið með fleiri en einn flokk almennra hluta. Almennir hlutir úr sama flokki eiga sama rétt á arði.
- 7 Dæmi um vænta almenna hluti eru:
 - a) fjárskuldir eða eiginfjárgerningar, þ.m.t. forgangshlutir, sem eru breytanlegir í almenna hluti,
 - b) valréttur og kaupheimildir,
 - c) hlutir sem væru gefnir út að fullnægðum skilyrðum sem leiðir af samningsbundnu fyrirkomulagi, s.s. um kaup á fyrirtæki eða öðrum eignum.
- 8 Hugtök, sem skilgreind eru í IAS-staðli 32, *fjármálagerningar: framsetning*, eru notuð í þessum staðli í þeirri merkingu sem er tilgreind í 11. lið IAS-staðals 32, nema annað sé tekið fram. Í IAS-staðli 32 eru skilgreind hugtökin fjármálagerningur, fjáreign, fjárskuld, eiginfjárgerningur og gangvirði og veittar leiðbeiningar um notkun þessara skilgreininga.

MAT

Grunnhagnaður á hlut

- 9 Eining skal reikna grunnhagnað á hlut af hagnaði eða tapi sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar og af hagnaði eða tapi af áframhaldandi rekstri, ef þess háttar reikningur er lagður fram, sem flyst til þessara hluthafa.
- 10 Grunnhagnað á hlut skal reikna með því að deila í hagnað eða tap, sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar (teljari), með veginum meðalfjölda virkra almennra hluta (nefnari) á tímabilinu.
- 11 Tilgangurinn með upplýsingum um grunnhagnað á hlut er að fá mat á hlutdeild hvers almenns hlutar móðureiningarinnar í árangri einingarinnar á reikningskilatímabilinu.

Hagnaður

- 12 Þegar reikna skal grunnhagnað á hlut skulu fjárhæðirnar sem flytjast til almennra hluthafa móðureiningarinnar að því er varðar:
 - a) hagnað eða tap af áframhaldandi rekstri, sem flyst til móðureiningarinnar og
 - b) hagnað eða tap, sem flyst til móðureiningarinnar,

verða fjárhæðirnar í a- og b-lið, leiðréttar vegna fjárhæða, eftir skatta, forgangsarðs, mismunar, sem myndast við útgreiðslu vegna forgangshluta, og annarra sambærilegra áhrifa af forgangshlutum sem flokkaðir eru sem eigið fé.
- 13 Allir tekju- og gjaldaliðir, sem flytjast til almennra hluthafa móðureiningarinnar og eru færðir á tímabili, þ.m.t. skattgjöld og arður af forgangshlutum sem eru flokkuð sem skuldir, eru teknir með við ákvörðun hagnaðar eða taps á tímabilinu sem flyst til hluthafa móðureiningarinnar (sjá IAS-staðal 1, *framsetning reikningskila*).
- 14 Fjárhæð forgangsarðs eftir skatta, sem er dregin frá hagnaði eða tapi, er:
 - a) fjárhæð alls forgangsarðs af forgangshlutum með óuppsafnanlegan arðgreiðslurétt eftir skatta, sem er heimiluð á tímabilinu og

- b) heildarfjárhæð ógreidds forgangsarðs af forgangshlutum með uppsafnanlegan arðgreiðslurétt eftir skatta á tímabilinu, hvort sem hefur verið formlega tilkynnt um arðgreiðslur eða ekki. Í fjárhæð forgangsarðs á tímabilinu er ekki innifalin fjárhæð neins forgangsarðs af uppsöfnuðum forgangshlutum með uppsafnaðan arðgreiðslurétt sem greidd er eða hefur verið formlega tilkynnt um á yfirstandandi tímabili vegna fyrri tímabila.
- 15 Forgangshlutir, sem gefa lítinn arð í upphafi til að bæta einingu upp sölu á forgangshlutunum á undirverði eða eru með arðgreiðslu sem er yfir markaðsaðstæðum á síðari tímabilum til að bæta fjárfestum kaup á forgangshlutum á yfirverði, eru stundum kallaðir forgangshlutir með arðsáukningu. Allur upphaflegur útgáfuafsláttur eða forgangshlutir með arðsáukningu afskrifast á móti óráðstöfuðu eigin fé með aðferð virkra vaxta og eru meðhöndlaðir eins og forgangsarður í því skyni að reikna hagnað á hlut.
- 16 Forgangshluti má endurkaupa samkvæmt tilboði einingarinnar til hluthafa. Það sem er umfram gangvirði endurgjaldsins, sem forgangshluthöfum er greitt umfram bókfært verð forgangshlutanna, er ávöxtun hluthafanna af forgangshlutabréfunum og gjaldfært á óráðstafað eigið fé einingarinnar. Þessi fjárhæð er dregin frá þegar reiknaður er hagnaður eða tap sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar.
- 17 Eining getur kallað fyrir fram breytingar á breytanlegum forgangshlutum með því að gera hagstæðar breytingar á upphaflegum breytingakjörum eða með því að greiða viðbótarendurgjald. Það sem er umfram gangvirði almennu hlutanna eða annað endurgjald, sem er greitt umfram gangvirði almennu hlutanna, sem eru útgefanlegir samkvæmt upphaflegu breytingakjörunum, er ávöxtun forgangshluthafanna og er dregin frá þegar reiknaður er hagnaður eða tap sem flyst til hluthafa almennra hluta í móðurfélaginu.
- 18 Það sem bókfært verð forgangshlutanna er umfram gangvirði endurgjaldsins við uppgreiðslu þeirra bætist við þegar reiknaður er hagnaður eða tap sem flyst til almennra hluthafa í móðurfélaginu.

Hlutir

- 19 Þegar reikna skal grunnhagnað á hlut skal fjöldi almennra hluta vera veginn meðalfjöldi virkra almennra hluta á tímabilinu.
- 20 Með því að nota veginn meðalfjölda virkra almennra hluta á tímabilinu er dreginn fram sá möguleiki að fjárhæð höfuðstóls hluthafa hafi verið breytileg á tímabilinu vegna þess að virkum hlutum hefur fjölgað eða fækkað á tímabilinu. Veginn meðalfjöldi virkra almennra hluta á tímabilinu er fjöldi virkra almennra hluta í upphafi tímabilsins, leiðréttur miðað við fjölda almennra hluta, sem er keyptur aftur eða gefinn út á tímabilinu, og margfaldaður með veginum tímastuðli. Vegni tímastuðullinn er fjöldi daga, sem hlutirnir eru virkir, sem hlutfall af heildardagafjölda á tímabilinu en í mörgum tilvikum er hæfileg nálgun á veginu meðaltali fullnægjandi.
- 21 Hlutir eru yfirleitt innifaldir í veginum meðalfjölda hluta frá þeim degi sem endurgjaldið kemur til greiðslu (sem er yfirleitt útgáfudagur þeirra), t.d. eru:
- a) almennir hlutir, sem eru gefnir út í skiptum fyrir reiðufé, taldir með þegar reiðuféð kemur til greiðslu,
 - b) almennir hlutir, sem eru gefnir út vegna frjálsrar endurfjárfestingar arðs af almennum hlutum eða forgangshlutum, taldir með þegar arður er endurfjárfestur,
 - c) almennir hlutir, sem eru gefnir út eftir að skuldagerningi hefur verið breytt í almenna hluti, taldir með frá þeim degi sem vextir falla ekki lengur á skuldina,
 - d) almennir hlutir, sem eru gefnir út í stað vaxta eða höfuðstóls annarra fjármálagerna, taldir með frá þeim degi sem vextir falla ekki lengur á þá,
 - e) almennir hlutir, sem eru gefnir út til greiðslu á skuld einingarinnar, taldir með frá uppgjörsgreigi,
 - f) almennir hlutir, sem eru gefnir út sem endurgjald vegna yfirtöku á eign annarri en handbæru fé, taldir með frá og með deginum sem kaupin eru færð, og
 - g) almennir hlutir, sem eru gefnir út fyrir veitta þjónustu við eininguna, taldir með eftir því sem þjónustan er veitt.

Tímasetningin, sem miðað er við þegar almennu hlutirnir skulu taldir með, ákvarðast af sérstökum skilmálum og skilyrðum sem tengjast útgáfu þeirra. Taka skal tilhlyðilegt tillit til efnis allra samninga sem tengjast útgáfunni.

- 22 Almennir hlutir, sem eru gefnir út sem hluti af kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja eru taldir með í vegnum meðalfjölda hluta frá yfirtökudegi. Þetta stafar af því að yfirtökuaðili fellir hagnað og tap yfirtækna aðilans inn í rekstrarreikning sinn frá þeim degi.
- 23 Almennir hlutir, sem verða gefnir út við breytingu á breytanlegum gerningi, sem skylt er að breyta, eru teknir með í útreikningi á grunnhagnaði á hlut frá þeim degi sem samningurinn er gerður.
- 24 Farið er með skilyrta, útgáfuhæfa hluti sem virka og eru þeir ekki teknir með í útreikningi á grunnhagnaði á hlut fyrir en frá þeim degi sem öll nauðsynleg skilyrði hafa verið uppfyllt (þ.e. þegar atburðir hafa átt sér stað). Hlutir, sem einungis eru útgáfuhæfir að einhverjum tíma liðnum, eru ekki skilyrtir, útgáfuhæfir hlutir vegna þess að vissa er fyrir því að tíminn líði. Ekki er farið með virka almenna hluti, sem unnt er að skila með tilteknum skilyrðum (þ.e. ástæða til innköllunar), sem virka og eru þeir ekki teknir með í útreikningi á grunnhagnaði á hlut fyrir en daginn sem hlutirnir eru ekki lengur háðir innköllun.
- 25 [Felldur brott]
- 26 Veginn meðalfjöldi virkra almennra hluta á tímabilinu og á öllum tímabilum, sem gerð er grein fyrir, skal leiðréttur vegna atburða sem hafa breytt fjölda virkra almennra hluta, að undanskilinni breytingu á væntum almennum hlutum, án þess að samsvarandi breyting hafi orðið á fjármagni.
- 27 Gefa má út almenna hluti eða fækka virkum almennum hlutum án þess að samsvarandi breyting verði á fjármagni. Sem dæmi má nefna:
- a) útgáfu hluta eða jöfnunarhluta (stundum nefnd arður í formi hluta),
 - b) þátt jöfnunarhluta í einhverri annarri útgáfu, t.d. þátt jöfnunarhluta í útgáfu hluta með forkaupsrétti til núverandi hluthafa,
 - c) hluti, sem er skipt í smærri hluti og
 - d) hluti, sem eru sameinaðir í stærri hluti (sameining hluta).
- 28 Þegar um er að ræða útgáfu hluta eða jöfnunarhluta eða þegar hlutum er skipt í smærri hluti eru almennir hlutir gefnir út til núverandi hluthafa án nokkurrar viðbótargreiðslu. Fjöldi virkra almennra hluta er því aukinn án þess að eigið fé aukist. Fjöldi virkra almennra hluta fyrir atburðinn er leiðréttur vegna hlutfallslegrar breytingar á fjölda virkra almennra hluta eins og atburðurinn hefði gerst í upphafi fyrsta tímabilsins þegar reikningsskilin eru sett fram. Þegar útgáfa jöfnunarhluta er t.d. þannig að tveir komi fyrir hvern einn er fjöldi virkra almennra hluta fyrir útgáfuna margfaldaður með stuðlinum þremur til að fá nýjan heildarfjölda almennra hluta eða með stuðlinum tveimur til að fá fjölda almennu hlutanna sem bætast við.
- 29 Við sameiningu almennra hluta fækkar yfirleitt virkum almennum hlutum án þess að samsvarandi breyting verði á eigin fé. Þegar á hinn bóginn heildaráhrifin eru endurkaup hluta á gangvirði stafar fækkun virkra almennra hluta af samsvarandi lækkun á eigin fé. Dæmi er sameining hluta ásamt sérstökum arði. Veginn meðalfjöldi virkra almennra hluta á tímabilinu þegar sameinuðu viðskiptin fara fram er leiðréttur með tilliti til fækkunar almennra hluta frá þeim degi þegar sérstaki arðurinn er færður.

Þynntur hagnaður á hlut

- 30 Eining skal reikna þynntan hagnað á hlut af hagnaði eða tapi sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar og af hagnaði eða tapi, ef það er sett fram, af áframhaldandi rekstri sem flyst til þessara hluthafa.
- 31 Við útreikning á þynntum hagnaði á hlut skal eining leiðrétt hagnað eða tap sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar og veginn meðalfjöldi virkra hluta vegna áhrifa af öllum væntum almennum hlutum sem verða fyrir þynningaráhrifum.
- 32 Markmiðið með þynntum hagnaði á hlut er í samræmi við grunnhagnað á hlut — að leggja mat á hlutdeild hvers almenns hlutar í rekstrarárangri einingar — og jafnframt taka tillit til allra væntra almennra hluta sem verða fyrir þynningaráhrifum og eru virkir á tímabilinu. Af þeim sökum er:
- a) hagnaður eða tap á tímabilinu, sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar, hækkað um þá fjárhæð arðs og vaxta eftir skatta sem færð er á tímabilinu vegna væntra almennra hluta, sem verða fyrir þynningaráhrifum, og leiðrétt vegna allra annarra breytinga á tekjum eða gjöldum sem gætu stafað af umbreytingu á væntu almennu hlutunum, sem verða fyrir þynningaráhrifum og

- b) veginn meðalfjöldi virkra almennra hluta aukinn um veginn meðalfjölda almennra hluta sem bætast við og hefðu verið virkir ef gert væri ráð fyrir breytingu allra væntra almennra hluta sem verða fyrir þýnningaráhrifum.

Hagnaður

- 33 Við útreikning á þýntum hagnaði á hlut skal eining leiðrétt hagnað eða tap sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar, eins og það er reiknað í samræmi við 12. lið, miðað við áhrif eftir skatta af:
- a) öllum arði eða öðrum liðum í tengslum við vænta almenna hluti sem verða fyrir þýnningaráhrifum, sem hafa verið dregnir frá við útreikning á hagnaði eða tapi sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar, eins og það er reiknað í samræmi við 12. lið,
- b) öllum vöxtum, sem færðir eru á tímabilinu í tengslum við vænta almenna hluti, sem verða fyrir þýnningaráhrifum, og
- c) öllum öðrum breytingum á tekjum eða gjöldum sem stafa af umbreytingu á væntum almennum hlutum sem verða fyrir þýnningaráhrifum.
- 34 Þegar væntum almennum hlutum hefur verið breytt í almenna hluti myndast liðirnir, sem tilgreindir eru í a- til c-lið 33. liðar, ekki lengur. Þess í stað veita nýju almennu hlutirnir réttindi til hlutdeildar í hagnaði eða tapi sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar. Þess vegna er hagnaður eða tap, sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar, reiknað í samræmi við 12. lið, leiðrétt með tilliti til liðanna sem tilgreindir eru í a- til c-lið 33. liðar og viðeigandi skatta. Meðal útgjalda vegna væntra almennra hluta eru kostnaður og afsláttur vegna viðskipta, sem færð eru í samræmi við aðferð virkra vaxta (sjá 9. lið í IAS-staðli 39, *fjármálagerningar: færsla og mat*, eins og hann var endurskodaður árið 2003).
- 35 Umbreyting væntra almennra hluta getur síðar leitt til breytinga á tekjum og gjöldum. Lækkun vaxtagjalda af væntum almennum hlutum og aukinn hagnaður eða minna tap á tímabilinu, sem af henni stafar, getur t.d. leitt til hækkunar á gjöldum vegna almenns hagnaðarhlutdeildarkerfis starfsmanna. Við útreikning á þýntum hagnaði á hlut er hagnaður eða tap á tímabilinu, sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar, leiðréttur með tilliti til allra slíkra breytinga á tekjum eða gjöldum sem verða í kjölfarið.

Hlutir

- 36 Við útreikning á þýntum hagnaði á hlut skal fjöldi almennra hluta vera veginn meðalfjöldi almennra hluta, sem reiknaður er í samræmi við 19. og 26. lið, að viðbættum vegnum meðalfjölda almennra hluta sem yrði gefinn út við breytingu á öllum væntum almennum hlutum, sem verða fyrir þýnningaráhrifum, yfir í almenna hluti. Telja skal að væntum almennum hlutum, sem verða fyrir þýnningaráhrifum, hafi verið breytt yfir í almenna hluti í upphafi tímabilsins eða á útgáfudegi væntu almennu hlutanna, ef það er síðar.
- 37 Væntir almennir hlutir, sem verða fyrir þýnningaráhrifum, skulu ákvarðaðir sérstaklega fyrir hvert tímabil sem sett er fram. Fjöldi væntra almennra hluta, sem verða fyrir þýnningaráhrifum og talinn er með í því sem af er árinu, er ekki veginn meðalfjöldi væntra almennra hluta, sem varð fyrir þýnningaráhrifum og er talinn með í árshlutaútreikningum.
- 38 Væntir almennir hlutir eru vegnir fyrir tímabilið þegar þeir eru virkir. Væntir almennir hlutir, sem eru afturkallaðir eða leyft að falla úr gildi á tímabilinu, eru aðeins teknir með í útreikningum á þýntum hagnaði á hlut þann hluta af tímabilinu sem þeir voru virkir. Væntir almennir hlutir, sem er breytt í almenna hluti á tímabilinu, eru taldir með í útreikningi á þýntum hagnaði á hlut frá upphafi tímabilsins til breytingardagsins; frá breytingardeginum eru almennir hlutir, sem verða til við þetta, taldir með bæði í grunnhagnaði á hlut og þýntum hagnaði á hlut.
- 39 Fjöldi almennra hluta, sem yrði gefinn út við breytingu á væntum almennum hlutum, sem verða fyrir þýnningaráhrifum, ákvarðast af skilmálum væntu almennu hlutanna. Þegar fleiri en einn grundvöllur er fyrir breytingu er í útreikningunum gengið út frá hagstæðasta skiptihlutfallinu eða nýtingarverðinu frá sjónarmiði handhafa væntu almennu hlutanna.
- 40 Dótturfélag, samrekstur eða hlutdeildarfélag getur gefið út til annarra aðila en móðurfélags, samrekstraraðila eða fjárfestis vænta almenna hluti sem eru annaðhvort breytanlegir í almenna hluti í dótturfélaginu, samrekstrinum eða hlutdeildarfélaginu eða í almenna hluti í móðurfélaginu, samrekstraraðilanum eða fjárfestinum (einingunni sem reikningsskilin taka til). Ef þessir væntu almennu hlutir dótturfélagsins, samrekstrarins eða hlutdeildarfélagsins hafa þýnningaráhrif á grunnhagnað á hlut í einingunni, sem reikningsskilin taka til, eru þeir teknir með í útreikningi á þýntum hagnaði á hlut.

Væntir almennir hlutir sem verða fyrir þynningaráhrifum

- 41 Fara skal með vænta almenna hluti sem þynnandi þá og því aðeins að breyting þeirra í almenna hluti verði til þess að draga úr hagnaði á hlut eða auka tap á hlut á áframhaldandi starfsemi.
- 42 Eining notar hagnað eða tap af áframhaldandi starfsemi, sem flyst til móðureiningarinnar, sem samanburðartölu til að ákvarða hvort væntir almennir hlutir eru þynnandi eða þykkjandi. Hagnaður eða tap af áframhaldandi starfsemi, sem flyst til móðureiningarinnar, er leiðrétt í samræmi við 12. lið og liðir, sem tengjast starfsemi, sem hefur verið lögð af, eru ekki teknir með.
- 43 Væntir almennir hlutir eru þykkjandi ef breyting þeirra yfir í almenna hluti yrði til þess að auka hagnað á hlut af áframhaldandi reglulegri starfsemi eða draga úr tapi á hlut af áframhaldandi reglulegri starfsemi. Við útreikning á þynntum hagnaði á hlut er ekki gengið út frá breytingu, nýtingu eða annarri útgáfu á væntum almennum hlutum sem hefðu þykkjandi áhrif á hagnað á hlut.
- 44 Við ákvörðun á því hvort væntir almennir hlutir séu þynnandi eða þykkjandi er hver útgáfa eða flokkur væntra almennra hluta athugaður sérstaklega fremur en í heild. Röðin, sem væntir almennir hlutir eru athugaðir í, getur haft áhrif á það hvort þeir eru þynnandi. Hver útgáfa eða flokkur væntra almennra hluta er því athugað í röð frá þeim sem eru mest þynnandi til þeirra sem eru minnst þynnandi til að þynning á grunnhagnaði á hlut verði sem mest, þ.e. væntir almennir hlutir með þynnandi áhrif, sem eru með minnstan „hagnað á viðbótarhlut“, eru teknir með í útreikningi á þynntum hagnaði á hlut á undan þeim sem eru með meiri hagnað á viðbótarhlut. Valréttur og kaupheimildir eru yfirleitt tekin með fyrst vegna þess að þau hafa ekki áhrif á teljarann í útreikningnum.

Valréttur, kaupheimildir og ígildi þeirra

- 45 Við útreikning á þynntum hagnaði á hlut skal eining gera ráð fyrir nýtingu á þynnandi valrétti og kaupheimild einingarinnar. Telja skal áætlað andvirði þessara gerninga hafa verið vegna útgáfu á almennum hlutum á meðalmarkaðsverði almennra hluta á tímabilinu. Fara skal með mismun á fjölda útgefinna almennra hluta og fjölda almennra hluta, sem hefðu verið gefnir út á meðalmarkaðsverði almennra hluta á tímabilinu, eins og útgáfu á almennum hlutum án endurgjalds.
- 46 Valréttur og kaupheimildir eru þynnandi ef þær leiða til útgáfu almennra hluta á lægra verði en almennu markaðsverði almennra hluta á tímabilinu. Fjárhæð þynningarinnar er meðalmarkaðsverði almennra hluta á tímabilinu að frádregnu útgáfuverðinu. Í þeim tilgangi að reikna þynntan hagnað á hlut er því farið með vænta almenna hluti eins og í þeim felist hvort tveggja af eftirfarandi:
- samningur um að gefa út tiltekinn fjölda almennra hluta á meðalmarkaðsverði tímabilsins. Slíkir almennir hlutir teljast vera á sanngjörnu verði og hvorki þynnandi né þykkjandi. Ekki er tekið tillit til þeirra við útreikning á þynntum hagnaði á hlut,
 - samningur um að gefa út eftirstandandi almenna hluti án endurgjalds. Þessir almennu hlutir mynda ekkert söluverð og hafa engin áhrif á hagnað eða tap sem flyst á virka almenna hluti. Þess vegna eru þessir hlutir þynnandi og þeim er bætt við fjölda virkra almennra hluta við útreikning á þynntum hagnaði á hlut.
- 47 Valréttur og kaupheimildir hafa því aðeins þynnandi áhrif að meðalmarkaðsverð almennra hluta á tímabilinu sé hærra en nýtingarverð valréttarins eða kaupheimildanna (þ.e. í gróða (e. „in the money“)). Hagnaður á hlut, sem áður hefur verið greint frá, er ekki leiðréttur afturvirktil til að endurspegla breytingar á verði almennra hluta.
- 47A Að því er varðar eignarhlutavalrétt og annað eignarhlutatengt greiðslufyrirkomulag, þar sem IFRS-staðli 2 *eignarhlutatengdar greiðslur* er beitt, skal útgáfuverðið, sem um getur í 46. lið, og innlausnarverðið, sem um getur í 47. lið, ná yfir gangvirði allra vara eða þjónustu sem skal veita einingunni í framtíðinni samkvæmt eignarhlutavalréttinum eða öðru eignarhlutatengdu greiðslufyrirkomulagi.
- 48 Farið er með eignarhlutavalrétt starfsmanna með föstum eða ákvarðanlegum skilmálum og skilyrta almenna hluti eins og valrétt við útreikning á þynntum hagnaði á hlut, þrátt fyrir að þeir geti verið skilyrtir. Farið er með þá eins og þeir séu virkir á úthlutunardeg. Farið er með árangurstengdan eignarhlutavalrétt starfsmanna sem skilyrta útgáfuhæfa hluti vegna þess að útgáfa þeirra er háð því að uppfyllt séu tiltekin skilyrði í viðbót við framrás tímans.

Breytanlegir gerningar

- 49 Þynnandi áhrif breytanlegra gerninga skulu endurspeglast í þynntum hagnaði á hlut í samræmi við 33. og 36. lið.
- 50 Breytanlegir forgangshlutir eru alltaf þykkjandi þegar fjárhæð arðs, heimiluð eða uppsöfnuð á yfirstandandi tímabili af venjulegum hlut, sem fæst við breytingu á þeim, er hærri en grunnhagnaður á hlut. Sambærilegt er með breytilegan skuldagerning sem er alltaf þykkjandi þegar vextir af honum (eftir skatt og aðrar breytingar á tekjum eða gjöldum) á almennan hlut, sem fæst við breytingu á honum, eru hærri en grunnhagnaður á hlut.
- 51 Innlausn eða framkölluð breyting á breytanlegum forgangshlutum kann að hafa áhrif á einungis hluta af áður virkum breytanlegum forgangshlutum. Í slíkum tilvikum er umframendurgjald, sem um getur í 17. lið, flutt á þá hluti sem eru innleystir eða er breytt í þeim tilgangi að ákvarða hvort þeir virkir forgangshlutir, sem eftir eru, séu þynnandi. Þeir hlutir, sem eru endurleystir eða er breytt, eru aðgreindir frá þeim sem eru ekki innleystir eða er ekki breytt.

Skilyrtir útgáfuhæfir hlutir

- 52 Eins og í útreikningi á grunnhagnaði á hlut er farið með skilyrta útgáfuhæfa almenna hluti sem virka og eru þeir teknir með í útreikningi á þynntum hagnaði á hlut ef skilyrðin hafa verið uppfyllt (þ.e. atburðirnir hafa gerst). Skilyrtir útgáfuhæfir hlutir eru taldir með frá upphafi tímabilsins (eða frá dagsetningu skilyrts samkomulags um hlutinn, ef hún er síðar). Ef skilyrðunum er ekki fullnægt er fjöldi skilyrtra útgáfuhæfra hluta, sem er byggður á fjölda hluta, sem yrðu útgáfuhæfir ef lok tímabilsins væru þau sömu og lok skilyrðistímabilsins, innifalinn í útreikningi á þynntum hagnaði á hlut. Endurgerð er ekki heimil ef skilyrðunum hefur ekki verið fullnægt þegar skilyrðistímabilinu lýkur.
- 53 Ef öflun eða viðhald tiltekins hagnaðar á tímabili er skilyrðið fyrir skilyrtri útgáfu og ef þeirri fjárhæð hefur verið náð í lok reikningsskilatímabilsins en viðhalda verður henni fram yfir lok reikningsskilatímabilsins í eitt tímabil í viðbót er farið með almenna hluti, sem bætast við, eins og þeir séu virkir ef áhrifin eru þynnandi þegar reiknaður er þynntur hagnaður á hlut. Í því tilviki er útreikningur þynnts hagnaðar á hlut byggður á fjölda almennra hluta sem væru gefnir út ef hagnaður á hlut í lok reikningsskilatímabilsins næmi sömu fjárhæð og hagnaður á hlut í lok skilyrðistímabilsins. Hagnaður á hlut getur breyst á síðari tímabilum og þess vegna eru skilyrtir útgáfuhæfir almennir hlutir ekki teknir með í útreikningi á grunnhagnaði á hlut fyrr en í lok skilyrðistímabilsins þar sem öll nauðsynleg skilyrði hafa ekki verið uppfyllt.
- 54 Fjöldi skilyrtra útgáfuhæfra almennra hluta getur farið eftir markaðsverði almennu hlutanna í framtíðinni. Í því tilviki, ef áhrifin eru þynnandi, er útreikningur þynnts hagnaðar á hlut byggður á fjölda almennra hluta sem yrðu gefnir út ef markaðsverðið í lok reikningsskilatímabilsins væri það sama og markaðsverðið í lok skilyrðistímabilsins. Ef skilyrðið byggist á meðalmarkaðsverði tímabils, sem nær fram yfir lok reikningsskilatímabilsins, er notað meðaltal þess tíma sem liðinn er. Markaðsverð getur breyst á tímabili í framtíðinni og þess vegna eru slíkir skilyrtir, útgáfuhæfir almennir hlutir ekki teknir með í útreikningi á grunnhagnaði á hlut fyrr en í lok skilyrðistímabilsins vegna þess að öll nauðsynleg skilyrði hafa ekki verið uppfyllt.
- 55 Fjöldi skilyrtra, útgáfuhæfra almennra hluta getur farið eftir hagnaði á hlut af almennu hlutum og verði þeirra í framtíðinni. Í slíkum tilvikum miðast fjöldi almennra hluta, sem tekinn er með í útreikningi á þynntum hagnaði á hlut, við bæði skilyrðin (þ.e. hagnað fram til þessa dags og gildandi markaðsverð í lok reikningsskilatímabilsins). Skilyrtir, útgáfuhæfir almennir hlutir eru ekki innifaldir í útreikningi á þynntum hagnaði á hlut nema báðum skilyrðum sé fullnægt.
- 56 Í öðrum tilvikum er fjöldi skilyrtra, útgáfuhæfra almennra hluta háður öðru skilyrði en hagnaði eða markaðsverði (t.d. opnun á tilteknum fjölda smásöluverslana). Í slíkum tilvikum eru skilyrtir, útgáfuhæfir almennir hlutir teknir með í útreikning á þynntum hagnaði á hlut í samræmi við stöðuna í lok reikningsskilatímabilsins, að því gefnu að núverandi staða skilyrðisins verði óbreytt til loka skilyrðistímabilsins.
- 57 Skilyrtir, útgáfuhæfir, væntir almennir hlutir (aðrir en þeir sem falla undir skilyrt samkomulag um hlut, eins og breytanlegir gerningar með skilyrtri útgáfu) eru teknir með í útreikning á þynntum útreikningi á hagnaði á hlut með eftirfarandi hætti:
- a) eining ákvarðar hvort ætla megi að væntu almennu hlutirnir séu útgefanlegir á grundvelli skilyrðanna sem tilgreind eru fyrir útgáfu þeirra í samræmi við ákvæðin um almenna hluti með skilyrta útgáfu í 52.–56. lið og

- b) eigi þessir væntu almennu hlutir að koma fram í þynntum hagnaði á hlut ákvarðar eining áhrif þeirra á útreikning á þynntum hagnaði á hlut með því að fylgja ákvæðum um valrétt og kaupheimildir í 45.–48. lið, ákvæðum um breytanlega gerninga í 49.–51. lið, ákvæðum um samninga sem má gera upp í almennum hlutum eða handbæru fé í 58.–61. lið eða öðrum ákvæðum, eins og við á.

Nýting eða breyting fer þó ekki fram í þeim tilgangi að reikna þynntan hagnað á hlut nema nýting eða breyting svipaðra, væntra almennra hluta, sem eru virkir og ekki eru skilyrtir og útgáfuhæfir, fari fram.

Samningar sem unnt er að greiða í almennum hlutum eða handbæru fé

- 58 Þegar eining hefur gefið út samning, sem má gera upp í almennum hlutum eða handbæru fé að vali einingarinnar, skal einingin reikna með að samningurinn verði gerður upp í almennum hlutum og væntir almennir hlutir, sem af því leiða, skulu innifaldir í þynntum hagnaði á hlut ef áhrifin eru þynnandi.
- 59 Þegar slíkur samningur er settur fram í reikningsskilunum sem eign eða skuld eða felur í sér eiginfjárbátt og skuldarbátt, skal einingin leiðrétta teljarann vegna breytinga á hagnaði eða tapi sem hefði orðið á tímabilinu ef samningurinn hefði að öllu leyti verið flokkaður sem eiginfjárgerningur. Sú leiðrétting er sambærileg við leiðréttingarnar sem krafist er í 33. lið.
- 60 Fyrir samninga, sem að vali handhafa má gera upp í almennum hlutum eða handbæru fé, skal nota handbært fé eða hluti eftir því hvort er meira þynnandi við útreikning á þynntum hagnaði á hlut.
- 61 Dæmi um samning, sem má gera upp í almennum hlutum eða handbæru fé, er skuldagerningur sem á gjalddaga veitir einingunni ótakmarkaðan rétt til að gera upp höfuðstól hennar í handbæru fé eða í eigin almennum hlutum. Annað dæmi er útgefinn söluréttur sem veitir handhafa val um að gera upp í almennum hlutum eða handbæru fé.

Keyptir valréttir

- 62 Samningar, eins og keyptur söluréttur og keyptur kaupréttur (þ.e. valréttur sem einingin á í eigin almennum hlutum), eru ekki teknir með í útreikningi á þynntum hagnaði á hlut vegna þess að það hefði þykkjandi áhrif. Sölurétturinn væri því aðeins nýttur að nýtingarverðið væri hærra en markaðsverðið og kauprétturinn væri því aðeins nýttur að nýtingarverðið væri lægra en markaðsverðið.

Útgefinn söluréttur

- 63 Samningar þar sem krafa er gerð um að eining kaupi aftur eigin hluti, s.s. útgefinn söluréttur og framvirkan kaupréttur, koma fram í útreikningum á þynntum hagnaði á hlut ef áhrifin eru þynnandi. Ef þessir samningar eru „í gróða“ á tímabilinu (þ.e. nýtingar- eða uppgreiðsluverð er yfir meðalmarkaðsverði þess tímabils) skal reikna vænt þynnandi áhrif á hagnað á hlut með eftirfarandi hætti:
- a) gert skal ráð fyrir að í upphafi tímabilsins hafi nægilegt magn almennra hluta verið gefið út (á meðalmarkaðsverði á tímabilinu) til að standa við samninginn.
- b) gert skal ráð fyrir að andvirði útgáfunnar sé notað til að standa við samninginn (þ.e. kaupa aftur almenna hluti) og
- c) viðbót við almenna hluti (mismunurinn á fjölda almennra hluta, sem gert er ráð fyrir að hafi verið gefinn út, og fjölda almennra hluta sem fæst við að standa við samninginn) skal tekin með í útreikninginn á þynntum hagnaði á hlut.

AFTURVIRKAR LEIÐRÉTTINGAR

- 64 Ef fjöldi virkra almennra hluta eða væntra almennra hluta eykst í kjölfar útgáfu hluta, jöfnunarhluta eða við það að hlutum er skipt í smærri hluti eða hann minnkar við það að virkum hlutum er fækkað skal leiðrétta afturvirk útreikning á grunnhagnaði á hlut og þynntum hagnaði á hlut fyrir öll tímabil sem eru birt. Ef þessar breytingar verða eftir dagsetningu efnahagsreiknings en áður en birting reikningsskilanna er heimiluð skulu útreikningar á hlut í þeim reikningsskilum og reikningsskilum fyrir öll fyrri tímabil byggjast á nýja hlutafjöldanum. Greina skal frá því að útreikningar á hlut endurspegli slíkar breytingar á fjölda hlutabréfa. Auk þess skal leiðrétta grunnhagnað og þynntan hagnað á hlut allra birtra tímabila með tilliti til áhrifa af skekkjum og leiðréttingum sem stafa af breytingum á reikningsskilaaðferðum sem færðar eru afturvirk.

- 65 Eining endurákvæðar ekki þynntan hagnað á hlut fyrra tímabils sem settur er fram vegna breytinga á forsendunum, sem byggt er á við útreikninga á hagnaði á hlut, eða vegna breytingar á væntum almennum hlutum í almenna hluti.

FRAMSETNING

- 66 Eining skal setja fram í rekstrarreikningi grunnhagnað á hlut og þynntan hagnað á hlut vegna hagnaðar eða taps af áframhaldandi starfsemi sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar og vegna hagnaðar eða taps sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar fyrir tímabilið í hverjum flokki almennra hluta sem eiga mismunandi rétt á hlut í hagnaði á tímabilinu. Eining skal sýna grunnhagnað á hlut og þynntan hagnað á hlut jafn áberandi fyrir öll birt tímabil.
- 67 Hagnaður á hlut er settur fram fyrir hvert tímabil sem rekstrarreikningur er settur fram. Ef greint er frá þynntum hagnaði á hlut fyrir a.m.k. eitt tímabil skal greina frá honum fyrir öll tímabilin sem eru sett fram, jafnvel þótt hann sé jafn grunnhagnaði á hlut. Ef grunnhagnaður á hlut og þynntur hagnaður á hlut er sama fjárhæð er unnt að ná fram tvöfaldr framsetningu í einni línu í rekstrarreikningnum.
- 68 Eining, sem greinir frá aflagðri starfsemi, skal veita upplýsingar um grunnhagnað á hlut og þynntan hagnað á hlut vegna aflögðu starfseminnar annaðhvort í rekstrarreikningnum eða í skýringunum.
- 69 Eining skal greina frá grunnhagnaði á hlut og þynntum hagnaði á hlut jafnvel þótt fjárhæðirnar, sem birtar eru, séu neikvæðar (þ.e. tap á hlut).

UPPLÝSINGAGJÖF

- 70 Eining skal birta upplýsingar um eftirfarandi:
- fjárhæðir, sem eru notaðar sem teljarar við útreikning á grunnhagnaði á hlut og þynntum hagnaði á hlut og afstemmingu þeirra fjárhæða við hagnað eða tap sem flytjast til móðureiningarinnar á tímabilinu. Í afstemmingunni skulu felast sérstök áhrif einstakra flokka gerninga á hagnað á hlut,
 - veginn meðalfjöldi almennra hluta sem eru notaðir sem nefnari við útreikning á grunnhagnaði á hlut og þynntum hagnaði á hlut og innbyrðis afstemmingu þessara nefnara. Í afstemmingunni skulu felast sérstök áhrif einstakra flokka gerninga á hagnað á hlut,
 - gerninga (þ.m.t. skilyrtir útgáfuhæfir hlutir) sem gætu hugsanlega þynnt grunnhagnað á hlut í framtíðinni en voru ekki teknir með í útreikningi á þynntum hagnaði á hlut vegna þess að þeir eru þykkjandi fyrir tímabilið eða tímabilin sem þeir eru settir fram á,
 - lýsingu á viðskiptum með almenna hluti eða vænta hluti, aðra en þá sem gerð er grein fyrir í samræmi við 64. lið, sem fara fram eftir dagsetningu efnahagsreiknings og sem hefði breytt verulega fjölda almennra hluta eða væntra almennra hluta, sem eru virkir í lok tímabilsins, ef þessi viðskipti hefðu átt sér stað fyrir lok reikningsskilatímabilsins.
- 71 Dæmi um viðskipti í d-lið 70. liðar eru m.a.:
- útgáfa nýrra hluta fyrir handbært fé,
 - útgáfa hluta þegar andvirðið er notað til að endurgreiða skuld eða forgangshluti sem eru virkir miðað við dagsetningu efnahagsreiknings,
 - innlausn virkra almennra hluta,
 - breyting eða nýting væntra almennra hluta sem eru virkir, við dagsetningu efnahagsreikningsins, í almenna hluti,
 - útgáfa valréttar, kaupheimilda eða breytanlegra gerninga og
 - uppfylling skilyrða sem leiddu til útgáfu skilyrtra, útgáfuhæfra hluta.

Hagnaður á hlut er ekki leiðréttur vegna slíkra viðskipta sem verða eftir dagsetningu efnahagsreiknings vegna þess að slík viðskipti hafa ekki áhrif á eigið fé sem er notað til að mynda hagnað eða tap á tímabilinu.

- 72 Fjármálagæringar og aðrir samningar, sem mynda vænta almenna hluti, geta falið í sér skilmála og skilyrði sem hafa áhrif á mat á grunnhagnaði á hlut og þynntum hagnaði á hlut. Í þessum skilmálum og skilyrðum kann að vera sagt til um hvort einhverjir væntir almennir hlutir eru þynnandi og, ef þeir eru það, hvaða áhrif þeir hafa á veginn meðalfjölda virkra hluta og allar síðari leiðréttingar á hagnaði eða tapi sem flyst til almennra hluthafa. Hvatt er til þess að upplýsingar um skilmála og skilyrði slíkra fjármálagæringa og annarra samninga, séu veittar, svo framarlega sem ekki eru með öðrum hætti gerðar kröfur þar að lútandi. (sjá IFRS-staðal 7, *fjármálagæringar: upplýsingagjöf*).
- 73 Ef eining greinir frá fjárhæðum á hlut, auk upplýsinga um grunnhagnað á hlut og þynntan hagnað á hlut, og notar annan reikningsskilapátt í rekstrarreikningi en þann sem gerð er krafa um í þessum staðli, skal útreikningur á slíkum fjárhæðum byggjast á veginum meðalfjölda almennra hluta sem er ákvarðaður í samræmi við þennan staðal. Greina skal frá fjárhæðum grunnhagnaðar á hlut og þynnts hagnaðar á hlut, sem tengist slíkum þætti, á jafn áberandi hátt og skulu þær koma fram í skýringunum. Eining skal tilgreina grundvöllinn sem teljari (einn eða fleiri) er ákvarðaður á, þ.m.t. hvort fjárhæðir á hlut eru fyrir eða eftir skatta. Ef notaður er þáttur í rekstrarreikningi, sem er ekki tilgreindur í sérlínu í rekstrarreikningi, skal stemma af þáttinn, sem er notaður, við sérlínuna sem sýnd er í rekstrarreikningnum.

GILDISTÖKUDAGUR

- 74 Eining skal beita þessum staðli að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir. Ef eining beitir staðlinum á tímabil sem hefjast fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.

AFTURKÖLLUN ANNARRA YFIRLÝSINGA

- 75 Þessi staðal kemur í stað IAS-staðals 33, *hagnaður á hlut* (útg. 1997).
- 76 Þessi staðal kemur í stað SIC-túlkunar 24: *hagnaður á hlut — fjármálagæringar og aðrir samningar sem unnt er að greiða með hlutum*.

Viðbætur A

LEIÐBEININGAR UM BEITINGU

Þessi viðbætur er óaðskiljanlegur hluti staðalsins.

HAGNAÐUR EÐA TAP SEM FLYST TIL MÓÐUREININGARINNAR

- A1 Við útreikning á grunnhagnaði á hlut samkvæmt samstæðureikningsskilunum skal hagnaður eða tap, sem flyst til móðureiningarinnar, vera hagnaður eða tap samstæðueiningarinnar eftir leiðréttingu vegna hlutdeildar minnihluta.

ÚTGÁFA HLUTA MEÐ FORKAUPSRETTI

- A2 Útgáfa almennra hluta við nýtingu eða breytingu á væntum almennum hlutum leiðir yfirleitt ekki til útgáfu jöfnunarhluta. Það stafar af því að væntir almennir hlutir eru yfirleitt gefnir út á fullu verði sem leiðir til hlutfallslegrar breytingar á fjármagninu sem einingin hefur til ráðstöfunar. Við útgáfu hluta með forkaupsrétti er nýtingarverðið þó oft lægra en gangvirði hlutanna. Þess vegna felur slík útgáfa hluta með forkaupsrétti í sér jöfnunarþátt, eins og fram kemur í b-lið 27. liðar. Ef útgáfa hluta með forkaupsrétti er boðin öllum hluthöfum, sem fyrir eru, er fjöldi almennra hluta, sem nota skal í útreikningi á grunnhagnaði á hlut og þynntum hagnaði á hlut fyrir öll tímabil fyrir útgáfu hluta með forkaupsrétti, fjöldi virkra almennra hluta fyrir útgáfuna margfaldaður með eftirfarandi stuðli:

Gangvirði á hlut rétt fyrir nýtingu á forkaupsrétti

Fræðilegt gangvirði á hlut eftir nýtingu forkaupsréttar

Fræðilegt gangvirði á hlut eftir nýtingu forkaupsréttar er reiknað með því að bæta heildarmarkaðsvirði hlutanna, eins og það stendur rétt fyrir nýtingu forkaupsréttar, við andvirðið af nýtingu forkaupsréttarins og deila með fjölda virkra hluta eftir að forkaupsréttur hefur verið nýttur. Ef viðskipti með forkaupsréttinn en ekki hlutina sjálfa eiga að fara fram á almennum markaði fyrir nýtingardag er gangvirðið í slíkum útreikningum fundið við lok síðasta dags þegar hlutirnir eru seldir ásamt forkaupsréttinum.

EFTIRLITSTALA

- A3 Til að skýra hvernig eftirlitstalan, sem lýst er í 42. og 43. lið, er notuð er gert ráð fyrir að hagnaður einingar af áframhaldandi rekstri, sem flyst til móðureiningarinnar, sé GE 4 800 (*), tap af aflagðri starfsemi sem flyst til móðureiningarinnar sé (GE 7 200), tap sem flyst til móðureiningarinnar sé (GE 2 400) og 2 000 almennir hlutir og 400 væntir almennir hlutir séu virkir. Grunnhagnaður einingarinnar á hlut er GE 2,40 af áframhaldandi starfsemi, (GE 3,60) af aflagðri starfsemi og (GE 1,20) af tapinu. Þessir 400 væntu almennu hlutir eru teknir með í útreikningi á þynntum hagnaði á hlut vegna þess að niðurstaðan, hagnaður sem nemur GE 2,00 á hlut af áframhaldandi starfsemi, er þynnandi ef ekki er gert ráð fyrir áhrifum af hagnaði eða tapi af þessum 400 væntu almennu hlutum. Vegna þess að hagnaður af áframhaldandi starfsemi, sem flyst til móðureiningarinnar, er eftirlitstalan tekur einingin einnig þessa 400 væntu almennu hluti með í útreikningnum á öðrum fjárhæðum hagnaðar á hlut, þrátt fyrir að niðurstöðufjárhæðir hagnaðar á hlut séu þykkjandi á sambærilegan grunnhagnað á hlut, þ.e. tapið á hlut verður minna [(GE 3,00) á hlut vegna taps af aflagðri starfsemi og (GE 1,00) á hlut vegna tapsins].

MEÐALMARKAÐSVERÐ ALMENNRA HLUTA

- A4 Þegar reikna skal þynntan hagnað á hlut er meðalmarkaðsverð almennra hluta, sem gert er ráð fyrir að hafi verið gefnir út, reiknað á grundvelli meðalmarkaðsverðs almennu hlutanna á tímabilinu. Fræðilega væri hægt að taka með öll markaðsviðskipti með almenna hluti einingar við ákvörðun á meðalmarkaðsverði. Af hagkvæmnisástæðum nægir þó yfirleitt einfalt meðalverð á viku eða mánuði.
- A5 Venjulega nægir lokamarkaðsverð til að reikna meðalmarkaðsverðið. Þegar verð sveiflast mikið endurspeglar þó meðaltal hæsta og lægsta verðs yfirleitt betur verðið. Aðferðin, sem notuð er til að reikna meðalmarkaðsverð, er notuð með samræmdum hætti nema hún endurspeglar ekki lengur verðið vegna breyttra aðstæðna. Sem dæmi gæti eining, sem notar lokamarkaðsverð til að reikna meðalmarkaðsverð í nokkur ár með tiltölulega stöðugu verði, skipt yfir í meðaltal á háu og lágu verði ef verð fer að sveiflast mikið og lokamarkaðsverðið endurspeglar ekki lengur meðalverð.

VALRÉTTUR, KAUPHEIMILDIR OG ÍGILDI ÞEIRRA

- A6 Valréttur eða kaupheimild til kaupa á breytanlegum gerningi telst hafa verið nýtt þegar meðalverð bæði breytanlega gerningsins og almennu hlutanna, sem fást við breytinguna, er hærra en nýtingarverð valréttarins eða kaupheimildarinnar. Nýting telst þó ekki hafa átt sér stað nema einnig hafi verið um að ræða breytingu á sambærilegum, virkum, breytanlegum gerningum, ef einhverjir eru.
- A7 Með valrétti eða kaupheimild getur verið heimilt eða gerð um það krafa að einingin (móðurfélag hennar eða dótturfélag) bjóði skuldagerning eða aðra gerninga til greiðslu alls eða hluta nýtingarverðsins. Við útreikning á þynntum hagnaði á hlut hefur þessi valréttur eða kaupheimild þynnandi áhrif ef a) meðalmarkaðsverð viðkomandi almennra hluta á tímabilinu er hærra en nýtingarverðið eða b) söliverð gerningsins, sem er boðinn út, er lægra en það sem gerningurinn kann að vera boðinn út á samkvæmt valréttar- eða kaupheimildarsamningi og mismunurinn, sem af því stafar, leiðir til raunnýtingarverðs sem er undir markaðsverði almennra hluta sem unnt er að fá við nýtingu. Við útreikning á þynntum hagnaði á hlut er litið svo á að þessi valréttur eða kaupheimild hafi verið nýtt og skuldagerningurinn eða aðrir gerningar teljast hafa verið boðnir sem greiðsla. Ef greiðsla í handbæru fé er hagstæðari fyrir handhafa valréttar eða kaupheimildar, og samningurinn leyfir greiðslu í handbæru fé, er litið svo á að greiðslan sé í handbæru fé. Vöxtum (eftir skatta) á skuldagerningi, sem telst vera boðinn, er bætt við sem leiðréttingu á teljaranum.
- A8 Sambærilega meðferð fá forgangshlutir, sem falla undir sambærileg ákvæði, eða aðrir gerningar með skiptirétti sem heimila að fjárfestirinn megi staðgreiða gegn hagstæðara skiptihlutfalli.
- A9 Í skilmálanum, sem liggja til grundvallar tilteknum valrétti eða kaupheimildum, kann að vera gerð krafa um að andvirðið af nýtingu þessara gerninga verði notað til að endurheimta skuldagerninga eða aðra gerninga einingarinnar (eða móður- eða dótturfélags hennar). Við útreikning á þynntum hagnaði á hlut er litið svo á að þessi valréttur eða kaupheimild hafi verið nýtt og andvirðið notað til að kaupa skuldagerninginn á meðalmarkaðsverði fremur en til kaupa á almennum hlutum.

(*) Í þessum leiðbeiningum eru fjárhæðir tilgreindar í „gjaldmiðilseiningum“ (GE).

Sú umframfjárhæð sem fæst við fyrirhugaða nýtingu, miðað við fjárhæðina vegna fyrirhugaðara kaupa skuldagerningsins, er þó tekin með (þ.e. telst vera notuð til að kaupa aftur almenna hluti) í útreikningi á þynntum hagnaði á hlut. Vöxtum (eftir skatta) á skuldagerningi, sem telst vera keyptur, er bætt við sem leiðréttingu á teljaranum.

ÚTGEFINN SÖLURÉTTUR

- A10 Til að skýra beitingu 63. liðar er gert ráð fyrir að eining hafi gefið út 120 söluréttargerninga um almenna hluti sína á nýtingarverðinu GE 35. Meðalmarkaðsverð almennra hluta hennar á tímabilinu er GE 28. Við útreikning á þynntum hagnaði á hlut gerir einingin ráð fyrir að hún gefi út 150 hluti á GE 28 á hlut í upphafi tímabilsins til að uppfylla söluskýldu sína um GE 4 200. Mismunurinn á fjölda 150 almennra hluta, sem gefnir eru út, og 120 almennra hluta, sem fæst við að standa við samninginn um sölurétt (30 hluta viðbót við almenna hluti) skal tekinn með í útreikninginn á hagnaði á hlut eftir þynningu.

GERNINGAR DÓTTURFÉLAGA, SAMREKSTRAR EÐA HLUTDEILDARFÉLAGA

- A11 Væntir almennir hlutir í dótturfélagi, samrekstrarfélagi eða hlutdeildarfélagi, sem eru annaðhvort breytanlegir í almenna hluti í dótturfélaginu, samrekstrarfélaginu eða hlutdeildarfélaginu eða í almenna hluti í móðurfélaginu, samrekstraradılanum eða fjárfestinum (félagið sem reikningsskilin taka til), eru teknir með í útreikningi á þynntum hagnaði á hlut á eftirfarandi hátt:

- a) gerningar, sem dótturfélag, samrekstrarfélag eða hlutdeildarfélag gefa út og gera handhöfum þeirra kleift að öðlast almenna hluti í dótturfélaginu, samrekstrarfélaginu eða hlutdeildarfélaginu, eru teknir með í útreikningi á þynntum hagnaði á hlut í dótturfélaginu, samrekstrarfélaginu eða hlutdeildarfélaginu. Þessi hagnaður á hlut er síðan tekinn með í útreikningum einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, á hagnaði á hlut sem byggist á eign einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, á gerningum dótturfélagsins, samrekstrarfélagsins eða hlutdeildarfélagsins,
- b) gerningar dótturfélags, samrekstrarfélags eða hlutdeildarfélags, sem eru breytanlegir í almenna hluti einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, eru taldir með væntum almennum hlutum einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, í þeim tilgangi að reikna þynntan hagnað á hlut. Eins er valréttur eða kaupheimild, sem dótturfélag, samrekstrarfélag eða hlutdeildarfélag gefur út til að kaupa almenna hluti í einingunni, sem reikningsskilin taka til, talinn til væntra almennra hluta einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, í útreikningum á þynntum hagnaði á hlut í samstæðunni.

- A12 Í þeim tilgangi að ákvarða áhrif hagnaðar á hlut á gerninga sem einingin, sem reikningsskilin taka til, gefur út og eru breytanlegir yfir í almenna hluti í dótturfélagi, samrekstrarfélagi eða hlutdeildarfélagi, teljast gerningarnir vera breyttir og teljarinn (hagnaður eða tap sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar) leiðréttil eftir þörfum í samræmi við 33. lið. Auk þessara leiðréttinga er teljarinn leiðréttil vegna breytinga á hagnaði eða tapi sem einingin, sem reikningsskilin taka til, skráir (s.s. inngreiddur arður eða tekjur af hlutdeildaraðferðinni) og rekja má til aukningar í fjölda almennra virkra hluta í dótturfélagsinu, samrekstrarfélaginu eða hlutdeildarfélaginu vegna áætlaðrar breytingar. Þetta hefur ekki áhrif á útreikning á nefnara þynnts hagnaðar á hlut vegna þess að fjöldi almennra hluta einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, sem eru virkir, breytist ekki við áætlaða breytingu.

EIGINFJÁRGERNINGAR Í REKSTRI (e. PARTICIPATING EQUITY INSTRUMENTS) OG TVÍFLOKKA ALMENNIR HLUTIR (e. TWO-CLASS ORDINARY SHARES)

- A13 Til eigin fjár sumra eininga teljast:

- a) gerningar með hlutdeild í arði ásamt almennum hlutum í samræmi við fyrirfram tilgreinda formúlu (t.d. tveir fyrir einn), stundum með efri mörk fyrir þátttöku (t.d. allt að en ekki umfram tilgreinda fjárhæð á hlut).
- b) flokkur almennra hluta með annað arðshlutfall en annar flokkur almennra hluta en án forgangsréttar.

- A14 Við útreikning á þynntum hagnaði á hlut er gert ráð fyrir breytingu á þeim gerningum sem lýst er í lið A13 og eru breytanlegir í almenna hluti ef áhrifin eru þynnandi. Fyrir þá gerninga sem eru ekki breytanlegir yfir í flokk almennra hluta er hagnaði eða tapi á tímabilinu skipt á mismunandi flokka hluta og eiginfjárgerninga eftir hlutdeild í

samræmi við rétt til arðs eða annan rétt á hlutdeild í óráðstöfuðum hagnaði. Til að reikna grunnhagnað og þynntan hagnað á hlut

- a) er hagnaður eða tap á tímabilinu, sem flyst til almennra hluthafa móðureiningarinnar, leiðrétt (hagnaður minnkaður og tap aukið) um þá fjárhæð arðs sem færð er á tímabilinu vegna hvers flokks hluta og samningsbundinnar fjárhæðar arðs (eða vaxta af hlutdeildarbréfum) sem verður að greiða fyrir tímabilið (til dæmis ógreiddur, uppsafnaður arður),
- b) er því sem eftir er af hagnaði eða tapi úthlutað á almenna hluti og hlutdeild eiginfjárgerninga, að því marki sem hver gerningur á hlut í hagnaðinum, eins og öllum hagnaðinum eða tapinu á tímabilinu hafi verið skipt. Heildarhagnaður eða -tap, sem úthlutað er á hvern flokk eiginfjárgerninga, er ákvarðað með því að leggja saman fjárhæðina sem er úthlutað í arð og fjárhæðina sem er úthlutað eftir hlutdeild,
- c) er deilt í heildarhagnaðinn eða -tapið, sem úthlutað er á hvern flokk eiginfjárgerninga, með fjölda þeirra virku gerninga sem hagnaðinum er skipt á til að ákvarða hagnað á hlut á gerninginn.

Við útreikning á þynntum hagnaði á hlut eru allir væntir almennir hlutir, sem teljast hafa verið gefnir út, innifaldir í virkum almennum hlutum.

HLUTIR SEM ERU GREIDDIR AÐ HLUTA TIL

- A15 Þegar gefnir eru út almennir hlutir en þeir ekki greiddir að fullu er farið með þá í útreikningi á grunnhagnaði á hlut sem brot af almennum hlut, að því marki sem þeim er ætluð hlutdeild í arði á tímabilinu að tiltölu við fullgreidda almenna hluti.
- A16 Að því marki sem hlutir, sem eru greiddir að hluta til, veita ekki rétt til úthlutunar arðs á tímabilinu er farið með þá sem ígildi kaupheimildar eða valréttar í útreikningi á þynntum hagnaði á hlut. Ógreiddi afgangurinn telst vera andvirðið sem notað er til kaupa á almennum hlutum. Fjöldi hluta sem er tekinn með í þynntum hagnaði á hlut er mismunurinn á fjölda skráðra hluta og fjölda þeirra sem teljast vera keyptir.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 34

Árshlutareikningsskil

MARKMIÐ

Markmiðið með þessum staðli er að mæla fyrir um lágmarksinnihald árshlutareikningsskila og mæla fyrir um reglur um færslu og mat í heildstæðum eða samandregnum reikningsskilum árshluta. Tímanleg og áreiðanleg árshlutareikningsskil auka getu fjárfesta, lánadrottna og annarra til að gera sér grein fyrir getu einingar til að mynda hagnað og sjóðstreymi og fjárhagsstöðu þess og greiðsluhæfi.

GILDISSVIÐ

- 1 Í þessum staðli er ekki mælt fyrir um hvaða einingar skuli krafðar um birtingu árshlutareikningsskila, hversu oft eða hversu fljótt eftir að árshluti er liðinn. Hins vegar er oft gerð krafa um það af hálfu ríkisstjórna, verðbréfaeftirlitsstofnana, kauphalla og reglusetningaraðila á reikningshaldssviði að einingar með skuldabréf eða hlutabréf á almennum markaði birti árshlutareikningsskil. Staðlinum skal beita ef eining er krafin um eða eining kys að birta árshlutareikningsskil í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla-. Alþjóðareikningsskilanevndin ⁽¹⁾ hvetur einingar á almennum markaði til að birta árshlutareikningsskil sem samrýmast þeim reglum um færslu, mat og upplýsingagjöf sem eru settar fram í þessum staðli. Einingar á almennum markaði eru sérstaklega hvattar til að:
 - a) birta árshlutareikningsskil, a.m.k. við lok fyrri helmingis fjárhagsárs síns, og
 - b) hafa árshlutareikningsskil sín fyrirliggjandi eigi síðar en 60 dögum eftir lok árshlutans.
- 2 Samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla (IFRS-staðla) er metið fyrir hver árleg reikningsskil eða árshlutareikningsskil fyrir sig. Leggi eining ekki fram árshlutareikningsskil á tilteknu fjárhagsári, eða hún leggur fram árshlutareikningsskil, sem fylgja ekki þessum staðli, kemur það ekki í veg fyrir að árleg reikningsskil einingarinnar samrýmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IFRS-stöðlum) ef þau gera það að öðru leyti.
- 3 Ef árshlutareikningsskil einingar eru sögð vera í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla (IFRS-staðla) verða þau að vera í samræmi við allar kröfur þessa staðals. Í 19. lið er gerð krafa um tilteknar upplýsingar að því er þetta varðar.

SKILGREININGAR

- 4 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Árshluti er reikningsskilatímabil sem er styttra en heilt fjárhagsár.

Árshlutareikningsskil eru reikningsskil sem innihalda annaðhvort heildstæð reikningsskil (eins og lýst er í IAS-staðli 1, framsetning reikningsskila) eða samandregin reikningsskil (eins og lýst er í þessum staðli) árshluta.

EFNI ÁRSHLUTAREIKNINGSSKILA

- 5 Samkvæmt skilgreiningu í IAS-staðli 1 skulu eftirfarandi efnisþættir vera í heildstæðum reikningsskilum:
 - a) efnahagsreikningur,
 - b) rekstrarreikningur,
 - c) yfirlit um breytingar á eigin fé sem sýnir annaðhvort:
 - i. allar breytingar á eigin fé eða
 - ii. breytingar á eigin fé aðrar en þær sem rekja má til viðskipta við eigendur eigin fjár sem koma fram sem eigendur eigin fjár,

⁽¹⁾ Alþjóðareikningsskilaráðið, sem tók til starfa árið 2001, tók við af alþjóðareikningsskilanevndinni.

- d) yfirlit um sjóðstreymi og
 - e) skýringar þar sem er að finna samantekt á mikilvægum reikningsskilaaðferðum ásamt öðrum skýringum.
- 6 Í því skyni að vera tímanlega, til að komast hjá kostnaði og til að forðast að endurtaka upplýsingar, sem áður hefur verið greint frá, kann eining að vera krafín um eða eining kýs að veita minni upplýsingar við dagsetningu árs hlutauppgjörs, samanborið við árleg reikningsskil hennar. Samkvæmt þessum staðli er lágmarksinnihald árs hlutareikningsskila skilgreint sem samandregin reikningsskil og valdar skýringar. Árs hlutareikningsskilunum er ætlað að vera uppfærsla á síðustu, heildstæðu, árlegu reikningsskilunum. Þar af leiðandi miðast þau við nýja starfsemi, atburði og aðstæður og þar eru ekki endurteknar upplýsingar sem áður hefur verið greint frá.

- 7 Engu í þessum staðli er ætlað að banna eða aftra einingu frá því að birta heildstæð reikningsskil (eins og lýst er í IAS-staðli 1) í árs hlutareikningsskilum sínum fremur en samandregin reikningsskil og valdar skýringar. Í þessum staðli er einingu ekki heldur bannað eða ráðið frá að setja meira en aðeins lágmarksfjölda liða eða valdra skýringa í samandregin árs hlutareikningsskil eins og sett er fram í þessum staðli. Leiðbeiningarnar um færslu og mat í þessum staðli eiga einnig við um heildstæð árs hlutareikningsskil og í slíkum reikningsskilum væru allar upplýsingar sem gerð er krafa um í þessum staðli (einkum völdu skýringarnar sem greint er frá í 16. lið) auk þeirra sem gerð er krafa um í öðrum stöðlum.

Lágmarksefnisþættir árs hlutareikningsskila

- 8 Í árs hlutareikningsskilum skulu a.m.k. vera:
- a) samandreginn efnahagsreikningur,
 - b) samandreginn rekstrarreikningur,
 - c) samandregið yfirlit um annaðhvort (i) allar breytingar á eigin fé eða (ii) breytingar á eigin fé aðrar en þær sem stafa af fjármagnshreyfingum frá eigendum og til eigenda,
 - d) samandregið sjóðstreymisyfirlit og
 - e) valdar skýringar.

Framsetning og efni árs hlutareikningsskila

- 9 Ef eining birtir heildstæð reikningsskil í árs hlutareikningsskilum sínum skal framsetning og efni þeirra samrýmast kröfum IAS-staðals 1 um heildstæð reikningsskil.
- 10 Ef eining birtir samandregin reikningsskil í árs hlutareikningsskilum sínum skulu í þeim samandregnu reikningsskilum vera a.m.k. allar fyrirsagnir og millisamtölur sem voru í nýjustu, árlegu reikningsskilum hennar og þær völdu skýringar sem gerð er krafa um samkvæmt þessum staðli. Aðrar sérílinur eða skýringar skulu vera með ef vöntun þeirra myndi gera samandregnu árs hlutareikningsskilin villandi.
- 11 Grunnfjárhæð hagnaðar á hlut eða þynntan hagnaðarhlut skal setja fram í heildstæðum eða samandregnum rekstrarreikningi fyrir árs hluta.
- 12 Í IAS-staðli 1 eru leiðbeiningar um form reikningsskila. Í Leiðbeiningum um framkvæmd á IAS-staðli 1 eru sýnd dæmi um framsetningu á efnahagsreikningi, rekstrarreikningi og yfirliti um breytingar á eigin fé.
- 13 Samkvæmt IAS-staðli 1 er þess krafist að yfirlit um breytingar á eigin fé sé sett fram sem sérstakur hluti í reikningsskilum einingar og heimilar að upplýsingar um breytingar á eigin fé, sem verða af viðskiptum við eigendur eigin fjár sem eigendur eigin fjár (þ.m.t. úthlutanir til eigenda eigin fjár), komi annaðhvort fram í yfirlitinu eða í skýringum. Eining skal hafa sama form á framsetningu breytinga á eigin fé í árs hlutareikningsskilum og hún hafði í nýjasta ársreikningi sínum.
- 14 Árs hlutareikningsskil skulu gerð á samstæðugrundvelli ef nýjustu árlegu reikningsskil einingarinnar voru samstæðureikningsskil. Eigin reikningsskil móðurfélags eru ekki samrýmanleg eða sambærileg við samstæðureikningsskil í nýjustu árlegu reikningsskilunum. Ef í árlegum reikningsskilum einingar voru eigin reikningsskil móðurfélagsins til viðbótar við samstæðureikningsskil er hvorki skylt né óheimilt samkvæmt þessum staðli að hafa eigin reikningsskil móðurfélagsins innifalin í árs hlutareikningsskilum einingarinnar.

Valdar skýringar

- 15 Notandi árs hlutareikningsskila einingar hefur einnig aðgang að nýjustu árlegu reikningsskilum þeirrar einingar. Það er því ekki þörf á að í skýringum við árs hlutareikningsskil komi fram tiltölulega smávægilegar uppfærslur á upplýsingum sem þegar hefur verið greint frá í skýringum í nýjustu ársskýrslunni. Í árs hlutareikningsskilum er gagnlegra að skýra atburði og viðskipti sem skipta máli til skilnings á breytingum á fjárhagsstöðu og árangri einingarinnar frá síðasta árlega reikningsskiladegi.
- 16 Eining skal setja a.m.k. eftirfarandi upplýsingar í skýringar við árs hlutareikningsskil sín ef þær skipta máli og koma ekki fram annars staðar í árs hlutareikningsskilunum. Upplýsingarnar skulu venjulega birtar á grundvelli þess sem er liðið af fjárhagsárinu. Öllum atburðum og viðskiptum, sem skipta máli til skilnings á yfirstandandi árs hluta, skal einingin þó einnig greina frá:
- yfirlýsingu um að sömu reikningsskila- og reikniaðferðum sé fylgt í árs hlutareikningsskilunum og var gert í nýjustu árlegu reikningsskilunum eða, ef þeim aðferðum hefur verið breytt, lýsingu á eðli og áhrifum breytingarinnar,
 - útskýringum á árstíðaskiptingu eða lotueðli árs hlutarekstrar,
 - eðli og fjárhæðum liða sem hafa áhrif á eignir, skuldir, eigið fé, hagnað eða sjóðstreymi og eru óvenjulegir vegna eðlis, stærðar eða tíðni,
 - eðli og fjárhæðum breytinga á mati á fjárhæðum sem greint var frá á fyrri árs hlutum yfirstandandi fjárhagsárs eða breytingum á mati á fjárhæðum sem greint var frá á fyrri fjárhagsárum ef þær breytingar hafa veruleg áhrif á yfirstandandi árs hluta,
 - útgáfu, endurkaupum og endurgreiðslu á skulda- og hlutabréfum,
 - arðgreiðslum (samanlögðum eða á hlut), aðgreindum fyrir venjuleg hlutabréf og önnur hlutabréf,
 - eftirfarandi starfsþáttuupplýsingum (aðeins er gerð krafa um birtingu starfsþáttuupplýsinga í árs hlutareikningsskilum einingar, ef krafa er gerð um það í IFRS-staðli 8, *starfsþættir*, að einingin veiti starfsþáttuupplýsingar í árlegum reikningsskilum sínum):
 - reglulegum tekjum vegna utanaðkomandi viðskiptamanna, ef þær eru teknar með í mati á hagnaði eða tapi af starfsþætti sem æðsti ákvarðanatökuaðili í daglegum rekstri hefur endurskoðað eða sem æðsta ákvarðanatökuaðili í daglegum rekstri eru annars veittar með reglubundnum hætti,
 - reglulegum tekjum frá öðrum starfsþáttum, ef þær eru teknar með í hagnaði eða tapi eftir starfsþáttum sem æðsti ákvarðanatökuaðili í daglegum rekstri hefur endurskoðað eða sem æðsta ákvarðanatökuaðili í daglegum rekstri eru annars veittar með reglubundnum hætti.
 - mati á hagnaði eða tapi eftir starfsþáttum,
 - heildareignum þar sem veruleg breyting hefur orðið frá þeirri fjárhæð sem var birt í síðustu árlegum reikningsskilum,
 - lýsingu á mismuninum frá síðustu árlegu reikningsskilum á grundvelli flokkunar eftir starfsþáttum eða á grundvelli mats á hagnaði eða tapi eftir starfsþáttum,
 - afstemmingu á samtölu mats á hagnaði eða tapi tilkynningarskylda starfsþáttarins við hagnað og tap einingarinnar fyrir skattkostnað (skatttekjur) og aflagða starfsemi. Ef eining úthlutar hins vegar liðum eins og skattkostnaði (skatttekjum) til tilkynningarskyldra starfsþátta, getur einingin stemmt af samtölu mats starfsþáttanna á hagnaði eða tapi við hagnað eða tap eftir þessa liði. Verulegir afstemmingarliðir skulu tilgreindir sérstaklega og þeim lýst í þeirri afstemmingu,
 - mikilvægum atburðum eftir lok árs hluta sem hafa ekki endurspeglast í reikningsskilum árs hlutans,
 - áhrifum breytinga á samsetningu einingar á árs hlutanum, þ.m.t. samruni fyrirtækja, kaup eða ráðstöfun dótturfélaga og langtímafjárfestinga, endurskipulagning og aflögð starfsemi. Þegar um er að ræða sameiningu fyrirtækja skal einingin birta þær upplýsingar sem krafist er að birtar séu í 66–73. lið IFRS-staðals 3, *sameining fyrirtækja* og
 - breytingum á óvissum skuldum og óvissum eignum eftir dagsetningu síðasta árlega efnahagsreiknings.

- 17 Dæmi um upplýsingagjöf, sem gerð er krafa um skv. 16. lið, eru sett fram hér á eftir. Í einstökum stöðlum og túlkunum eru leiðbeiningar um upplýsingagjöf vegna margra þessara liða:
- a) niðurfærslu birgða í hreint söluvirði og bakfærslu slíkrar niðurfærslu,
 - b) færslu taps vegna virðisrymnunar varanlegra rekstrarfjármuna, óefnislegra eigna eða annarra eigna og bakfærslu slíkrar virðisrymnunar,
 - c) bakfærslu reiknaðra skuldbindinga vegna kostnaðar við endurskipulagningu,
 - d) kaupa og ráðstafana á varanlegum rekstrarfjármunum,
 - e) skuldbindinga vegna kaupa á varanlegum rekstrarfjármunum,
 - f) loka málaferla með sátt,
 - g) leiðréttinga á skekkjum frá fyrri tímabilum,
 - h) [felldur brott]
 - i. vanskila á láni eða rofa á lánsamningi, sem hefur ekki verið bætt úr þegar efnahagsreikningur er dagsettur eða fyrir, og
 - j) viðskipta tengdra aðila
- 18 Í öðrum stöðlum eru tilgreindar upplýsingar sem birta skal í reikningsskilum. Í því samhengi merkja reikningsskil heildstæð reikningsskil af þeirri gerð sem eru venjulega í árlegum reikningsskilum og stundum í öðrum skýrslum. Þeirra upplýsinga sem gerð er krafa um í öðrum stöðlum er ekki krafist ef árshlutareikningsskil einingar eru aðeins samandregin reikningsskil og valdar skýringar en ekki heildstæð reikningsskil, þó með þeirri undantekningu sem krafist er í i-lið 16. liðar.
- Upplýsingagjöf um samræmi við IFRS-staðla**
- 19 Ef árshlutareikningsskil einingar samræmast þessum staðli skal greint frá því. Árshlutareikningsskil skulu ekki sögð vera í samræmi við staðla nema þau séu í samræmi við allar kröfur í alþjóðlegum reikningsskilastöðlum.
- Tímabil sem gerð er krafa um að árshlutareikningsskil séu sett fram fyrir**
- 20 Árshlutaskýrslur skulu innihalda árshlutareikningsskil (samandregin eða heildstæð) fyrir eftirfarandi tímabil:
- a) efnahagsreikning, miðað við lok yfirstandandi árshluta, og samanburðarefnahagsreikning, miðað við lok síðasta fjárhagsárs á undan,
 - b) rekstrarreikninga fyrir yfirstandandi árshluta og uppsafnaða fyrir það sem af er yfirstandandi fjárhagsári með samanburðarreikningum fyrir samsvarandi árshluta (yfirstandandi og það sem af er árinu) síðasta fjárhagsárs á undan,
 - c) yfirlit yfir uppsafnaðar breytingar á eigin fé fyrir það sem af er núverandi fjárhagsári með samanburðaryfirliti fyrir samsvarandi tímabil á síðasta fjárhagsári á undan, og
 - d) uppsafnað sjóðstreymisyfirlit fyrir það sem af er núverandi fjárhagsári með samanburðaryfirliti fyrir samsvarandi tímabil á síðasta fjárhagsári á undan.
- 21 Fjárhagsupplýsingar um það 12 mánaða tímabil, sem lýkur við dagsetningu árshlutareiknings, og samanburðarupplýsingar fyrir síðasta 12 mánaða tímabil á undan kunna að vera gagnlegar fyrir einingu sem stunda viðskipti sem eru afar árstíðabundin. Þess vegna eru einingar, sem stunda viðskipti, sem eru afar árstíðabundin, hvattar til að íhuga að gera grein fyrir slíkum upplýsingum, að viðbættum upplýsingunum sem krafist er í liðnum að framan.
- 22 Tímabilin, sem gerð er krafa um að eining, sem semur reikningsskil á hálfis árs fresti, og eining, sem semur reikningsskil ársfjórungslega, geri grein fyrir, eru sýnd í viðbæti A.

Mikilvægi

- 23 Við ákvörðun um hvernig skuli færa, meta, flokka eða greina frá lið í árshlutareikningsskilum, skal meta mikilvægi miðað við fjárhagsupplýsingar árshlutans. Við mat á mikilvægi verður að hafa í huga að árshlutamat kann að treysta á mat í meira mæli en mat á árlegum fjárhagsupplýsingum.
- 24 Í IAS-staðli 1 og IAS-staðli 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*, er liður skilgreindur sem mikilvægur ef úrfelling hans eða rangfærsla gæti haft áhrif á hagrænar ákvarðanir notenda reikningsskilanna. Í IAS-staðli 1 er gerð krafa um sérstakar upplýsingar um mikilvæga liði, þ.m.t. (til dæmis) aflagða starfsemi, og í IAS-staðli 8 er krafist upplýsinga um breytingar á reikningshaldslegu mati, skekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum. Í stöðlunum tveimur eru ekki tölulegar leiðbeiningar um mikilvægi.
- 25 Þó að alltaf sé nauðsynlegt að nota eigin dómgreind þegar lagt er mat á hvað er mikilvægt byggist ákvörðun um færslu og upplýsingagjöf samkvæmt þessum staðli á gögnum um árshlutann einan og sér svo að árshlutatölurnar verði skiljanlegar. Þannig eru t.d. óvenjulegir liðir, breytingar á reikningsskilaaðferðum eða matsreglum og skekkjur færðar og birtar eftir því hversu mikilvægar þær eru í tengslum við árshlutagögn til að forðast að dregnar séu villandi ályktanir vegna þess að upplýsingar hafa ekki verið veittar. Höfuðmarkmiðið er að tryggja að í árshlutareikningsskilum séu allar upplýsingar sem eru nauðsynlegar til að skilja fjárhagsstöðu einingar og árangur á árshlutanum.

UPPLÝSINGAGJÖF Í ÁRLEGUM REIKNINGSSKILUM

- 26 Ef mat á fjárhæð, sem skýrt var frá á árshluta, breytist verulega á síðasta árshluta fjárhagsársins, en sérstök fjárhagsskýrsla er ekki gefin út fyrir þennan síðasta árshluta, skal greina frá eðli og fjárhæð þeirrar matsbreytingar í skýringum við árleg reikningsskil þess fjárhagsárs.
- 27 Í IAS-staðli 8 er gerð krafa um að greint sé frá eðli og (ef unnt er) fjárhæð matsbreytingar sem hefur annaðhvort veruleg áhrif á núverandi tímabili eða vænst er að hafi veruleg áhrif á síðari tímabilum. Í d-lið 16. liðar þessa staðals er gerð krafa um sambærilega upplýsingagjöf í árshlutareikningsskilum. Dæmi eru m.a. breytingar á mati á síðasta árshluta sem tengjast niðurfærslu birgða, endurskipulagningu eða virðisrýrnunartapi sem gerð var grein fyrir á fyrri hluta fjárhagsársins. Upplýsingar, sem gerð er krafa um í liðnum að framan, eru í samræmi við kröfur í IAS-staðli 8 og er ætlað að hafa þröngt gildissvið — varða aðeins breytingu á mati. Einnig er ekki krafín um frekari fjárhagsupplýsingar um árshluta í árlegum reikningsskilum sínum.

FÆRSLA OG MAT**Sömu reikningsskilaaðferðir og í árlegum reikningsskilum**

- 28 Eining skal beita sömu reikningsskilaaðferðum í árshlutareikningsskilum og er beitt í árlegum reikningsskilum, að undanskildum breytingum á reikningsskilaaðferðum sem eru gerðar eftir reikningsskiladag nýjustu, árlega reikningsskila sem skulu endurspeglast í næstu árlegu reikningsskilum. Þó skal tíðni reikningsskila einingar (árleg, hálfársleg eða ársfjórðungsleg) ekki hafa áhrif á mat á ársniðurstöðu hennar. Til að ná því markmiði er mat vegna árshlutareikningsskila miðað við það sem liðið er af árinu.
- 29 Þegar gerð er krafa um að eining beiti sömu reikningsskilaaðferðum í árshlutareikningsskilum og í árlegum reikningsskilum kann að virðast að árshlutamat sé gert eins og hver árshluti sé sjálfstætt uppgjörstímabil. Með því að setja sem skilyrði að tíðni reikningsskila einingar skuli ekki hafa áhrif á mat á ársniðurstöðu hennar er staðfest skv. 28. lið að árshluti sé hluti af lengra fjárhagsári. Mat á því sem af er árinu kann að fela í sér breytingar á mati fjárhæða sem greint var frá á fyrri árshlutum núverandi fjárhagsárs. En reglurnar um færslu eigna, skulda, tekna og gjalda á árshlutum eru þær sömu og í árlegum reikningsskilum.
- 30 Dæmi til skýringar:
- a) reglurnar um færslu og mat taps af niðurfærslu birgða, endurskipulagningu eða virðisrýrnun á árshluta eru þær sömu og eining færi eftir ef hún semdi aðeins árleg reikningsskil. Ef slíkir liðir eru færðir og metnir á einum árshluta og matið breytist á síðari árshluta sama fjárhagsárs er upphaflega matinu þó breytt á síðari árshlutanum annaðhvort með fjárhæð viðbótartaps eða með því að láta áður færða fjárhæð ganga til baka,

- b) kostnaður, sem fellur ekki að skilgreiningu á eign við lok árshluta, er ekki eignfærður í efnahagsreikningi annaðhvort af því að beðið er frekari upplýsinga um það hvort hann falli að skilgreiningu á eign eða til að jafna hagnað á árshluta fjárhagsárs, og
- c) tekjuskattgjöld eru færð á hverjum árshluta og byggjast á besta mati á vegnu meðaltali af árlegu tekjuskattshlutfalli sem vænst er fyrir fjárhagsárið í heild. Ef til vill þarf að lagfæra uppsafnaðar fjárhæðir vegna tekjuskattgjalda á einum árshluta á síðari árshluta þess fjárhagsárs ef matið á árlega tekjuskattshlutfallinu breytist.
- 31 Samkvæmt rammanum um gerð og framsetningu reikningsskila (ramminn) er færsla „það ferli að fella inn í efnahagsreikning eða rekstrarreikning lið sem fellur að skilgreiningu á reikningsskilalið og uppfyllir skilyrði fyrir færslu“. Skilgreiningar á eignum, skuldum, tekjum og gjöldum eru grundvallaratriði færslu bæði á árlegum og árshlutalegum reikningsskiladögum.
- 32 Að því er varðar eignir eiga sömu athuganir á efnahagslegum ávinningi í framtíðinni við á reikningsskiladegi árshluta og við lok fjárhagsárs einingar. Kostnaður, sem eðli sínu samkvæmt myndi ekki teljast eign við lok fjárhagsárs, telst það þá ekki heldur á reikningsskiladegi árshluta. Eins verður skuld að endurspegla skuld á reikningsskiladegi árshlutauppgjörs sem er til staðar á þeim degi eins og á árlegum reikningsskiladegi.
- 33 Grundvallareinkenni tekna og gjalda er að tengt innstreymi og útstreymi eigna og skulda hefur þegar átt sér stað. Ef þetta innstreymi og útstreymi hefur átt sér stað eru tengdar tekjur og gjöld færð, annars eru þau ekki færð. Í rammanum segir að „gjöld séu færð í rekstrarreikning þegar minnkun á væntanlegum, efnahagslegum framtíðarávinningi, sem tengist minnkun eignar eða aukningu skuldar, hafi orðið sem hægt er að meta áreiðanlega ... Samkvæmt rammanum er ekki heimilt að færa liði í efnahagsreikning sem falla ekki að skilgreiningu á eignum eða skuldum.“
- 34 Við mat á eignum, skuldum, tekjum, gjöldum og sjóðstreymi, sem greint er frá í reikningsskilunum, getur eining, sem semur aðeins árleg reikningsskil, tekið tillit til upplýsinga sem koma fram yfir allt fjárhagsárið. Matið er í raun gert á grundvelli þess sem liðið er af árinu.
- 35 Eining, sem semur reikningsskil á hálfis árs fresti, notar upplýsingar, sem eru tiltækar um mitt árið eða fljótlega eftir það, við mat í reikningsskilum fyrir fyrra sex mánaða tímabilið og upplýsingar, sem eru tiltækar við árslok eða fljótlega eftir það, fyrir tólf mánaða tímabilið. Tólf mánaða mat endurspeglar hugsanlegar breytingar á mati fjárhæða sem greint var frá fyrir fyrra sex mánaða tímabilið. Fjárhæðirnar, sem greint var frá í árshlutareikningsskilum fyrir fyrra sex mánaða tímabilið, eru ekki leiðréttar afturvirkir. Í d-lið 16. liðar og 26. lið er gerð krafa um að greint sé frá eðli og fjárhæðum allra verulegra matsbreytinga.
- 36 Eining, sem semur reikningsskil oft en á hálfis árs fresti, metur tekjur og gjöld á grundvelli þess sem er liðið af árinu fyrir hvern árshluta með þeim upplýsingum sem eru fánlegar þegar viðkomandi reikningsskil eru gerð. Fjárhæðir tekna og gjalda sem greint er frá á yfirstandandi árshluta, endurspeglar allar matsbreytingar fjárhæða sem greint var frá á fyrri árshlutum fjárhagsársins. Fjárhæðirnar, sem greint var frá á fyrri árshlutum, eru ekki leiðréttar afturvirkir. Í d-lið 16. liðar og 26. lið er gerð krafa um að greint sé frá eðli og fjárhæðum allra verulegra matsbreytinga.

Árstíðabundnar, lotubundnar eða óreglulegar tekjur

- 37 Ekki skal gera ráð fyrir eða fresta árstíðabundnum, lotubundnum eða óreglulegum tekjum á fjárhagsári við dagsetningu árshlutareikningsskila ef ekki er viðeigandi að gera ráð fyrir þeim eða fresta þeim við lok fjárhagsárs einingar.
- 38 Til dæmis má nefna arðstekjur, réttthafgreiðslur og opinbera styrki. Að auki afla sumar einingar að jafnaði meiri tekna á tilteknum árshlutum fjárhagsársins en á öðrum árshlutum og má nefna sem dæmi árstíðabundnar tekjur smásala. Slíkar tekjur eru færðar þegar þær verða til.

Kostnaður sem fellur ekki jafnt til yfir fjárhagsárið

- 39 Gera skal ráð fyrir eða fresta kostnaði sem ekki fellur til jafnt á fjárhagsári einingar í árshlutareikningsskilum þá og því aðeins að einnig er viðeigandi að gera ráð fyrir eða fresta þeim kostnaðarlið við lok fjárhagsársins.

Beiting færslu- og matsreglna

- 40 Í viðbæti B eru dæmi um beitingu almennu færslu- og matsreglnanna sem settar eru fram í 28.–39. lið.

Notkun á mati

- 41 Matsaðferðir, sem fylgja skal í árs hlutareikningsskilum, skulu tryggja að upplýsingarnar, sem með þeim fást, séu áreiðanlegar og að gerð sé viðeigandi grein fyrir öllum mikilvægum fjárhagsupplýsingum sem hafa þýðingu fyrir skilning á fjárhagsstöðu eða árangri einingar. Þó að mat, bæði í árlegum fjárhagsskýrslum og árs hlutareikningsskilum, sé oft byggt á skynsamlegu mati þarf yfirleitt að styðjast enn frekar við matsaðferðir þegar árs hlutareikningsskil eru gerð en þegar árlegar fjárhagsskýrslur eru samdar.
- 42 Í viðbæti C eru dæmi um notkun mats í árs hlutareikningsskilum.

ENDURGERÐ Á FYRRI ÁRSHLUTAREIKNINGSSKILUM

- 43 Breyting á reikningsskilaaðferð, þegar breytingin er ekki tilgreind með nýjum staðli eða túlkun, skal sýnd með því að:
- a) endurgera reikningsskil fyrri árs hluta yfirstandandi fjárhagsárs og sambærilega árs hluta allra fyrri fjárhagsára, sem verða endurgerðir í árlegum reikningsskilum í samræmi við IAS-staðal 8, eða
 - b) þegar ógerlegt er að ákvarða uppsöfnuð áhrif af því að beita nýrri reikningsskilaaðferð á öll fyrri tímabil í upphafi fjárhagsársins, að leiðrétta reikningsskil fyrri árs hlutareikningsskila yfirstandandi fjárhagsárs og sambærileg árs hlutareikningsskil fyrri fjárhagsára til þess að beita nýrri reikningsskilaaðferð framvirk frá fyrsta degi sem það er gerlegt.
- 44 Eitt markmiðanna með reglunni hér að framan er að tryggja að einni reikningsskilaaðferð sé beitt á tiltekinn flokk viðskipta á fjárhagsárinu í heild. Samkvæmt IAS-staðli 8 er breyting á reikningsskilaaðferð gefin til kynna með afturvirkri beitingu og því að fjárhagsupplýsingar fyrri tímabila eru endurgerðar eins langt aftur og gerlegt er. Ef ekki er gerlegt að ákvarða uppsafnaða fjárhæð leiðréttingar sem tengist fyrri fjárhagsárum er nýju aðferðinni hins vegar beitt framvirk samkvæmt IAS-staðli 8 frá fyrsta degi sem það er gerlegt. Áhrif reglunnar í 43. lið eru að gerð er krafa um að á yfirstandandi fjárhagsári sé öllum breytingum á reikningsskilaaðferðum beitt annaðhvort afturvirk eða, ef það er ekki gerlegt, framvirk frá upphafi fjárhagsársins í það minnsta.
- 45 Ef leyft væri að endurspeglar reikningshaldsbreytingar frá dagsetningu árs hlutareikningsskila innan fjárhagsársins hefði það í för með sér að heimilt væri að beita tveimur ólíkum reikningsskilaaðferðum á tiltekinn flokk viðskipta á sama fjárhagsári. Afleiðingarnar yrðu erfðeikar við skiptingu á árs hluta, óljósar rekstrarmiðurstöður og flókin greining og erfðara yrði að greina og skilja árs hlutaupplýsingar.

GILDISTÖKUDAGUR

- 46 Þessi staðall gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1999 eða síðar. Hvatt er til þess að staðlinum sé beitt fyrir.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 36

Virðisrýrnun eigna

MARKMIÐ

- 1 Markmiðið með þessum staðli er að mæla fyrir um þær aðferðir sem eining beitir til að tryggja að eignir hennar séu ekki bókfærðar á hærra verði en endurheimtanlegri fjárhæð. Eign er bókfærð á hærri fjárhæð en endurheimtanlegri fjárhæð ef bókfært verð er hærra en fjárhæðin sem endurheimtist með notkun eða sölu eignarinnar. Í þeim tilvikum er eignin sögð hafa rýrnað að virði og þess er krafist í staðlinum að eining færi virðisrýrnunartap. Í staðlinum er einnig tilgreint hvenær eining skuli bakfæra virðisrýrnunartap og í honum er mælt fyrir um upplýsingagiöf.

GILDISSVIÐ

- 2 Þessum staðli skal beita við færslu virðisrýrnunar allra eigna, annarra en:
 - a) birgða (sjá IAS-staðal 2, *birgðir*),
 - b) eigna sem myndast vegna verksamninga (sjá IAS-staðal 11, *verksamningar*),
 - c) frestaðra skattineigna (sjá IAS-staðal 12, *tekjuskattar*),
 - d) eigna, sem myndast vegna starfskjara (sjá IAS-staðal 19, *starfskjör*),
 - e) fjáreigna, sem falla undir gildissvið IAS-staðals 39, *fjármálagerningar: færsla og mat*,
 - f) fjárfestingareigna, sem metnar eru á gangvirði (sjá IAS-staðal 40, *fjárfestingareignir*),
 - g) lífrænna eigna, sem tengjast landbúnaðarstarfsemi og metnar eru á gangvirði, að frádregnum áætluðum kostnaði við sölu (sjá IAS-staðal 41, *landbúnaður*),
 - h) frestaðs yfirtökukostnaðar og óefnislegra eigna, sem rekja má til sammingsbundins réttar váttryggjanda samkvæmt váttryggingarsamningum innan gildissviðs IFRS-staðals 4, *váttryggingarsamningar*,
 - i) fastafjármuna (eða ráðstöfunarflokka), sem eru skilgreindir sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, *fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi*.
- 3 Þessi staðall gildir ekki um birgðir, eignir sem myndast vegna verksamninga, frestaðar skattineignir, eignir sem myndast vegna starfskjara eða eignir sem eru skilgreindar sem haldið til sölu (eða eru í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu) vegna þess að í gildandi stöðlum, sem gilda um þessar eignir, eru þegar kröfur um færslu og mat á þessum eignum.
- 4 Þessi staðall gildir um fjáreignir flokkaðar sem:
 - a) dótturfélög, eins og þau eru skilgreind í IAS-staðli 27, *samstæðureiðingsskil og aðgreind reiðingsskil*,
 - b) hlutdeildarfélög, eins og þau eru skilgreind í IAS-staðli 28, *fjárfestingar í hlutdeildarfélögum*,
 - c) samrekstur, eins og hann er skilgreindur í IAS-staðli 31, *hlutdeild í samrekstri*.

Að því er varðar virðisrýrnun annarra fjáreigna vísast í IAS-staðal 39.

- 5 Þessi staðall gildir ekki um fjáreignir innan gildissviðs IAS-staðals 39, fjárfestingareign sem metin er á gangvirði í samræmi við IAS-staðal 40, eða lífrænar eignir sem tengjast landbúnaðarstarfsemi og metnar eru á gangvirði að frádregnum kostnaði við sölu í samræmi við IAS-staðal 41. Þessi staðall gildir þó um eignir sem eru bókfærðar á endurmetinni fjárhæð (þ.e. gangvirði) í samræmi við aðra staðla eins og endurmatslíkanið í IAS-staðli 16, *varanlegir*

rekstrarfjármunir. Skilgreiningin á því, hvort virði endurmetinnar eignar kunni að hafa rýrnað, veltur á því hvaða grunnur er notaður til að ákvarða gangvirði:

- a) ef gangvirði eignarinnar er markaðsverð hennar er eini munurinn á gangvirði eignarinnar og gangvirði hennar að fráregnu söluverði beinn viðbótarkostnaður við að ráðstafa eigninni:
 - i. ef ráðstöfunarkostnaður eignar er óverulegur er endurheimtanleg fjárhæð endurmetinnar eignar nálægt eða hærri en hin endurmetna fjárhæð hennar (þ.e. gangvirði). Eftir að endurmatskröfunum hefur verið beitt í þessu tilviki er ólíklegt að endurmetna eignin hafi rýrnað að virði og því þarf ekki að áætla endurheimtanlegu fjárhæðina.
 - ii. ef ráðstöfunarkostnaður eignar er ekki óverulegur verður gangvirði að fráregnum sölukostnaði endurmetnu eignarinnar lægra en gangvirði hennar. Þess vegna rýrnar virði endurmetnu eignarinnar ef notkunarvirði er lægra en endurmetin fjárhæð (þ.e. gangvirði) hennar. Eftir að endurmatskröfunum hefur verið beitt í þessu tilviki beitir eining þessum staðli til að ákvarða hvort eignin kunni að hafa rýrnað að virði.
- b) ef gangvirði eignarinnar er ákvarðað á öðrum grundvelli en markaðsverði hennar getur endurmetin fjárhæð (þ.e. gangvirði) verið hærri eða lægri en endurheimtanleg fjárhæð hennar. Þess vegna beitir eining þessum staðli eftir að endurmatskröfunum hefur verið beitt til að ákvarða hvort eignin kunni að hafa rýrnað að virði.

SKILGREININGAR

6 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Virkur markaður er markaður þar sem öll eftirfarandi skilyrði eru fyrir hendi:

- a) vörur, sem viðskipti eru með á markaðnum, eru einsleitar,
- b) unnt er að finna kaupendur og seljendur sem eru fúsir til viðskipta hvenær sem er og
- c) almenningur getur nálgast upplýsingar um verð.

Dagsetning samnings um sameiningu fyrirtækja er dagurinn sem efnislegt samkomulag næst milli aðilanna sem sameinast og, þegar um er að ræða einingar sem skráðar eru á almennum markaði, tilkynnt er um hann til almennings. Þegar um er að ræða fjandsamlega yfirtöku er fyrsti dagur efnislegs samnings milli aðilanna, sem sameinast, dagurinn þegar nægjanlegur fjöldi eigenda yfirtekna aðilans hefur samþykkt tilboð yfirtökuaðilans til að yfirtökuaðilinn öðlist yfirráð yfir yfirtekna aðilanum.

Bókfært verð er sú fjárhæð sem færð er til eignar eftir frádrátt á öllum uppsöfnuðum afskriftum og uppsöfnuðum virðisrýrnunartöpum.

Fjárskapandi eining er minnsti, skilgreinanlegi eignaflokkur sem skilar innstreymi handbærs fjár sem er að stærstum hluta óháð innstreymi handbærs fjár frá öðrum eignum eða eignaflokkum.

Heildareignir fyrirtækis eru eignir, aðrar en viðskiptavild, sem stuðla að framtíðarsjóðstreymi hjá fjárskapandi einingu, sem verið er að endurskoða, og hjá öðrum fjárskapandi einingum.

Ráðstöfunarkostnaður er viðbótarkostnaður, sem rekja má beint til ráðstöfunar eignar eða fjárskapandi einingar, að undanskildum fjármagnskostnaði og tekjuskattkostnaði.

Afskrifanleg fjárhæð er kostnaðarverð eignar eða önnur fjárhæð, sem kemur í stað kostnaðarverðs í reikningsskilunum, að fráregnu hrakvirði hennar.

Afskriftir eru kerfisbundin skipting afskrifanlegrar fjárhæðar eignar á nýtingartíma hennar⁽¹⁾.

Gangvirði að fráregnum sölukostnaði er sú fjárhæð sem fæst með sölu eignar eða fjárskapandi einingar í viðskiptum ótengdra aðila, sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna, að fráregnum ráðstöfunarkostnaði.

⁽¹⁾ Þegar um er að ræða óefnislega eign er hugtakið „afskriftir óefnislegra eigna“ notað í stað „afskriftir fastafjármuna“. Bæði hugtökin merkja það sama.

Virðisrýrnunartap er sú fjárhæð sem bókfært verð eignar eða fjárskapandi einingar er umfram endurheimtanlega fjárhæð hennar.

Endurheimtanleg fjárhæð eignar eða fjárskapandi einingar er sú fjárhæð sem er gangvirði að frádregnum sölukostnaði eða notkunarvirði hennar hvor heldur fjárhæðin er hærri.

Nýtingartími er annaðhvort:

- a) tímabilið, sem vænst er að eining noti eign, eða
- b) fjöldi framleiðslueininga eða sambærilegra eininga sem vænta má að einingin afli með eigninni.

Notkunarvirði er núvirði framtíðarsjóðstreymis sem vænst er að myndist af eign eða fjárskapandi einingu.

AÐGREINING EIGNAR SEM GÆTI HAFA RÝRNAÐ AÐ VIRÐI

- 7 Í 8.–17. lið er tilgreint hvenær ákvarða skal endurheimtanlega fjárhæð. Í þessum kröfum er hugtakið „eign“ notað en kröfurnar gilda jafnt um einstaka eign eða fjárskapandi einingu. Uppbygging þess sem eftir er af þessum staðli er sem hér segir:
 - a) Í 18.–57. lið eru settar fram kröfur um mat á endurheimtanlegri fjárhæð. Í þessum kröfum er hugtakið „eign“ einnig notað en kröfurnar gilda jafnt um einstaka eign og fjárskapandi einingu,
 - b) Í 58.–108. lið eru settar fram kröfur um færslu og mat virðisrýrnunartaps. Fjallað er um færslu og mats virðisrýrnunartaps vegna einstakra eigna annarra en viðskiptavildar í 58.–64. lið. Í 65.–108. lið er fjallað um færslu og mat virðisrýrnunartaps vegna fjárskapandi eininga og viðskiptavildar,
 - c) Í 109.–116. lið eru settar fram kröfur um bakfærslu virðisrýrnunartaps sem fært var á eign eða fjárskapandi einingu á fyrri tímabilum. Í þessum kröfum er hugtakið „eign“ aftur notað en kröfurnar gilda jafnt um einstaka eign og fjárskapandi einingu. Viðbótarkröfur eru settar fram fyrir einstaka eign í 117.–121. lið, fyrir fjárskapandi einingu í 122. og 123. lið og fyrir viðskiptavild í 124. og 125. lið,
 - d) Í 126.–133. lið eru tilgreindar upplýsingarnar sem gefa þarf um virðisrýrnunartap og bakfærslu virðisrýrnunartaps vegna eigna og fjárskapandi eininga. Í 134.–137. lið eru tilgreindar viðbótarkröfur um upplýsingar fyrir fjárskapandi einingar sem viðskiptavild eða óefnislegum eignum með ótiltekinn nýtingartíma hefur verið skipt á í þeim tilgangi að prófa hvort virðisrýrnun hafi orðið.
- 8 Eign hefur rýrnað að virði þegar bókfært verð hennar er herra en endurheimtanleg fjárhæð hennar. Í 12.–14. lið er lýst vísbendingum um að virðisrýrnunartap hafi orðið. Ef einhver þessara vísbendinga er fyrir hendi er gerð krafa um að eining vinni formlegt mat á endurheimtanlegri fjárhæð. Ef engin vísbending er um hugsanlegt virðisrýrnunartap er ekki gerð krafa um það í þessum staðli að eining vinni formlegt mat á endurheimtanlegri fjárhæð með þeirri undantekningu sem lýst er í 10. lið.
- 9 Eining skal hvern reikningskiladag meta hvort einhverjar vísbendingar eru um að eign kunni að hafa rýrnað að virði. Ef slík vísbending er fyrir hendi skal eining meta endurheimtanlega fjárhæð eignarinnar.
- 10 Óháð því hvort vísbending er fyrir hendi um að virðisrýrnun hafi orðið skal eining einnig:
 - a) kanna virðisrýrnun á óefnislegri eign með ótakmarkaðan nýtingartíma eða óefnislegri eign sem er ekki enn tiltek til notkunar árlega með því að bera bókfært verð hennar saman við endurheimtanlega fjárhæð hennar. Virðisrýrnunarprófið má framkvæma hvenær sem er á árlegu tímabili að því tilskildu að það sé framkvæmt á sama tíma ár hvert. Kanna má virðisrýrnun mismunandi óefnislegra eigna á mismunandi tímum. Ef slík óefnisleg eign var í upphafi færð á yfirstandandi árlegu tímabili skal þó kanna virðisrýrnun þeirrar óefnislegu eignar fyrir lok yfirstandandi árlega tímabilsins.
 - b) kanna árlega hvort virðisrýrnun hafi orðið á viðskiptavild sem yfirtekin er við sameiningu fyrirtækja í samræmi við 80.–99. lið.

- 11 Meiri óvissa ríkir um getu óefnislegrar eignar til að mynda nægan, efnahagslegan framtíðarávinning svo að bókfært verð hennar endurheimtist áður en eignin er tiltæk til notkunar heldur en eftir að hún er tiltæk til notkunar. Af þeirri ástæðu er gerð krafa um það í þessum staðli að eining kanni a.m.k. árlega virðisrýrnun á bókfærðu verði óefnislegrar eignar, sem er ekki enn tiltæk til notkunar.
- 12 Við mat á því hvort vísbendingar séu um að eign kunni að hafa rýrnað að virði skal eining a.m.k. taka tillit til eftirfarandi vísbendinga:
- Ytri upplýsinga
- a) á tímabilinu hefur markaðsverð eignar lækkað mikið umfram það sem vænta mætti vegna framrásar tímans eða venjulegrar notkunar,
 - b) verulegar breytingar, sem hafa neikvæð áhrif á einingu, hafa átt sér stað á tímabilinu eða munu eiga sér stað í náinni framtíð í tæknilegu, markaðslegu, efnahagslegu eða lagalegu umhverfi, sem einingin starfar í, eða á þeim markaði sem eign tilheyrir.
 - c) markaðsvextir eða annað markaðshlutfall arðsemi fjárfestinga hefur hækkað á tímabilinu og hækkanirnar munu líklega hafa áhrif á afvöxtunarstuðulinn sem notaður er til að reikna notkunarvirði eignar og lækka endurheimtanlega fjárhæð eignar verulega,
 - d) bókfært verð hreinna eigna einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, er herra en markaðsvirði hennar.
- Innri upplýsinga
- e) vísbendingar eru fyrir hendi um úreldingu eða efnislegar skemmdir á eign,
 - f) verulegar breytingar, sem hafa neikvæð áhrif á eininguna, hafa átt sér stað á tímabilinu eða þess er vænst að þær muni eiga sér stað í náinni framtíð að því er varðar hversu mikið eða á hvaða hátt eign er notuð eða búist er við að hún verði notuð. Til þessara breytinga teljast tilvik þegar eignin er ekki notuð, áætlanir um stöðvun eða endurskipulagningu rekstrar, sem eign tilheyrir, og áætlanir um ráðstöfun eignar fyrir áður áætlaða dagsetningu og endurmat á að nýtingartími hennar sé sem takmarkaður fremur en ótakmarkaður (1),
 - g) í innri skýrslugerð eru fyrir hendi vísbendingar sem gefa til kynna að efnahagslegur árangur eignar sé eða muni verða verri en vænst hafði verið.
- 13 Skráin í 12. lið er ekki tæmandi. Eining getur fundið aðrar vísbendingar um að eign kunni að hafa rýrnað að virði og þær útheimta að einingin ákvarði endurheimtanlega fjárhæð eignar eða, þegar um er að ræða viðskiptavild, að hún framkvæmi virðisrýmunarpróf í samræmi við 80.–99. lið.
- 14 Vísbendingar úr innri skýrslugerð, sem gefa til kynna að eign kunni að hafa rýrnað að virði, eru m.a.:
- a) sjóðstreymi vegna kaupa á eigninni eða síðari þörf fyrir handbært fé til að reka eignina eða viðhalda henni, sem er umtalsvert meira en það sem upphaflega var gert ráð fyrir í fjárhagsáætlun,
 - b) raunverulegt, hreint sjóðstreymi eða rekstrarhagnaður eða -tap af eigninni, sem er umtalsvert meira en það sem gert var ráð fyrir í fjárhagsáætlun,
 - c) umtalsverð lækkun á áætluðu, hreinu sjóðstreymi eða rekstrarhagnaði eða umtalsverð hækkun á áætluðu tapi vegna eignarinnar eða
 - d) rekstrartap eða hreint útstreymi handbærs fjár vegna eignarinnar þegar fjárhæðir yfirstandandi tímabils eru lagðar saman við fjárhæðir í framtíðarfjárhagsáætlun.
- 15 Eins og fram kemur í 10. lið er gerð krafa um það í þessum staðli að virðisrýrnun óefnislegrar eignar með ótakmarkaðan nýtingartíma, eða sem er ekki enn tiltæk til notkunar, og viðskiptavildar sé prófuð a.m.k. árlega. Hugtakið um mikilvægi á við þegar reynt er að komast að því hvort meta þarf endurheimtanlega fjárhæð eignar að undanskildum þeim tilvikum þegar kröfur 10. liðar eiga við. Ef fyrri útreikningar sýna t.d. að endurheimtanleg fjárhæð eignar er umtalsvert hærri en bókfært verð hennar þarf einingin ekki að endurmeta endurheimtanlega fjárhæð eignarinnar ef engir atburðir hafa átt sér stað sem myndu eyða mismuninum. Eins kann fyrri greining að sýna að endurheimtanleg fjárhæð eignar er ekki háð einni (eða fleiri) af vísbendingunum sem taldar eru upp í 12. lið.

(¹) Þegar eign uppfyllir skilyrði um að vera skilgreind sem haldið til sölu (eða innifalín í ráðstöfunarflokkum sem er skilgreindur sem haldið til sölu) fellur hún utan gildissviðs þessa staðals og er færð í samræmi við IFRS-staðal 5, fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi.

- 16 Til skýringar á 15. lið er ekki gerð krafa um að eining framkvæmi formlegt mat á endurheimtanlegri fjárhæð eignar í eftirfarandi tilvikum ef markaðsvextir eða aðrir markaðsávöxtunarstuðlar á fjárfestingar hafa hækkað á tímabilinu:
- a) ef ólíklegt er að afvöxtunarstuðullinn sem notaður er til að reikna út notkunarvirði eignarinnar verði fyrir áhrifum af hækkingu þessara markaðsvaxta. Til dæmis getur verið um að ræða að hækkanir á skammtímavöxtum hafi ekki mikilvæg áhrif á afvöxtunarstuðulinn, sem notaður er á eign sem á langan nýtingartíma eftir,
 - b) ef líklegt er að afvöxtunarstuðullinn, sem notaður er til að reikna út notkunarvirði eignarinnar, verði fyrir áhrifum af hækkingu þessara markaðsvaxta en fyrri næmisgreining á endurheimtanlegri fjárhæð sýnir:
 - i. að ólíklegt er að veruleg lækkun verði á endurheimtanlegri fjárhæð vegna þess að framtíðarsjóðstreymi muni líklega einnig hækka (í sumum tilvikum gæti eining t.d. sýnt fram á að hún lagi tekjur sínar að hækkingunum á markaðsvöxtum) eða
 - ii. að lækkunin á endurheimtanlegri fjárhæð muni líklega ekki leiða til verulegs virðisrýmunartaps.
- 17 Ef vísbending er um að eign kunni að hafa rýrnað að virði getur það gefið til kynna að sá nýtingartími sem eftir er, afskriftaraðferð eða hrakvirði eignarinnar þarfnist endurskoðunar og aðlögunar samkvæmt þeim staðli sem á við um eignina jafnvel þó að ekkert virðisrýmunartap sé fært vegna eignarinnar.

MAT Á ENDURHEIMTANLEGRI FJÁRHÆÐ

- 18 Í þessum staðli er endurheimtanleg fjárhæð skilgreind sem sú fjárhæð eignar eða fjárskapandi einingar sem er hærri af gangvirði að frádregnum sölukostnaði eða notkunarvirði hennar. Í 19.–57. lið eru settar fram kröfur um mat á endurheimtanlegri fjárhæð. Í þessum kröfum er hugtakið „eign“ notað en kröfurnar gilda jafnt um einstaka eign og fjárskapandi einingu.
- 19 Ekki er alltaf nauðsynlegt að ákvarða bæði gangvirði eignar að frádregnum sölukostnaði og notkunarvirði hennar. Ef önnur þessara fjárhæða er hærri en bókfært verð eignarinnar hefur eignin ekki rýrnað að virði og ekki er nauðsynlegt að meta hina fjárhæðina.
- 20 Það getur verið mögulegt að ákvarða gangvirði að frádregnum sölukostnaði jafnvel þó að ekki fari fram viðskipti með eign á virkum markaði. Stundum er þó ekki mögulegt að ákvarða gangvirði að frádregnum sölukostnaði vegna þess að enginn grundvöllur er til að framkvæma áreiðanlegt mat á fjárhæðinni sem fæst með sölu eignarinnar í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna. Í því tilviki getur eining notað notkunarvirði eignarinnar sem endurheimtanlega fjárhæð hennar.
- 21 Ef engin ástæða er til að ætla að notkunarvirði eignar sé verulega herra en gangvirði hennar að frádregnum sölukostnaði má nota gangvirði eignar að frádregnum sölukostnaði sem endurheimtanlega fjárhæð hennar. Þessu er oft háttáð svo þegar um er að ræða eign sem ætluð er til ráðstöfunar. Þetta stafar af því að notkunarvirði eignar, sem ætluð er til ráðstöfunar, er aðallega hreint ráðstöfunarverð vegna þess líklegt er að framtíðarsjóðstreymi vegna áframhaldandi notkunar eignarinnar fram að ráðstöfun verði óverulegt.
- 22 Endurheimtanleg fjárhæð er ákvörðuð fyrir einstaka eign nema eignin skili ekki innstreymi handbærs fjár sem er að stórum hluta óháð því innstreymi sem myndast vegna annarra eigna eða eignaflokka. Í þeim tilvikum er endurheimtanleg fjárhæð ákvörðuð fyrir þá fjárskapandi einingu sem eignin tilheyrir (sjá 65.–103. lið) nema:
- a) gangvirði eignarinnar að frádregnum sölukostnaði sé annaðhvort herra en bókfært verð hennar eða
 - b) unnt sé að áætla að notkunarvirði eignarinnar sé nálægt gangvirði að frádregnum sölukostnaði hennar og unnt sé að ákvarða gangvirði að frádregnum sölukostnaði.
- 23 Í sumum tilvikum kann mat, meðaltöl og einfaldari reikningsaðferðir að veita raunhæfa nálgun á þeim ítarlegu útreikningum sem sýndir eru í þessum staðli til að ákvarða gangvirði að frádregnum sölukostnaði eða notkunarvirði.

Mat á endurheimtanlegri fjárhæð ófnislegrar eignar með ótakmarkaðan nýtingartíma

- 24 Í 10. lið er gerð krafa um að virðisrýrnun ófnislegrar eignar með ótakmarkaðan nýtingartíma sé prófuð árlega með því að bera bókfært verð hennar saman við endurheimtanlega fjárhæð hennar, óháð því hvort einhver vísbending sé um að hún hafi rýrnað að virði. Þó er heimilt að nota nýjasta ítarlega útreikning á endurheimtanlegri fjárhæð slíkrar eignar sem gerður var á fyrra tímabili til að prófa hvort sú eign hafi rýrnað að virði á yfirstandandi tímabili, að því tilskildu að öll eftirfarandi viðmið séu uppfyllt:
- a) ef ófnislega eignin skilar ekki innstreymi handbærs fjár af áframhaldandi notkun sem er að stórum hluta óháð því innstreymi sem myndast vegna annarra eigna eða eignaflokka, og er því virðisrýrnunarprófuð sem hluti af fjárskapani einingunni sem hún tilheyrir, hafa eignir og skuldir sem sú eining samanstendur af ekki breyst verulega frá nýjasta útreikningi á endurheimtanlegu fjárhæðinni,
 - b) niðurstaða nýjasta útreiknings á endurheimtanlegri fjárhæð var fjárhæð sem var umtalsvert hærri en bókfært verð eignarinnar og
 - c) byggt á greiningu atburða, sem hafa átt sér stað, og aðstæðna, sem hafa breyst frá nýjasta útreikningi á endurheimtanlegri fjárhæð, eru hverfandi líkur á því að gildandi ákvörðun á endurheimtanlegri fjárhæð sé lægri en bókfært verð eignarinnar.

Gangvirði að frádregnum sölukostnaði

- 25 Besta vísbendingin um gangvirði eignar að frádregnum sölukostnaði er verð í bindandi sölusamningi í viðskiptum ótengdra aðila sem er leiðrétt vegna viðbótarkostnaðar sem rekja má beint til ráðstöfunar eignarinnar.
- 26 Ef enginn bindandi sölusamningur er fyrir hendi en viðskipti með eign fara fram á virkum markaði er gangvirði að frádregnum sölukostnaði markaðsverð eignarinnar, að frádregnum ráðstöfunarkostnaði. Viðeigandi markaðsverð er venjulega gildandi kauptilboðsverð. Þegar gildandi kauptilboðsverð liggur ekki fyrir kann verð í nýjstu viðskiptum að skapa grundvöll fyrir mat á gangvirði að frádregnum sölukostnaði, að því tilskildu að ekki hafi átt sér stað veruleg breyting á efnahagslegum aðstæðum milli viðskiptadags og þess dags þegar matið er framkvæmt.
- 27 Ef ekki liggur fyrir bindandi sölusamningur eða virkur markaður fyrir eign er gangvirði að frádregnum sölukostnaði byggt á bestu upplýsingum sem fáanlegar eru til að endurspeglar fjárhæðina sem einingin gæti fengið við dagsetningu efnahagsreiknings fyrir ráðstöfun eignarinnar í viðskiptum ótengdra aðila þar sem aðilar eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna, að frádregnum ráðstöfunarkostnaði. Við ákvörðun þessarar fjárhæðar tekur eining tillit til niðurstaðna nýliðinna viðskipta með sambærilegar eignir í sömu atvinnugrein. Gangvirði að frádregnum sölukostnaði endurspeglar ekki nauðungarsölu nema stjórnendur neyðist til að selja strax.
- 28 Ráðstöfunarkostnaður, annar en sá sem þegar hefur verið skuldfærður, er dreginn frá við ákvörðun gangvirðis að frádregnum sölukostnaði. Dæmi um slíkan kostnað eru lögfræðikostnaður, stimpilgjald og sambærilegir viðskiptaskattar, kostnaður við að fjarlægja eign og beinn viðbótarkostnaður við að undirbúa eign til sölu. Þó eru uppsagnarkjör (eins og þau eru skilgreind í IAS-staðli 19) og kostnaður, sem tengist samdrætti eða endurskipulagningu fyrirtækis eftir ráðstöfun eignar, ekki beinn viðbótarkostnaður við sölu eignar.
- 29 Stundum krefst ráðstöfun eignar þess að kaupandi yfirtaki skuld og einungis eitt gangvirði að frádregnum sölukostnaði er fáanlegt fyrir bæði eignina og skuldina. Í 78. lið er útskýrt hvernig farið skal með slík tilvik.

Notkunarvirði

- 30 Eftirfarandi þættir skulu endurspeglast í útreikningi á notkunarvirði eignar:
- a) mat á framtíðarsjóðstreyminu sem einingin væntir að fá af eigninni,
 - b) væntingar um hugsanlegar breytingar á fjárhæð eða tímasetningu þessa framtíðarsjóðstreymis,
 - c) tímavirði peninga táknað með núverandi áhættulausum markaðsvöxtum,
 - d) verðið sem greitt er fyrir að taka á sig óvissuna sem felst í eigninni og
 - e) aðrir þættir, svo sem lausafjárskortur, sem markaðsaðilar myndu láta koma fram í verðlagningu framtíðarsjóðstreymis sem einingin væntir að fá af eigninni.

- 31 Mat á notkunarvirði eignar felur í sér eftirfarandi skref:
- mat á inn- og útstreymi handbærs fjár í framtíðinni, sem mun fást af áframhaldandi notkun eignarinnar og endanlegri ráðstöfun hennar, og
 - beitingu viðeigandi afvöxtunarstuðuls gagnvart þessu framtíðarsjóðstreymi.

- 32 Þættina sem auðkenndir eru í b-, d- og e-lið 30. liðar má endurspegla sem leiðréttingar á framtíðarsjóðstreymi eða leiðréttingar á afvöxtunarstuðli. Niðurstaðan, sem fæst með þeirri aðferð sem eining notar til að endurspegla væntingar um hugsanlegar breytingar á fjárhæð eða tímasetningu framtíðarsjóðstreymis, skal, án tillits til þess hvaða aðferð er notuð, endurspegla vænt núvirði framtíðarsjóðstreymis, þ.e. vegið meðaltal allra hugsanlegra niðurstaðna. Í viðbæti A eru frekari leiðbeiningar um notkun núvirðisaðferðar við mat á notkunarvirði eignar.

Grundvöllur mats á framtíðarsjóðstreymi

- 33 Við mat á notkunarvirði skal eining:
- byggja sjóðstreymisspá á raunhæfum og rökstuddum forsendum sem sýna besta mat stjórnenda á efnahagsaðstæðunum sem verða fyrir hendi það sem eftir er af nýtingartíma eignarinnar. Ytri vísbendingar skulu hafa meira vægi,
 - byggja sjóðstreymisspár á nýjustu fjárhagsáætlunum/-spám sem stjórnendur hafa samþykkt en ekki taka tillit til inn- og útstreymis handbærs fjár í framtíðinni sem búist er við af fjárhagslegri framtíðarendurskipulagningu eða vegna þess að árangur eignarinnar er bættur eða lagaður. Spár, sem byggja á þessum fjárhagsáætlunum/-spám, skulu að hámarki ná yfir fimm ára tímabil nema unnt sé að færa rök fyrir lengra tímabili.
 - meta sjóðstreymisspár fram yfir tímabilið sem nýjustu fjárhagsáætlanir/-spár ná yfir með því að nota framreikning, byggðan á fjárhagsáætlunum/-spánum með stöðugum eða lækkandi vaxtarhraða fyrir árin á eftir nema unnt sé að færa rök fyrir auknum hraða. Þessi vaxtarhraði skal ekki vera meiri en langtímameðalvaxtarhraði vörunnar, atvinnugreinarinnar eða landsins eða landanna, sem einingin starfar í, eða á þeim markaði þar sem eignin er notuð nema unnt sé að færa rök fyrir meiri hraða.
- 34 Stjórnendur meta réttmæti forsendnanna, sem gildandi sjóðstreymisspár eru byggðar á, með því að kanna ástæður fyrir mismun á fyrri sjóðstreymisspám og raunverulegu sjóðstreymi. Stjórnendur skulu tryggja að forsendurnar sem gildandi sjóðstreymisspár eru byggðar á séu í samræmi við fyrra raunverulegt sjóðstreymi, að því tilskildu að áhrif síðari atburða eða aðstæðna, sem voru ekki til staðar þegar raunverulega sjóðstreymið myndaðist, geri það viðeigandi.
- 35 Ítarlegar, skýrar og áreiðanlegar fjárhagsáætlanir/-spár um framtíðarsjóðstreymi að því er tekur til tímabila, sem eru lengri en fimm ár, liggja yfirleitt ekki fyrir. Af þessum sökum er mat stjórnenda á framtíðarsjóðstreymi byggt á nýjustu fjárhagsáætlunum/-spám fyrir næstu fimm ár að hámarki. Stjórnendur mega nota sjóðstreymisspár sem eru byggðar á fjárhagsáætlunum/-spám fyrir tímabil sem er lengra en fimm ár ef þeir eru þess fullvissir að þessar spár séu áreiðanlegar og þeir geti sýnt fram á getu sína, sem byggist á fyrri reynslu, til að spá fyrir um sjóðstreymi á þessu lengra tímabili af nákvæmni.
- 36 Sjóðstreymisspár þar til nýtingartíma eignar lýkur eru metnar með því að framreikna spár um sjóðstreymi sem eru byggðar á fjárhagsáætlunum/-spám með því að nota vaxtarhraða fyrir árin á eftir. Þessi hraði er stöðugur eða fer lækkandi nema hraðaaukning samsvari hlutlægum upplýsingum um mynstur á lífsskeiði vöru eða atvinnugreinar. Vaxtarhraðinn er núll eða neikvæður ef við á.
- 37 Þegar skilyrði eru ákjósanleg er líklegt að samkeppnisaðilar komi inn á markað og takmarki vöxt. Þegar til lengri tíma er lítið (t.d. 20 ára) munu því einingar eiga erfitt með að fara fram úr sögulegum meðalvaxtarhraða þeirra vara, atvinnugreina, eða lands eða landa, sem einingin starfar í, eða markaðarins þar sem eignin er notuð.
- 38 Þegar upplýsingar úr fjárhagsáætlunum/-spám eru notaðar skoðar eining hvort upplýsingarnar endurspegli raunhæfar og rökstuddar forsendur og sýni besta mat stjórnenda á þeim efnahagsaðstæðum sem verða það sem eftir er af nýtingartíma eignarinnar.

Samsetning mats á framtíðarsjóðstreymi

- 39 Mat á framtíðarsjóðstreymi skal fela í sér:
- spár um innstreymi handbærs fjár af áframhaldandi notkun eignarinnar,

- b) spár um útstreymi handbærs fjár, sem nauðsynlegt er í þeim tilgangi að mynda innstreymi handbærs fjár af áframhaldandi notkun eignarinnar (þ.m.t. útstreymi handbærs fjár til að undirbúa eignina til notkunar) og sem rekja má beint eða ráðstafa til eignarinnar á raunhæfum og samræmdum grundvelli, og
- c) hreint sjóðstreymi, ef eitthvert er, sem verður móttækið (eða greitt) vegna ráðstöfunar eignarinnar við lok nýtingartíma hennar.
- 40 Mat á framtíðarsjóðstreymi og afvöxtunarstuðullinn endurspeglar svipaðar forsendur um verðhækkunar sem rekja má til almennrar verðbólgu. Ef afvöxtunarstuðullinn felur í sér áhrif verðhækkana, sem rekja má til almennrar verðbólgu, er framtíðarsjóðstreymi því metið á nafnvirði. Ef afvöxtunarstuðullinn felur ekki í sér áhrif verðhækkana sem rekja má til almennrar verðbólgu er framtíðarsjóðstreymi metið á raunvirði (en felur í sér sérstakar verðhækkunar eða verðlækkunar í framtíðinni).
- 41 Spár um útstreymi handbærs fjár taka til daglegs viðhalds á eigninni auk óbeins framtíðarkostnaðar sem rekja má beint til eða ráðstafa á notkun eignarinnar á raunhæfum og samræmdum grundvelli.
- 42 Þegar bókfært verð eignar felur ekki í sér allt útstreymi handbærs fjár áður en hún er tilbúin til notkunar eða sölu felur mat á framtíðarútstreymi handbærs fjár í sér mat á frekara útstreymi handbærs fjár sem vænst er áður en eignin er tilbúin til notkunar eða sölu. Þetta á t.d. við um byggingu, sem verið er að reisa, eða þróunarverkefni sem ekki er enn lokið.
- 43 Til að forðast tvítalningu skal mat á framtíðarsjóðstreymi ekki fela í sér:
- a) innstreymi handbærs fjár frá eignum, sem skila innstreymi handbærs fjár, sem er að stórum hluta óháð innstreymi handbærs fjár frá eigninni sem verið er að endurskoða (t.d. fjáreignir eins og viðskiptakröfur) og
- b) útstreymi handbærs fjár sem tengist skuldbindingum sem hafa verið skuldfærðar (t.d. skuldir, lífeyrir eða áætlaðar skuldbindingar).
- 44 Framtíðarsjóðstreymi skal metið miðað við núverandi ástand eignarinnar. Mat á framtíðarsjóðstreymi skal ekki fela í sér mat á inn- og útstreymi handbærs fjár sem búið er við að myndist vegna:
- a) fjárhagslegrar framtíðarendurskipulagningar, sem einingin hefur ekki enn skuldbundið sig til eða
- b) þess að árangur eignarinnar er bættur eða lagaður.
- 45 Vegna þess að framtíðarsjóðstreymi er metið miðað við núverandi ástand eignarinnar endurspeglar notkunarvirði ekki:
- a) framtíðarútstreymi handbærs fjár eða tengdan sparnað vegna lækkunar á kostnaði (t.d. lækkunar á starfsmannakostnaði) eða ávinning sem vænst er að verði af fjárhagslegri framtíðarendurskipulagningu, sem eining hefur ekki enn skuldbundið sig til eða
- b) framtíðarútstreymi handbærs fjár sem bætir eða lagar efnahagslegan árangur eignarinnar eða tengt innstreymi handbærs fjár sem búið er við að myndist af slíku útstreymi.
- 46 Endurskipulagning er áætlun sem er skipulögð og stýrt af stjórnendum og breytir verulega umfangi viðskiptanna, sem eining fæst við, eða á hvaða hátt viðskiptin fara fram. Í IAS-staðli 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*, er að finna leiðbeiningar sem skýra hvenær eining telst skuldbundin til endurskipulagningar.
- 47 Þegar eining skuldbindur sig til endurskipulagningar er líklegt að hún hafi áhrif á sumar eignir. Þegar eining hefur skuldbundið sig til endurskipulagningar:
- a) endurspeglast sparnaður vegna lækkunar á kostnaði og annar ávinningur af endurskipulagningunni í ákvörðun notkunarvirðis, í mati á inn- og útstreymi handbærs fjár í framtíðinni (byggt á nýjustu fjárhagsáætlunum/-spám sem stjórnendur hafa samþykkt) og
- b) er mat á framtíðarútstreymi handbærs fjár vegna endurskipulagningarinnar innifalið í endurskipulagningarákvæði samkvæmt IAS-staðli 37.

Skýringardæmi 5 sýnir áhrif framtíðarendurskipulagningar á útreikning notkunarvirðis.

- 48 Þar til eining stofnar til útstreymi handbærs fjár sem bætir eða eykur efnahagslegan árangur eignar felur mat á framtíðarsjóðstreymi ekki í sér áætlað framtíðarinnstreymi handbærs fjár sem vænst er að verði vegna aukins efnahagslegs ávinnings af þessu útstreymi handbærs fjár (sjá skýringardæmi 6).
- 49 Mat á framtíðarsjóðstreymi tekur til handbærs fjár sem er nauðsynlegt til að viðhalda því stigi efnahagslegs ávinnings sem vænst er að verði af eigninni í núverandi ástandi. Þegar fjárskapandi eining samanstendur af eignum með mismunandi áætlaðan nýtingartíma sem allar eru nauðsynlegar fyrir áframhaldandi rekstur einingarinnar er endurnýjun eigna með styttri nýtingartíma talin hluti af daglegu viðhaldi einingarinnar þegar framtíðarsjóðstreymi sem tengist einingunni er metið. Þegar einstök eign samanstendur af einingum með mismunandi áætlaðan nýtingartíma er endurnýjun eininga með styttri nýtingartíma á sama hátt talin hluti af daglegu viðhaldi einingarinnar þegar framtíðarsjóðstreymi sem eignin myndar er metið.
- 50 Mat á framtíðarsjóðstreymi skal ekki fela í sér:
- inn- eða útstreymi handbærs fjár vegna fjármögnunarhreyfinga eða
 - endurgreiðslur eða greiðslur á tekjuskatti.
- 51 Mat á framtíðarsjóðstreymi endurspeglar forsendur sem samræmast því hvernig afvöxtunarstuðull er ákvarðaður. Að öðrum kosti eru áhrif sumra forsendna tvítalin eða lítið er fram hjá þeim. Vegna þess að tímavirði peninga er tekið til skoðunar með því að afvaxta metið framtíðarsjóðstreymi felur þetta sjóðstreymi ekki í sér inn- eða útstreymi vegna fjármögnunarhreyfinga. Eins er framtíðarsjóðstreymi einnig metið fyrir skatta þar sem afvöxtunarstuðull er ákvarðaður fyrir skatta.
- 52 Mat á hreinu sjóðstreymi, sem verður mótttekið (eða greitt) vegna ráðstöfunar eignar við lok nýtingartíma, skal vera sú fjárhæð sem eining væntir að fá fyrir ráðstöfun eignarinnar í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna, að frádregnum áætluðum ráðstöfunarkostnaði.
- 53 Mat á hreinu sjóðstreymi sem verður mótttekið (eða greitt) vegna ráðstöfunar eignar við lok nýtingartíma er ákvarðað á sambærilegan hátt og gangvirði eignar að frádregnum sölukostnaði nema að eftirfarandi gildir við mat á þessu hreina sjóðstreymi:
- einingin notar það verð sem var í gildi á þeim degi, sem matið var unnið á sambærilegum eignum, sem hafa lokið nýtingartíma sínum og voru reknar við sambærilegar aðstæður og eignin verður notuð við,
 - einingin leiðréttir þetta verð vegna áhrifa af framtíðarverðhækkunum vegna almennrar verðbólgu og áhrifa af sérstökum framtíðarverðhækkunum eða -lækkunum. Ef ekki er tekið tillit til áhrifa af almennri verðbólgu í mati á framtíðarsjóðstreymi af áframhaldandi notkun eignarinnar og með afvöxtunarstuðli undanskilur einingin líka þessi áhrif af mati á hreinu sjóðstreymi vegna ráðstöfunar.

Framtíðarsjóðstreymi í erlendum gjaldmiðli

- 54 Framtíðarsjóðstreymi er metið í þeim gjaldmiðli sem það verður til í og síðan afvaxtað með afvöxtunarstuðli sem er videigandi fyrir þann gjaldmiðil. Eining umreiknar núvirðið á stundargengi dagsetningar útreiknings notkunarvirðis.

Afvöxtunarstuðull

- 55 Afvöxtunarstuðullinn eða -stuðlarnir skulu vera afvöxtunarstuðull eða -stuðlar fyrir skatta sem endurspeglar núverandi markaðsmat á:
- tímavirði peninga og
 - áhættunni sem fylgir þessari eign sérstaklega sem mat á framtíðarsjóðstreymi hefur ekki verið leiðrétt fyrir.
- 56 Stuðull, sem endurspeglar núverandi markaðsmat á tímavirði peninga og áhættuna sem fylgir eigninni sérstaklega, er sú ávöxtun sem fjárfestar myndu þarfnast ef þeir ættu að velja fjárfestingu sem myndi skila sjóðstreymi sem að fjárhæð, tímasetningu og áhættustefnu jafngilti því sem einingin væntir að fá af eigninni. Þessi stuðull er metinn út frá þeim stuðli, sem kemur óbeint fram í núverandi markaðsviðskiptum með sambærilegar eignir, eða út frá vegnum meðaltalskostnaði fjármagns skráðrar einingar sem á einstaka eign (eða eignasafn) sem er sambærileg(t) eigninni, sem er til endurskoðunar, með tilliti til þjónustugetu og áhættu. Þegar mat á framtíðarsjóðstreymi hefur verið leiðrétt vegna áhættu skal afvöxtunarstuðullinn eða -stuðlarnir sem notaðir eru til að meta notkunarvirði eignar ekki endurspeglar þá áhættu. Að öðrum kosti eru áhrif sumra forsendna tvítalin.

- 57 Þegar hlutfall, tengt sérstakri eign, fæst ekki beint af markaðnum notar eining staðgengla til að meta afvöxtunarsuðulinn. Í viðbæti A eru frekari leiðbeiningar um mat afvöxtunarsuðuls í slíkum tilvikum.

FÆRSLA OG MAT VIRÐISRÝRNUNARTAPS

- 58 Í 59.–64. lið eru settar fram kröfur um færslu og mat virðisrýrnunartaps á einstakri eign annarri en viðskiptavild. Fjallað er um færslu og mats virðisrýrnunartaps á fjárskapandi einingu og viðskiptavild í 65.–108. lið.
- 59 Þá og því aðeins að endurheimtanleg fjárhæð eignar sé lægri en bókfært verð hennar skal lækka bókfært verð eignarinnar í endurheimtanlega fjárhæð hennar. Sú lækkan er virðisrýrnunartap.
- 60 Virðisrýrnunartap skal strax fært í rekstrarreikningi nema eignin sé bókfærð á endurmetinni fjárhæð samkvæmt öðrum staðli (t.d. í samræmi við endurmatslíkanið í IAS-staðli 16). Virðisrýrnunartap á endurmetinni eign skal meðhöndlað sem endurmatslækkun í samræmi við hinn staðalinn.
- 61 Virðisrýrnunartap á eign sem hefur ekki verið endurmetin er fært í rekstrarreikningi. Þó er virðisrýrnunartap á endurmetinni eign fært beint á móti sérhverjum endurmatsreikningi sem kann að vera á eigninni að því marki sem virðisrýrnunartapið er ekki hærra en fjárhæðin sem er á endurmatsreikningnum vegna sömu eignar.
- 62 Þegar fjárhæðin, sem metin er vegna virðisrýrnunartaps, er hærri en bókfært verð eignarinnar sem hún tengist skal eining færa skuld þá og því aðeins að gerð sé krafa um það í öðrum staðli.
- 63 Eftir færslu virðisrýrnunartaps skal leiðrétt afskriftagjaldfærslu vegna eignarinnar á framtíðartímabilum til að skipta endurmetnu bókfærðu verði eignarinnar, að frádregnu hrakvirði (ef eitthvert er), á kerfisbundinn hátt á það sem eftir er af nýtingartíma hennar.
- 64 Ef virðisrýrnunartap er fært eru tengdar, frestaðar skattin eignir eða -skuldir ákvarðaðar í samræmi við IAS-staðal 12 með því að bera endurmetið bókfært verð eignarinnar saman við skattstofn hennar (sjá skýringardæmi 3).

FJÁRSKAPANDI EININGAR OG VIÐSKIPTAVILD

- 65 Í 66.–108. lið eru settar fram kröfur um hvernig ber að skilgreina fjárskapandi einingar, sem eign tilheyrir, og ákvarða bókfært verð og færslu virðisrýrnunartaps vegna fjárskapandi eininga og viðskiptavildar.

Skilgreining fjárskapandi einingar sem eign tilheyrir

- 66 Ef einhverjar vísbendingar eru um að eign kunnir að hafa rýrnað að virði skal meta endurheimtanlega fjárhæð að því er varðar þá einstöku eign. Ef ekki er unnt að meta endurheimtanlega fjárhæð einstakrar eignar skal eining ákvarða endurheimtanlega fjárhæð fjárskapandi einingarinnar sem eignin tilheyrir (fjárskapandi eining sem eignin tilheyrir).
- 67 Ekki er unnt að ákvarða endurheimtanlega fjárhæð einstakrar eignar ef:
- ekki er unnt að meta notkunarvirði eignarinnar nálægt gangvirði að frádregnum sölukostnaði (t.d. þegar ekki er unnt að meta framtíðarsjóðstreymi af áframhaldandi notkun eignar sem óverulegt) og
 - eignin myndar ekki innstreymi handbærs fjár sem er að stærstum hluta óháð því sem aðrar eignir skila.

Í slíkum tilvikum er einungis unnt að ákvarða notkunarvirði og þar af leiðandi endurheimtanlega fjárhæð fyrir fjárskapandi einingu sem eignin tilheyrir.

Dæmi

Námueining á einkajárnbraut til stuðnings námurekstri sínum. Einkajárnbrautina væri aðeins unnt að selja fyrir hrakvirði og hún skilar ekki innstreymi handbærs fjár sem er að stórum hluta óháð innstreymi handbærs fjár frá öðrum eignum námunnar.

Ekki er unnt að meta endurheimtanlega fjárhæð einkajárnbrautarinnar vegna þess að ekki er unnt að ákvarða notkunarvirði hennar og það er sennilega annað en hrakvirði. Þess vegna metur einingin endurheimtanlega fjárhæð fjárskapandi einingarinnar sem einkajárnbrautin tilheyrir, þ.e. námunnar í heild.

- 68 Eins og skilgreint er í 6. lið er fjárskapandi eining, sem eign tilheyrir, minnsti eignaflokkurinn sem inniheldur eignina og skilar innstreymi handbærs fjár sem er að stórum hluta óháð innstreymi handbærs fjár frá öðrum eignum eða eignaflokkum. Aðgreining fjárskapandi einingar, sem eign tilheyrir, byggist á mati. Ef ekki er unnt að ákvarða endurheimtanlega fjárhæð að því er varðar einstaka eign aðgreinir eining minnsta safn eigna sem skilar að miklu leyti sjálfstæðu innstreymi handbærs fjár.

Dæmi

Strætisvagnafyrirtæki veitir þjónustu samkvæmt samningi við sveitarfélag sem krefst lágmarksþjónustu á fimm aðskildum leiðum. Eignir, sem notaðar eru á hverri leið og sjóðstreymi af hverri leið, er unnt að skilgreina fyrir hverja leið um sig. Ein af leiðunum er rekin með talsverðu tapi.

Vegna þess að einingin á þess ekki kost að skerða einungis eina strætisvagnaleið er minnsta, skilgreinanlega innstreymi handbærs fjár, sem er að stórum hluta óháð innstreymi handbærs fjár frá öðrum eignum eða eignaflokkum, það innstreymi handbærs fjár sem leiðirnar fimm skila saman. Fjárskapandi einingin fyrir hverja leið er strætisvagnafyrirtækið í heild.

- 69 Peningalegt innstreymi er innstreymi handbærs fjár og ígildis þess sem er móttækið frá aðilum utan einingarinnar. Við skilgreiningu á því hvort innstreymi handbærs fjár frá eign (eða eignaflokki) sé að stórum hluta óháð innstreymi handbærs fjár frá öðrum eignum (eða eignaflokkum) tekur eining tillit til ýmissa þátta, þ.m.t. hvernig stjórnendur fylgjast með rekstri einingarinnar (eins og eftir vörulínum, starfsemi, einstökum staðsetningum, héruðum eða svæðum) eða hvernig stjórnendur taka ákvarðanir um áframhaldandi eignarhald eða ráðstöfun eigna og rekstrar einingarinnar. Skýringardæmi 1 er dæmi um skilgreiningu fjárskapandi einingar.

- 70 Ef virkur markaður er fyrir hendi fyrir afurðir sem eign eða eignaflokkur framleiðir skal sú eign eða eignaflokkur vera skilgreind sem fjárskapandi eining jafnvel þó að sumar eða allar afurðirnar séu notaðar innan fyrirtækisins. Ef innstreymi handbærs fjár sem eign eða fjárskapandi eining skilar verður fyrir áhrifum af innri milliverðlagningu skal eining nota besta mat stjórnenda á framtíðarmarkaðsverði sem fengist í viðskiptum ótengdra aðila við mat á:

- a) framtíðarinnstreymi handbærs fjár sem notað er til að ákvarða notkunarvirði eignarinnar eða fjárskapandi einingarinnar og
- b) framtíðarútsreymi handbærs fjár sem notað er til að ákvarða notkunarvirði annarra eigna eða fjárskapandi eininga sem verða fyrir áhrifum af innri milliverðlagningu.

- 71 Jafnvel þótt afurðir, sem eign eða eignaflokkur framleiðir, séu að hluta eða allar notaðar af öðrum einingum sem tilheyra einingunni (t.d. vörur á millistigi framleiðsluferlis) myndar þessi eign eða eignaflokkur sérstaka, fjárskapandi einingu ef einingin gæti selt afurðina á virkum markaði. Ástæðan er sú að þessi eign eða eignaflokkur gæti myndað innstreymi handbærs fjár sem myndi vera að miklu leyti óháð innstreymi handbærs fjár frá öðrum eignum eða eignaflokkum. Þegar notaðar eru upplýsingar, byggðar á fjárhagsáætlunum/-spám sem tengjast slíkri fjárskapandi einingu, eða annari eign eða fjárskapandi einingu sem verður fyrir áhrifum af innri milliverðlagningu, leiðréttir eining þessar upplýsingar ef innra millifærsluverð endurspeglar ekki besta mat stjórnenda á framtíðarmarkaðsverði sem fengist í viðskiptum ótengdra aðila.

- 72 Fjárskapandi einingar skulu skilgreindar á samræmdan hátt frá einu tímabili til annars fyrir sömu eignir eða gerðir eigna nema rök séu fyrir breytingu.

- 73 Ef eining ákvarðar að eign tilheyrir annari fjárskapandi einingu en hún gerði á fyrri tímabilum eða að gerðir eigna, sem lagðar eru saman, að því er varðar fjárskapandi eininguna, hafi breyst er í 130. lið krafist tiltekinna upplýsinga um fjárskapandi eininguna ef virðisrýrnunartap er fært eða bakfært vegna fjárskapandi einingarinnar.

Endurheimtanleg fjárhæð og bókfært verð fjárskapandi einingar

- 74 Endurheimtanleg fjárhæð fjárskapandi einingar er gangvirði að frádregnum sölukostnaði eða notkunarvirði fjárskapandi einingarinnar hvor heldur fjárhæðin er hærri. Þegar ákvarða skal endurheimtanlega fjárhæð fjárskapandi einingar skal lesa allar tilvísanir í 19.–57. lið til „eignar“ sem tilvísanir til „fjárskapandi einingar“.
- 75 Bókfært verð fjárskapandi einingar skal ákvarðað á grundvelli sem samræmist því hvernig endurheimtanleg fjárhæð hinnar fjárskapandi einingar er ákvörðuð.
- 76 Bókfært verð fjárskapandi einingar:
- felur aðeins í sér bókfært verð þeirra eigna, sem unnt er að rekja beint til eða skipta á raunhæfan og samræmdan hátt á hina fjárskapandi einingu og sem munu skapa það framtíðarinnstreymi handbærs fjár sem notað er við ákvörðun notkunarvirðis fjárskapandi einingarinnar og
 - felur ekki í sér bókfært verð allra færðra skulda nema ekki sé unnt að ákvarða endurheimtanlega fjárhæð fjárskapandi einingarinnar án þess að taka tillit til skuldanna.

Þetta er vegna þess að gangvirði að frádregnum sölukostnaði og notkunarvirði fjárskapandi einingar er ákvarðað, að undanskildu sjóðstreymi, sem tengist eignum sem eru ekki hluti af fjárskapandi einingunni og skuldum sem hafa þegar verið færðar (sjá 28. og 43. lið).

- 77 Þegar eignir eru flokkaðar vegna mats á endurheimtanleika er mikilvægt að telja til fjárskapandi einingarinnar allar eignir sem skila eða eru notaðar til að skila viðkomandi innstreymi handbærs fjár. Annars kann fjárskapandi einingin að virðast endurheimtanleg að fullu þegar í raun hefur átt sér stað virðisrýrnunartap. Í sumum tilvikum er ekki unnt að skipta tilteknum eignum á raunhæfan og samræmdan hátt á fjárskapandi einingu þó að frá þeim komi hluti áætlaðs framtíðarsjóðstreymis hinnar fjárskapandi einingar. Þetta kann t.d. að eiga við um viðskiptavild eða heildareignir fyrirtækis, s.s. eignir aðalskrifstofu. Í 80.–103. lið er útskýrt hvernig meðhöndla skal þessar eignir þegar prófað er hvort virðisrýrnunartap hafi átt sér stað á fjárskapandi einingu.
- 78 Það kann að vera nauðsynlegt að taka tillit til tiltekinna, bókfærðra skulda til að ákvarða endurheimtanlega fjárhæð fjárskapandi einingar. Þetta getur gerst ef ráðstöfun fjárskapandi einingar hefur það í för með sér að kaupandi verður að yfirtaka skuld. Í þessu tilviki er gangvirði að frádregnum sölukostnaði (eða áætlað sjóðstreymi af endanlegri ráðstöfun) fjárskapandi einingarinnar áætlað söluverð eigna fjárskapandi einingarinnar og skuldarinnar samanlagt, að frádregnum ráðstöfunarkostnaði. Til þess að gera marktækan samanburð á bókfærðu verði fjárskapandi einingarinnar og endurheimtanlegri fjárhæð hennar er bókfært verð skuldarinnar dregið frá við ákvörðun bæði notkunarvirðis og bókfærðs verðs fjárskapandi einingarinnar.

Dæmi

Fyrirtæki rekur námu í landi þar sem gerð er krafa um það samkvæmt lögum að eigandi komi svæðinu í upprunalegt horf þegar námurekstri lýkur. Kostnaður við að koma því í upprunalegt horf felur í sér að endurnýja jarðvegsþekjuna sem verður að fjarlægja áður en námurekstur hefst. Áætluð skuldbinding vegna kostnaðarins við að endurnýja jarðvegsþekjuna var færð um leið og jarðvegsþekjan var fjarlægð. Fjárhæð skuldbindingarinnar var færð sem hluti af kostnaði námunnar og er afskrifuð á nýtingartíma námunnar. Bókfært verð skuldbindingarinnar vegna kostnaðar við að koma svæðinu í upprunalegt horf er 500 GE (*) sem jafngildir núvirði kostnaðarins við að koma svæðinu í upprunalegt horf.

Einingin er að prófa hvort virðisrýrnun hafi orðið á námunni. Fjárskapandi einingin fyrir námuna er naman í heild. Einingin hefur fengið ýmis tilboð um kaup á námunni á verði í kringum 800 GE. Þetta verð felur í sér að kaupandi yfirtekur skuldbindinguna um að endurnýja jarðvegsþekjuna. Kostnaður við að ráðstafa námunni er óverulegur. Notkunarvirði námunnar er u.þ.b. 1.200 GE, að undanskildum kostnaði við endurgerð. Bókfært verð námunnar er 1.000 GE.

Gangvirði að frádregnum sölukostnaði fjárskapandi einingarinnar er 800 GE. Með þessari fjárhæð er tekið tillit til kostnaðar við að koma svæðinu í upprunalegt horf sem þegar hefur verið gert ráð fyrir. Af því leiðir að notkunarvirði fjárskapandi einingarinnar er ákvarðað með tilliti til kostnaðar við endurgerð og er áætlað 700 GE (1.200 að frádregnum 500). Bókfært verð fjárskapandi einingarinnar er 500 GE sem er bókfært verð námunnar (1.000 GE), að frádregnu bókfærðu verði áætluðu skuldbindingarinnar vegna kostnaðar við að koma svæðinu í upprunalegt horf (500 GE). Endurheimtanleg fjárhæð fjárskapandi einingarinnar er því hærri en bókfært verð hennar.

(a) Í þessum staðli eru fjárhæðir tilgreindar í „gjaldmiðilseiningum“ (GE).

- 79 Af hagkvæmnisástæðum er endurheimtanleg fjárhæð fjárskapandi einingar stundum ákvörðuð með tilliti til eigna, sem eru ekki hluti af fjárskapandi einingunni (t.d. viðskiptakröfur eða aðrar fjáreignir), eða skulda sem þegar hafa verið færðar (t.d. skuldir, lífeyrir og aðrar áætlaðar skuldbindingar). Í þeim tilvikum er bókfært verð fjárskapandi einingarinnar hækkað sem nemur bókfærðu verði þessara eigna og lækkað um bókfært verð þessara skulda.

Viðskiptavild

Skipting viðskiptavildar á fjárskapandi einingar

- 80 Í virðisrýrnunarprófi skal viðskiptavild, sem yfirtekin er við sameiningu fyrirtækja, skipt frá yfirtökudegi á allar fjárskapandi einingar yfirtökuaðilans eða fjárskapandi einingaflokka sem búist er við að njóti ávinnings af samvirkni sameiningarinnar óháð því hvort öðrum eignum eða skuldum yfirtekna aðilans er ráðstafað til þeirra eininga eða einingaflokka. Sérhver eining eða einingaflokkur sem viðskiptavildinni er ráðstafað til skal:
- sýna lágsta stig innan einingarinnar þar sem fylgst er með viðskiptavildinni vegna innri stjórnunar og
 - ekki vera stærri en starfsþáttur sem er ákvarðaður í samræmi við IFRS-staðal 8, starfsþættir.
- 81 Viðskiptavild, sem er yfirtekin við sameiningu fyrirtækja, sýnir greiðslu frá yfirtökuaðila vegna ætlaðs, efnahagslegs ávinnings í framtíðinni af eignum sem ekki er hægt að aðgreina og færa sérstaklega hverja fyrir sig. Viðskiptavild skapar ekki sjóðstreymi, óháð öðrum eignum eða eignaflokkum og er oft framlag til sjóðstreymis fleiri en einnar fjárskapandi einingar. Stundum er ekki hægt að skipta viðskiptavild á einstakar fjárskapandi einingar þannig að það sé ekki tilviljunarkennt heldur aðeins á fjárskapandi einingaflokka. Af þessu leiðir að lágsta stig innan einingarinnar þar sem fylgst er með viðskiptavild vegna innri stjórnunar samanstendur stundum af nokkrum fjárskapandi einingum sem viðskiptavildin tengist en sem er ekki hægt að skipta henni á. Vísanir í 83.–99. lið til fjárskapandi einingar sem viðskiptavild er skipt á skulu einnig lesast sem vísanir í fjárskapandi einingaflokk sem viðskiptavildinni er skipt á.
- 82 Beiting krafanna í 80. lið leiðir til þess að kannað er hvort viðskiptavild hafi rýrnað að virði á stigi sem endurspeglar með hvaða hætti eining stjórnar rekstrinum og viðskiptavildin tengdist með eðlilegum hætti. Því er oftast ekki nauðsynlegt að þróa reikningsskilakerfi til viðbótar.
- 83 Verið getur að fjárskapandi eining, sem viðskiptavild er útteilt á vegna virðisrýrnunarprófs, svari ekki til þess stigs sem viðskiptavild er útteilt á í samræmi við IAS-staðal 21, *áhrif gengisbreytinga í erlendum gjaldmiðlum*, til að mæla gengishagnað og gengistap. Ef þess er t.d. krafist í IAS-staðli 21 að eining skipti viðskiptavild á tiltölulega lág stig til að mæla gengishagnað og gengistap er þess ekki krafist að hún geri virðisrýrnunarprófun á sama stigi nema að hún fylgist einnig með viðskiptavildinni á því stigi vegna innri stjórnunar.
- 84 Ef ekki er hægt að ljúka upphaflegri skiptingu viðskiptavildar sem var yfirtekin við sameiningu fyrirtækja fyrir lok árlega tímabilsins þegar sameining fyrirtækjanna fór fram skal þeirri upphaflegu skiptingu lokið fyrir lok fyrsta árlega tímabilsins sem hefst eftir yfirtökudag.
- 85 Ef ekki er hægt að ákvarða upphaflega færslu sameiningar fyrirtækja til bráðabirgða nema við lok tímabilsins þegar sameiningin á sér stað skal yfirtökuaðili í samræmi við IFRS-staðal 3, *sameining fyrirtækja*:
- nota bráðabirgðagildin við færslu sameiningarinnar og
 - færa allar leiðréttingar á bráðabirgðagildunum vegna endanlegrar leiðréttingar á upphaflegu færslunni innan tólf mánaða frá yfirtökudegi.
- Í slíkum tilvikum er hugsanlegt að ekki sé hægt að ljúka upphaflegri skiptingu viðskiptavildar sem var yfirtekin við sameininguna áður en árlega tímabilinu sem sameiningunni var komið til leiðar á lýkur. Ef sú er raunin birtir einingin upplýsingarnar sem krafist er í 133. lið.
- 86 Ef viðskiptavild hefur verið útteilt á fjárskapandi einingu og einingin ráðstafar rekstri innan einingarinnar skal viðskiptavildin sem tengist rekstrinum sem ráðstafað er:
- innifalin í bókfærðu verði rekstrarins þegar hagnaðar eða tap er ákvarðaður við ráðstöfun og
 - metin á grundvelli hlutfallslegs virðis rekstrarins, sem ráðstafað var, og þess hluta fjárskapandi einingarinnar sem haldið var eftir nema að einingin geti sýnt fram á að önnur aðferð endurspegli betur viðskiptavildina sem tengist rekstrinum sem var ráðstafað.

Dæmi

Eining selur rekstur sem var hluti af fjárskapandi einingu sem viðskiptavild hefur verið skipt á fyrir 100 GE. Ekki er hægt nema af handahófi að skilgreina eða tengja viðskiptavildina sem skipt er á eininguna eignaflokki eða stigi sem er lægra en sú eining. Endurheimtanleg fjárhæð þess hluta fjárskapandi einingarinnar sem haldið er eftir er 300 GE.

Vegna þess að ekki er hægt að skilgreina eða tengja viðskiptavildina sem skipt er á fjárskapandi eininguna eignaflokki á stigi sem er lægra en einingin þannig að það sé ekki tilviljunarkennt skal viðskiptavildin sem tengd er rekstrinum sem var ráðstafað metin á grundvelli hlutfallslegs virðis rekstrarins sem var ráðstafað og hluta einingarinnar sem haldið er eftir. Þess vegna eru 25% viðskiptavildarinnar sem skipt var á fjárskapandi eininguna innifalin í bókfærðu verði rekstrarins sem er seldur.

- 87 Ef eining endurskipuleggur skipulag sitt á framsetningu skýrslna þannig að breytingar verði á samsetningu einnar eða fleiri fjárskapandi eininga sem viðskiptavild hefur verið skipt á skal viðskiptavildinni endurskipt á einingarnar sem verða fyrir áhrifum. Þessi endurskipting skal gerð með aðferðinni sem byggist á hlutfallslegu verðmæti og er sambærileg og sú sem er notuð þegar eining ráðstafar rekstri innan fjárskapandi einingar nema að einingin geti sýnt fram á að önnur aðferð endurspegli betur viðskiptavildina sem tengd er endurskipulögðum einingum.

Dæmi

Viðskiptavild hefur áður verið skipt á fjárskapandi einingu A. Ekki er hægt að skilgreina eða tengja viðskiptavildina, sem skipt er á A, eignaflokki á stigi sem er lægra en A nema af handahófi. Skipta á A upp og samþætta þremur öðrum fjárskapandi einingum, B, C og D.

Vegna þess að ekki er hægt að skilgreina eða tengja viðskiptavildina sem skipt er á A eignaflokki á stigi sem er lægra en A á hátt sem ekki er handahófskenndur er henni endurskipt á einingar B, C og D á grundvelli hlutfallslegs verðmætis þriggja hluta A áður en þeir eru samþættilir B, C og D.

Prófun hvort virðisrýrnunartap hafi orðið á fjárskapandi einingu með viðskiptavild

- 88 Þegar viðskiptavild tengist fjárskapandi einingu eins og lýst er í 81. lið en hefur ekki verið skipt á þá einingu skal ætíð prófað hvort einingin hafi virðisrýrnað þegar visbending er fyrir hendi um að einingin hafi virðisrýrnað með því að bera saman bókfært verð einingarinnar án viðskiptavildar og endurheimtanlega fjárhæð hennar. Virðisrýrnunartap skal fært í samræmi við 104. lið.
- 89 Ef fjárskapandi eining sem lýst er í 88. lið innifelur í bókfærðu verði sínu óefnislega eign sem hefur ótakmarkaðan nýtingartíma eða er ekki enn tiltæk til notkunar og aðeins er hægt að prófa hvort sú eign hafi virðisrýrnað sem hluti af fjárskapandi einingu er þess einnig krafist í 10. lið að einingin sé virðisrýrnunarprófuð árlega.
- 90 Fjárskapandi eining sem viðskiptavild hefur verið skipt á skal virðisrýrnunarprófuð árlega og ætíð þegar visbending er fyrir hendi um að einingin hafi virðisrýrnað með því að bera saman bókfært verð einingarinnar að meðtalinni viðskiptavild og endurheimtanlega fjárhæð einingarinnar. Ef endurheimtanleg fjárhæð einingarinnar er hærri en bókfært verð einingarinnar skal einingin og viðskiptavildin sem skipt var á eininguna ekki talin hafa virðisrýrnað. Ef bókfært verð einingarinnar er herra en endurheimtanleg fjárhæð einingarinnar skal einingin færa virðisrýrnunartap í samræmi við 104. lið.

Hlutdeild minnihluta

- 91 Viðskiptavild sem færð er við sameiningu fyrirtækja sýnir viðskiptavild sem yfirtekin er af móðurfélagi byggt á eignarhlutfalli móðurfélagsins frekar en fjárhæð viðskiptavildar sem stjórnað er af móðurfélaginu vegna sameiningar fyrirtækjanna í samræmi við IFRS-staðal 3. Viðskiptavild sem rekja má til hlutdeildar minnihluta er því ekki færð í samstæðureikningskil móðurfélagsins. Ef viðskiptavild hefur verið skipt á hlutdeild minnihluta í fjárskapandi einingu í samræmi við þetta samanstandur bókfært verð þeirrar einingar af:

- a) bæði hlutdeild móðurfélagsins og hlutdeild minnihlutans í aðgreinanlegum hreinum eignum einingarinnar og
- b) hlutdeild móðurfélagsins í viðskiptavild.

Hluti endurheimtanlegrar fjárhæðar fjárskapandi einingar sem ákvörðuð er í samræmi við þennan staðal er þó rekjanleg til hlutdeildar minnihluta í viðskiptavild.

- 92 Af því leiðir að til að virðisrýrnunarprófa fjárskapandi einingu með viðskiptavild sem er ekki að öllu leyti í eigu móðurfélagsins er bókfært verð einingarinnar nafnleiðrétt áður en það er borið saman við endurheimtanlega fjárhæð. Þetta er gert með því að uppfæra bókfært verð viðskiptavildar sem skipt er á eininguna til að taka til viðskiptavildar hlutdeildar minnihlutans. Þetta nafnleiðréttá bókfærða verð er svo borið saman við endurheimtanlega fjárhæð einingarinnar til að ákvarða hvort fjárskapandi einingin hafi rýrnað að virði. Ef það hefur gerst skiptir einingin virðisrýrnunartapinu fyrst í samræmi við 104. lið til að lækka bókfært verð viðskiptavildar sem skipt er á eininguna.
- 93 Vegna þess að viðskiptavild er aðeins færð að því marki sem nemur eignarhluta móðurfélagsins er virðisrýrnunartapi sem tengist viðskiptavildinni þó skipt á milli þess sem rekja má til móðurfélagsins og þess sem rekja má til hlutdeildar minnihluta og aðeins hið fyrra er fært sem virðisrýrnunartap viðskiptavildar.
- 94 Ef heildarvirðisrýrnunartap sem tengist viðskiptavild er minna en sem nemur því sem fjárhæðin sem nafnleiðrétt bókfært verð fjárskapandi einingarinnar er hærra en endurheimtanleg fjárhæð hennar er þess krafist í 104. lið að umframfjárhæðinni sé skipt hlutfallslega á aðrar eignir einingarinnar á grundvelli bókfærðs verðs sérhverrar eignar í einingunni.
- 95 Skýringardæmi 7 skýrir virðisrýrnunarprófun fjárskapandi einingar með viðskiptavild sem er ekki að öllu leyti í eigu móðurfélags.

Tímasetning virðisrýrnunarprófana

- 96 Árlegt virðisrýrnunarpróf vegna fjárskapandi einingar sem viðskiptavild hefur verið skipt á má framkvæma hvenær sem er á árlegu tímabili að því tilskildu að prófunin sé framkvæmd á sama tíma ár hvert. Kanna má virðisrýrnun mismunandi fjárskapandi eininga á mismunandi tímum. Ef hluti eða öll viðskiptavild sem skipt var á fjárskapandi einingu var yfirtekin við sameiningu fyrirtækja á yfirstandandi árlega tímabilinu skal þó kanna virðisrýrnun þeirrar einingar fyrir lok yfirstandandi árlega tímabilsins.
- 97 Ef eignir sem fjárskapandi einingin samanstendur af og viðskiptavild hefur verið skipt á eru virðisrýrnunarprófaðar á sama tíma og einingin sem inniheldur viðskiptavildina skal virðisrýrnunarprófa þær á undan einingunni sem inniheldur viðskiptavildina. Á sama hátt ef fjárskapandi einingar sem samanstanda af flokki fjárskapandi eininga sem viðskiptavild hefur verið skipt á eru virðisrýrnunarprófaðar á sama tíma og einingaflokkurinn sem inniheldur viðskiptavildina skal virðisrýrnunarprófa einstakar einingar á undan einingaflokknum sem inniheldur viðskiptavildina.
- 98 Þegar fjárskapandi eining sem viðskiptavild hefur verið skipt á er virðisrýrnunarprófuð kann að vera fyrir hendi vísbending um virðisrýrnun eignar innan einingarinnar sem inniheldur viðskiptavildina. Í slíkum tilvikum prófar einingin fyrst hvort eignin hafi orðið fyrir virðisrýrnunartapi og færir virðisrýrnunartap fyrir þá eign áður en hún prófar hvort virðisrýrnun hafi orðið á fjárskapandi einingunni sem inniheldur viðskiptavildina. Á sama hátt kann að vera fyrir hendi vísbending um að fjárskapandi eining innan flokks eininga sem inniheldur viðskiptavildina hafi virðisrýrnað. Í slíkum tilvikum prófar einingin fyrst hvort fjárskapandi einingin hafi orðið fyrir virðisrýrnunartapi og færir virðisrýrnunartap fyrir þá einingu áður en hún prófar hvort virðisrýrnun hafi orðið á einingaflokknum sem viðskiptavildinni er skipt á.
- 99 Heimilt er að nota nýjasta ítarlega útreikning á endurheimtanlegri fjárhæð fjárskapandi einingar sem viðskiptavild hefur verið skipt á sem gerður var á fyrra tímabili til að prófa hvort sú eining hafi rýrnað að virði á yfirstandandi tímabili að því tilskildu að öll eftirfarandi viðmið séu uppfyllt:
- eignirnar og skuldirnar sem einingin samanstendur af hafa ekki breyst verulega frá því að endurheimtanleg fjárhæð var síðast reiknuð,
 - niðurstaða nýjasta útreiknings á endurheimtanlegri fjárhæð var fjárhæð sem var umtalsvert hærri en bókfært verð einingarinnar og
 - byggt á greiningu atburða sem hafa átt sér stað og aðstæðna sem hafa breyst frá nýjasta útreikningi á endurheimtanlegri fjárhæð eru líkurnar á því að gildandi ákvörðun á endurheimtanlegri fjárhæð sé lægri en gildandi bókfært verð einingarinnar hverfandi.

Heildareignir fyrirtækis

- 100 Til heildareigna fyrirtækis teljast eignir samstæðu eða deilda eins og bygging þar sem höfuðstöðvar eða deild einingarinnar eru, tölvubúnaðarmiðstöð eða rannsóknarmiðstöð. Uppbygging einingar ákvarðar hvort eign falli að skilgreiningu þessa staðals á heildareignum fyrirtækis fyrir tiltekna, fjárskapandi einingu. Helstu einkenni heildareigna fyrirtækis eru að þær skapa ekki innstreymi handbærs fjár sem er óháð öðrum eignum eða eignaflokkum og bókfært verð þeirra er ekki unnt að rekja að fullu til fjárskapandi einingarinnar sem verið er að endurskoða.
- 101 Vegna þess að heildareignir fyrirtækis skapa ekki sérstakt innstreymi handbærs fjár er ekki unnt að ákvarða endurheimtanlega fjárhæð einstakrar, sameiginlegrar eignar nema stjórnendur hafi ákveðið að ráðstafa eigninni. Af því leiðir að við vísbendingu um að sameiginleg eign hafi rýrnað að virði er endurheimtanleg fjárhæð ákvörðuð fyrir fjárskapandi eininguna eða flokk fjárskapandi eininganna sem sameiginlega eignin tilheyrir og hún borin saman við bókfært verð þessarar fjárskapandi einingar eða flokk fjárskapandi eininga. Virðisrýrnunartap er fært í samræmi við 104. lið.
- 102 Við prófun á því hvort virðisrýrnun hafi orðið á fjárskapandi einingu skal eining skilgreina allar heildareignir fyrirtækis sem tengjast fjárskapandi einingunni sem verið er að endurskoða. Ef hluta bókfærðs verðs heildareignar:
- er hægt að skipta á raunhæfan og samræmdan hátt á þá einingu skal einingin bera saman bókfært verð einingarinnar, að meðtöldum þeim hluta bókfærðs verðs sameiginlegu eignarinnar sem skipt er á eininguna, og endurheimtanlega fjárhæð hennar. Virðisrýrnunartap skal fært í samræmi við 104. lið.
 - er ekki hægt að skipta á raunhæfan og samræmdan hátt á þá einingu skal einingin:
 - bera saman bókfært verð einingarinnar, að frátalinni sameiginlegu eigninni, og endurheimtanlega fjárhæð hennar og færa virðisrýrnunartap í samræmi við 104. lið,
 - skilgreina minnsta flokk fjárskapandi eininga sem inniheldur fjárskapandi eininguna, sem verið er að endurskoða, og unnt er að skipta hluta bókfærðs verðs sameiginlegu eignarinnar á raunhæfan og samræmdan hátt,
 - bera saman bókfært verð þess flokks fjárskapandi eininga, þ.m.t. þann hluta bókfærðs verðs sameiginlegu eignarinnar sem skipt er á þann flokk eininga, og endurheimtanlega fjárhæð einingaflokksins. Virðisrýrnunartap skal fært í samræmi við 104. lið.
- 103 Skýringardæmi 8 sýnir beitingu þessarar krafna á heildareignir fyrirtækis.

Virðisrýrnunartap fjárskapandi einingar

- 104 Virðisrýrnunartap skal fært fyrir fjárskapandi einingu (minnsta flokk fjárskapandi eininga sem viðskiptavild eða sameiginlegri eign hefur verið skipt á) ef, og aðeins ef, endurheimtanleg fjárhæð einingarinnar (flokks eininganna) er lægri en bókfært verð einingarinnar (flokks eininganna) Virðisrýrnunartapinu skal skipt til að lækka bókfært verð eigna einingarinnar (flokka eininganna) í eftirfarandi röð:
- fyrst til að lækka bókfært verð viðskiptavildar, sem skipt er á fjárskapandi eininguna (flokk eininganna), og
 - síðan á aðrar eignir einingarinnar (flokks eininganna) í hlutfalli við bókfært verð hvernar eignar í einingunni (flokki eininganna).
- Þessar lækkanir á bókfærðu verði skulu meðhöndlaðar sem virðisrýrnunartöp einstakra eigna og færðar í samræmi við 60. lið.
- 105 Við skiptingu virðisrýrnunartaps í samræmi við 104. lið skal eining ekki lækka bókfært verð eignar niður fyrir það sem hæst er af:
- gangvirði að frádregnum sölukostnaði (ef unnt er að ákvarða það),
 - notkunarvirði (ef unnt er að ákvarða það) og
 - núll.

Fjárhæð virðisrýrnunartaps, sem hefði annars verið skipt á eignina, skal skipt í réttu hlutfalli á hinar eignir einingarinnar (flokk eininganna).

- 106 Ef engin hagkvæm leið er til að meta endurheimtanlega fjárhæð sérhverrar eignar fjárskapandi einingar er í þessum staðli krafist handahófskenndrar skiptingar á virðisrýrnunartapi milli eigna einingarinnar, annarra en viðskiptavildar, vegna þess að allar eignir fjárskapandi einingar vinna saman.
- 107 Ef ekki er unnt að ákvarða endurheimtanlega fjárhæð einstakrar eignar (sjá 67. lið):
- er virðisrýrnunartap fært á eignina ef bókfært verð hennar er hærra en það sem hærra er af gangvirði að frádregnum sölukostnaði og niðurstöðum skiptingaraðferðanna, sem lýst er í 104. og 105. lið og
 - ekkert virðisrýrnunartap er fært á eignina ef tengda, fjárskapandi einingin hefur ekki rýrnað að virði. Þetta á við jafnvel þó að gangvirði eignarinnar að frádregnum sölukostnaði sé lægra en bókfært verð hennar.

Dæmi

Vél hefur orðið fyrir skemmdum en virkar enn þá, þó ekki jafn vel og áður en hún skemmdist. Gangvirði vélarinnar að frádregnum sölukostnaði er lægra en bókfært verð hennar. Vélín skapar ekki sjálfstætt innstreymi handbærs fjár. Minnsti, skilgreinanlegi eignaflokkur, sem inniheldur vélina og skapar innstreymi handbærs fjár sem er að stærstum hluta óháð innstreymi handbærs fjár frá öðrum eignum, er framleiðslulínan sem vélín tilheyrir. Endurheimtanleg fjárhæð framleiðslulínunnar sýnir að framleiðslulínan í heild sinni hefur ekki rýrnað að virði.

1. forsenda: fjárhagsáætlanir/spár, sem stjórnendur hafa samþykkt, endurspeгла enga skuldbindingu stjórnenda til að endurnýja vélina.

Endurheimtanlega fjárhæð vélarinnar er ekki unnt að meta eina og sér vegna þess að notkunarvirði vélarinnar:

- kann að vera annað en gangvirði hennar að frádregnum sölukostnaði og*
- er aðeins unnt að ákvarða fyrir fjárskapandi eininguna sem vélín tilheyrir (framleiðslulínuna).*

Framleiðslulínan hefur ekki rýrnað að virði. Þess vegna er ekkert virðisrýrnunartap fært á vélina. Samt sem áður getur verið að einingin þurfi að endurmeta afskriftatímabil eða afskriftaraðferð vélarinnar. Hugsanlega er þörf á styttra afskriftatímabili eða hraðari afskriftaraðferð til að endurspeгла það sem áætlað er að verði eftir af nýtingartíma vélarinnar eða nýtingarmynstri efnahagslegs ávinnings sem vænst er að einingin neyti.

2. forsenda: fjárhagsáætlanir/spár, sem stjórnendur hafa samþykkt, endurspeгла skuldbindingu stjórnenda til að endurnýja vélina og selja hana í náinni framtíð. Sjóðstreymi af áframhaldandi notkun vélarinnar þar til henni er ráðstafað er metið sem óverulegt.

Unnt er að áætla að notkunarvirði vélarinnar liggi nærri gangvirði hennar að frádregnum sölukostnaði. Þess vegna er unnt að ákvarða endurheimtanlega fjárhæð vélarinnar og ekkert tillit er tekið til fjárskapandi einingarinnar sem vélín tilheyrir (þ.e. framleiðslulínunnar). Af því að gangvirði vélarinnar að frádregnum sölukostnaði er lægra en bókfært verð hennar er virðisrýrnunartap fært á vélina.

- 108 Eftir að kröfum í 104. og 105. lið hefur verið fullnægt skal færa skuld vegna fjárhæðar sem eftir er af virðisrýrnunartapi á fjárskapandi einingu þá og því aðeins að gerð sé krafa um það í öðrum staðli.

BAKFÆRSLA VIRÐISRÝRNUNARTAPS

- 109 Í 110.–116. lið eru settar fram kröfur um bakfærslu virðisrýrnunartaps sem fært var á eign eða fjárskapandi einingu á fyrri tímabilum. Í þessum kröfum er hugtakið „eign“ notað en kröfurnar gilda jafnt um einstaka eign eða fjárskapandi einingu. Viðbótarkröfur eru settar fram fyrir einstaka eign í 117.–121. lið, fyrir fjárskapandi einingu í 122. og 123. lið og fyrir viðskiptavild í 124. og 125. lið.
- 110 Eining skal meta við hverja dagsetningu reikningsskila hvort einhverjar vísbendingar séu um að virðisrýrnunartap, sem fært var á eign aðra en viðskiptavild á fyrri tímabilum, sé e.t.v. ekki lengur til staðar eða hafi minnkað. Ef slík vísbending er fyrir hendi skal eining meta endurheimtanlega fjárhæð eignarinnar.

- 111 Við mat á því hvort einhverjar vísbendingar séu um að virðisrýrnunartap, sem fært var á eign aðra en viðskiptavild á fyrri tímabilum, sé e.t.v. ekki lengur fyrir hendi eða hafi minnkað skal eining a.m.k. taka tillit til eftirfarandi vísbendinga:

Ytri upplýsingar

- a) markaðsverð eignarinnar hefur hækkað verulega á tímabilinu,
- b) verulegar breytingar, sem hafa jákvæð áhrif á einingu, hafa átt sér stað á tímabilinu eða munu eiga sér stað í náinni framtíð í tæknilegu, markaðslegu, efnahagslegu eða lagalegu umhverfi, sem einingin starfar í, eða á þeim markaði sem eign tilheyrir,
- c) markaðsvextir eða annað markaðshlutfall arðsemi fjárfestinga hefur lækkað á tímabilinu og þessar lækkanir munu líklega hafa áhrif á afvöxtunarstuðulinn sem notaður er til að reikna notkunarvirði eignar og hækka endurheimtanlega fjárhæð eignarinnar verulega.

Innri upplýsingar

- d) verulegar breytingar, sem hafa haft jákvæð áhrif á eininguna, hafa átt sér stað á tímabilinu eða vænst er að eigi sér stað í náinni framtíð að því marki eða eftir því á hvaða hátt eign er notuð eða vænst er að hún verði notuð. Þessar breytingar taka til kostnaðar, sem stofnað hefur verið til á tímabilinu til að bæta eða laga efnahagslegan árangur eignarinnar eða endurskipuleggja reksturinn, sem eignin tilheyrir,
 - e) vísbending er fyrir hendi í innri skýrslugerð sem gefur til kynna að efnahagslegur árangur eignarinnar sé eða verði betri en vænst hafði verið.
- 112 Vísbendingar um hugsanlega lækkuð virðisrýrnunartaps í 111. lið endurspegla einkum vísbendingarnar um hugsanlegt virðisrýrnunartap í 12. lið.
- 113 Ef vísbending er um að virðisrýrnunartap, sem fært var á aðra eign en viðskiptavild, sé ekki lengur fyrir hendi eða hafi minnkað getur það gefið til kynna að endurskoða eða leiðrétta þurfi það sem eftir er af nýtingartíma, afskriftaraðferðina eða hrakvirðið í samræmi við þann staðal sem á við um eignina jafnvel þó að ekkert virðisrýrnunartap sé bakfært vegna eignarinnar.
- 114 Virðisrýrnunartap, sem fært var á eign aðra en viðskiptavild á fyrri tímabilum, skal bakfært þá og því aðeins að átt hafi sér stað breyting á því mati sem notað er til að ákvarða endurheimtanlega fjárhæð eignarinnar frá því að síðasta virðisrýrnunartap var fært. Í þeim tilvikum skal hækka bókfært verð eignarinnar að endurheimtanlegri fjárhæð með þeirri undantekningu sem lýst er í 117. lið. Sú hækkuð er bakfærsla virðisrýrnunartaps.
- 115 Bakfærsla virðisrýrnunartaps endurspeglar aukna, áætlaða þjónustugetu eignar, annaðhvort vegna notkunar eða sölu, frá þeim degi þegar eining færði síðast virðisrýrnunartap af eigninni. Gerð er krafa í 130. lið að eining aðgreini þá breytingu á mati sem veldur hækkuðinni á áætlaðri þjónustugetu. Dæmi um breytingar á mati eru:

- a) breyting á grundvelli endurheimtanlegrar fjárhæðar (þ.e. hvort endurheimtanleg fjárhæð sé byggð á gangvirði að frádregnum sölukostnaði eða notkunarvirði),
 - b) ef endurheimtanleg fjárhæð var byggð á notkunarvirði, breyting á fjárhæð eða tímasetningu áætlaðs framtíðarsjódstreymis eða á afvöxtunarstuðli eða
 - c) ef endurheimtanleg fjárhæð var byggð á gangvirði að frádregnum sölukostnaði, breyting á mati einstakra þátta í gangvirði að frádregnum sölukostnaði.
- 116 Notkunarvirði eignar kann að verða hærra en bókfært verð eignarinnar einfaldlega vegna þess að núvirði framtíðarinnstreymis handbærs fjár eykst eftir því sem það færir nær. Þjónustugeta eignarinnar hefur þó ekki aukist. Þess vegna er virðisrýrnunartap ekki bakfært einungis vegna framrásar tímans (stundum kallað „lúkning“ afvöxtunarstuðulsins) jafnvel þótt endurheimtanleg fjárhæð eignarinnar verði hærri en bókfært verð hennar.

Bakfærsla virðisrýrnunartaps einstakrar eignar

- 117 Hækkað bókfært verð eignar annarrar en viðskiptavildar vegna bakfærslu virðisrýrnunartaps skal ekki vera hærra en það bókfærða verð sem hefði verið ákvarðað (að frádregnum afskriftum) hefði ekkert virðisrýrnunartap verið fært á eignina á fyrri árum.

- 118 Allar hækkunir á bókfærðu verði eignar annarrar en viðskiptavildar umfram bókfært verð, sem hefði verið ákvarðað (að frádregnum afskriftum) hefði ekkert virðisrýrnunartap verið fært á eignina á fyrri árum, eru endurmat. Við færslu slíks endurmats beittir eining þeim staðli sem á við um eignina.
- 119 Bakfærslu virðisrýrnunartaps á eign aðra en viðskiptavild skal færa strax í rekstrarreikningi nema eignin sé bókfærð á endurmetinni fjárhæð samkvæmt öðrum staðli (t.d. í samræmi við endurmatslíkanið í IAS-staðli 16). Bakfærsla alls virðisrýrnunartaps á endurmetinni eign skal meðhöndluð sem endurmatshækkun í samræmi við þann staðal.
- 120 Bakfærsla virðisrýrnunartaps á endurmetinni eign er færð beint til hækkunar á eign fé undir fyrirsögninni endurmatsreikningur. Að því marki sem virðisrýrnunartap af sömu endurmetnu eign var áður fært í rekstrarreikning er bakfærsla virðisrýrnunartaps þó einnig færð í rekstrarreikning.
- 121 Eftir að bakfærsla virðisrýrnunartaps er færð skal leiðréttá afskriftagjaldfærslu vegna eignarinnar á framtíðartímabilum til að skipta endurmetnu, bókfærðu verði eignarinnar að frádregnu hrakvirði (ef eitthvert er) á kerfisbundinn hátt á það sem eftir er af nýtingartíma hennar.

Bakfærsla virðisrýrnunartaps fjárskapandi einingar

- 122 Bakfærslu virðisrýrnunartaps fjárskapandi einingar skal skipta á eignir einingarinnar, að frátalinni viðskiptavild, í hlutfalli við bókfært verð þeirra eigna. Farið skal með þessar hækkunir á bókfærðu verði sem bakfærslur virðisrýrnunartaps af einstökum eignum og færa þær í samræmi við 119. lið.
- 123 Við skiptingu bakfærslu virðisrýrnunartaps af fjárskapandi einingu í samræmi við 122. lið skal bókfært verð eignar ekki hækkað umfram það sem lægra er af:
- endurheimtanlegri fjárhæð (ef unnt er að ákvarða hana) og
 - bókfærðu verði sem hefði verið ákvarðað (að frádregnum afskriftum) hefði ekkert virðisrýrnunartap verið fært á eignina á fyrri tímabilum.

Fjárhæð bakfærslu virðisrýrnunartaps, sem hefði annars verið skipt á eignina, skal skipt í réttu hlutfalli á hinar eignir einingarinnar aðrar en viðskiptavild.

Bakfærsla virðisrýrnunartaps viðskiptavildar

- 124 Virðisrýrnunartap sem er fært vegna viðskiptavildar skal ekki bakfært á síðara tímabili.
- 125 Samkvæmt IAS-staðli 38, *óefnislegar eignir*, er óheimilt að færa viðskiptavild sem myndast innan fyrirtækis. Líklegt er að hækkun á endurheimtanlegri fjárhæð viðskiptavildar á tímabilunum eftir að virðisrýrnunartap er fært vegna þeirrar viðskiptavildar sé hækkun á viðskiptavild sem myndast innan fyrirtækis fremur en bakfærsla á virðisrýrnunartapi sem fært var vegna yfirteknu viðskiptavildarinnar.

UPPLÝSINGAGJÖF

- 126 Eining skal birta eftirfarandi fyrir sérhvern eignaflokk:
- fjárhæð virðisrýrnunartaps, sem færð er í rekstrarreikning á tímabilinu, og þá sérlínu (sérlínur) í rekstrarreikningnum, sem það virðisrýrnunartap telst til,
 - fjárhæð bakfærslu virðisrýrnunartaps, sem færð er í rekstrarreikning á tímabilinu, og þá sérlínu (sérlínur) í rekstrarreikningnum, sem það virðisrýrnunartap telst til,
 - fjárhæð virðisrýrnunartaps á endurmetnum eignum, sem færð er beint á eigið fé á tímabilinu,
 - fjárhæð bakfærslu virðisrýrnunartaps á endurmetnum eignum, sem færð er beint á eigið fé á tímabilinu.
- 127 Eignaflokkur er hópur eigna sem eru sambærilegar að gerð og notaðar á sambærilegan hátt í rekstri einingarinnar.

- 128 Upplýsingarnar, sem gerð er krafa um í 126. lið, má setja fram með öðrum upplýsingum sem greint er frá fyrir þann eignaflokk. Þessar upplýsingar mega t.d. vera innifaldar í afstemmingu bókfærðs verðs varanlegra rekstrarfjármuna í upphafi og við lok tímabils eins og gerð er krafa um í IAS-staðli 16.
- 129 Eining sem gerir starfsþáttaskýrslur í samræmi við IFRS-staðal 8, skal greina frá eftirfarandi fyrir sérhvern starfsþátt sem gera þarf skil á:
- fjárhæð virðisrýrnunartapa sem færð eru í rekstrarreikning og beint á eigið fé á tímabilinu,
 - fjárhæð bakfærslna virðisrýrnunartapa sem færð eru í rekstrarreikning og beint á eigið fé á tímabilinu.
- 130 Eining skal birta eftirfarandi fyrir sérhvert verulegt virðisrýrnunartap sem fært er eða bakfært á tímabilinu vegna einstakrar eignar, þ.m.t. viðskiptavild eða fjárskapandi eining:
- þá atburði og aðstæður, sem leiddu til færslu eða bakfærslu virðisrýrnunartapsins,
 - fjárhæð virðisrýrnunartapsins, sem var fært eða bakfært,
 - að því er varðar einstaka eign:
 - eðli eignarinnar og
 - frásagnarskylda starfsþáttinn sem eignin tilheyrir ef einingin gerir starfsþáttaskýrslu í samræmi við IFRS-staðal 8,
 - að því er varðar fjárskapandi einingu:
 - lýsingu á fjárskapandi einingunni (s.s. hvort hún er vörulína, verksmiðja, starfsemi, landssvæði, starfsþáttur, sem gera þarf skil á, eins og skilgreint er í IFRS-staðli 8),
 - fjárhæð virðisrýrnunartaps, sem fært er eða bakfært eftir eignaflokki, og ef einingin gerir starfsþáttaskýrslu í samræmi við IFRS-staðal 8, eftir rekstrarþætti og
 - ef samanlagðar eignir til að skilgreina fjárskapandi einingu hafa breyst frá fyrra mati á endurheimtanlegri fjárhæð (ef einhver er) fjárskapandi einingarinnar skal lýsa núverandi og fyrri aðferð við að leggja saman eignir og ástæðunum fyrir breytingunni á því hvernig fjárskapandi einingin er skilgreind,
 - hvort endurheimtanleg fjárhæð eignarinnar (fjárskapandi einingarinnar) er gangvirði að frádregnum sölukostnaði eða notkunarvirði,
 - grunninn sem notaður er til ákvarða gangvirði að frádregnum sölukostnaði (s.s. hvort að gangvirði hafi verið ákvarðað með hliðsjón af virkum markaði) ef endurheimtanleg fjárhæð er gangvirði að frádregnum sölukostnaði,
 - afvöxtunarstuðullinn eða afvöxtunarstuðlana sem notaðir eru í núverandi mati og fyrra mati (ef það er fyrir hendi) á notkunarvirði ef endurheimtanleg fjárhæð er notkunarvirði.
- 131 Eining skal birta eftirfarandi upplýsingar fyrir samanlagt virðisrýrnunartap og samanlagðar bakfærslur virðisrýrnunartaps sem færðar eru á tímabili sem engar upplýsingar eru birtar fyrir í samræmi við 130. lið:
- helstu eignaflokka sem verða fyrir áhrifum af virðisrýrnunartapi og helstu eignaflokka sem verða fyrir áhrifum af bakfærslu virðisrýrnunartaps,
 - helstu atburði og aðstæður, sem leiddu til færslu þessa virðisrýrnunartaps eða bakfærslu virðisrýrnunartapsins.
- 132 Eining er hvött til þess að greina frá forsendum sem notaðar eru til að ákvarða endurheimtanlega fjárhæð eigna (fjárskapandi eininga) á tímabilinu. Í 134. lið er þess þó krafist að eining birti upplýsingar um matið sem notað er til að meta endurheimtanlega fjárhæð fjárskapandi einingar þegar viðskiptavild eða óefnisleg eign með ótakmarkaðan nýtingartíma er innifalin í bókfærðu verði einingarinnar.

- 133 Ef hluta viðskiptavildar sem yfirtekin er við sameiningu fyrirtækja á tímabilinu hefur ekki verið skipt á fjárskapandi einingu (einingaflokk) í samræmi við 84. lið á reikningssskiladegi skal fjárhæð óskiptu viðskiptavildarinnar birt ásamt ástæðum þess að fjárhæðinni hefur ekki verið skipt.

Mat notað til að meta endurheimtanlegar fjárhæðir fjárskapandi eininga sem innihalda viðskiptavild eða ófnislegar eignir með ótakmarkaðan nýtingartíma

- 134 Eining skal birta upplýsingarnar sem krafist er í a–f-lið fyrir sérhverja fjárskapandi einingu (einingaflokk) þar sem bókfært verð viðskiptavildar eða ófnislegra eigna með ótakmarkaðan nýtingartíma sem skipt er á þá einingu (einingaflokk) er verulegt í samanburði við bókfært heildarverð viðskiptavildar eða ófnislegra eigna með ótakmarkaðan nýtingartíma einingarinnar:
- a) bókfært verð viðskiptavildar sem skipt er á eininguna (einingaflokkinn),
 - b) bókfært verð ófnislegra eigna með ótakmarkaðan nýtingartíma sem skipt er á eininguna (einingaflokkinn),
 - c) á hvaða grundvelli endurheimtanleg fjárhæð einingarinnar (einingaflokksins) hefur verið ákvörðuð (þ.e. notkunarvirði eða gangvirði að frádregnum sölukostnaði).
 - d) ef endurheimtanleg fjárhæð einingar (einingaflokks) er byggð á notkunarvirði:
 - i. lýsingu á þeim lykilforsendum sem stjórnendur hafa byggt sjóðstreymisspár sínar á fyrir tímabilið sem nýjustu fjárhagsáætlanir-/spár ná yfir. Lykilforsendur eru þær sem endurheimtanleg fjárhæð einingarinnar (einingaflokksins) er næmest fyrir,
 - ii. lýsingu á nálgun stjórnenda við ákvörðun á því virði sem sett er á sérhverja lykilforsendu hvort sem þetta virði endurspeglar fyrri reynslu eða, ef við á, samræmist ytri upplýsingum og, ef svo er ekki, hvernig og hvers vegna það er ólíkt fyrri reynslu eða ytri upplýsingum,
 - iii. tímabilið sem stjórnendur hafa gert sjóðstreymisspár fyrir og byggðar eru á fjárhagsáætlunum/-spám sem stjórnendur hafa samþykkt, og, þegar tímabil sem er lengra en fimm ár er notað fyrir fjárskapandi einingu (einingaflokk), útskýringu á því hvers vegna rök eru færð fyrir lengra tímabili,
 - iv. vaxtarhraðann sem notaður er til að framreikna sjóðstreymisspár fram yfir tímabilið sem nýjustu fjárhagsáætlanir-/spár ná yfir og rökin fyrir því að nota vaxtarhraða sem er meiri en langtímaeðalvaxtarhraði varanna, atvinnugreinanna eða landsins eða landanna sem einingin starfar í eða markaðarins sem einingin (einingaflokkurinn) tilheyrir,
 - v. afvöxtunarstuðulinn eða stuðlana sem gilda fyrir sjóðstreymisspárnar,
 - e) aðferðina sem notuð er til að ákvarða gangvirði að frádregnum sölukostnaði ef endurheimtanleg fjárhæð einingarinnar (einingaflokksins) er byggð á gangvirði að frádregnum sölukostnaði. Ef gangvirði að frádregnum sölukostnaði er ekki ákvarðað útfrá sannreynanlegu markaðsverði einingarinnar (einingaflokksins) skal einnig birta eftirfarandi upplýsingar:
 - i. lýsingu á sérhverri lykilforsendu sem stjórnendur hafa byggt ákvörðun sína á gangvirði að frádregnum sölukostnaði á. Lykilforsendur eru þær sem endurheimtanleg fjárhæð einingarinnar (einingaflokksins) er næmest fyrir,
 - ii. lýsingu á nálgun stjórnenda við ákvörðun á því virði sem sett er á sérhverja lykilforsendu hvort sem þetta virði endurspeglar fyrri reynslu eða, ef við á, samræmist ytri upplýsingum og, ef svo er ekki, hvernig og hvers vegna það er ólíkt fyrri reynslu eða ytri upplýsingum,
 - f) ef raunhæf, möguleg breyting á lykilforsendu sem stjórnendur hafa byggt ákvörðun sína á endurheimtanlegri fjárhæð einingarinnar (einingaflokksins) á, myndi valda því að bókfært verð einingarinnar (einingaflokksins) yrði herra en endurheimtanlegt bókfært verð:
 - i. fjárhæðin sem endurheimtanleg fjárhæð einingarinnar (einingaflokksins) er umfram bókfært verð hennar,

- ii. virði lykilsensu
 - iii. fjárhæðina sem virði lykilsensu verður að breytast um eftir að áhrif þeirrar breytingar á aðrar breytur sem notaðar eru til að meta endurheimtanlega fjárhæð hafa verið meðtalin svo að endurheimtanleg fjárhæð einingarinnar (einingaflokksins) verði jöfn bókfærðu verði hennar.
- 135 Ef hluta eða öllu bókfærðu verði viðskiptavildar eða óefnislegra eigna með ótakmarkaðan nýtingartíma er skipt á fleiri en eina fjárskapandi einingu (einingaflokk) og fjárhæðin sem þannig er skipt á hverja einingu (einingaflokk) er ekki veruleg í samanburði við bókfært heildarverð einingarinnar á viðskiptavild eða óefnislegum eignum með ótakmarkaðan nýtingartíma, skal greint frá því ásamt samanlögðu bókfærðu verði viðskiptavildar eða óefnislegra eigna með ótakmarkaðan nýtingartíma sem skipt er á þær einingar (einingaflokka). Að auki ef endurheimtanlegar fjárhæðir þessara eininga (einingaflokka) eru byggðar á sömu lykilsensu eða -forsendum og samanlagt bókfært verð viðskiptavildar eða óefnislegra eigna með ótakmarkaðan nýtingartíma sem skipt er á þær er verulegt í samanburði við bókfært heildarverð viðskiptavildar einingarinnar eða óefnislegra eigna með ótakmarkaðan nýtingartíma skal einingin greina frá því ásamt:
- a) samanlögðu bókfærðu verði viðskiptavildar sem skipt er á þessar einingar (einingaflokka),
 - b) samanlögðu bókfærðu verði óefnislegra eigna með ótakmarkaðan nýtingartíma sem skipt er á einingarnar (einingaflokkana),
 - c) lýsingu á lykilsensu eða -forsendum,
 - d) lýsingu á nálgun stjórnenda við ákvörðun á því virði sem sett er á sérhverja lykilsensu eða -forsendur hvort sem þetta virði endurspeglar fyrri reynslu eða, ef við á, samræmist ytri upplýsingum og, ef svo er ekki, hvernig og hvers vegna það er ólíkt fyrri reynslu eða ytri upplýsingum,
 - e) ef raunhæf möguleg breyting á lykilsensu eða -forsendum myndi valda því að samanlagt bókfært verð eininganna (einingaflokkanna) yrði hærra en samanlögð endurheimtanleg fjárhæð þeirra:
 - i. fjárhæðina sem samanlagðar endurheimtanlegar fjárhæðir eininganna (einingaflokkanna) er umfram samanlagt bókfært verð þeirra,
 - ii. virði lykilsensu eða -forsendna,
 - iii. fjárhæðina sem virði lykilsensu eða -forsendna verður að breytast um eftir að áhrif þeirrar breytingar á aðrar breytur sem notaðar eru til að meta endurheimtanlega fjárhæð hafa verið meðtalin svo að samanlögð endurheimtanleg fjárhæð eininganna (einingaflokkanna) verði jöfn samanlögðu bókfærðu verði þeirra.
- 136 Nýjasta ítarlega útreikning, gerðan á fyrri tímabili, á endurheimtanlegri fjárhæð fjárskapandi einingar (einingaflokks) má í samræmi við 24. eða 99. lið yfirfæra og nota við virðisrýrnunarprófun þeirrar einingar (einingaflokks) á yfirstandandi tímabili að því tilskildu að tiltekin viðmið séu uppfyllt. Ef sú er raunin tengjast upplýsingarnar um eininguna (einingaflokkinn) sem eru teknar með í upplýsingarnar sem krafist er í 134. og 135. lið yfirfærða útreikningnum á endurheimtanlegri fjárhæð.

137 Skýringardæmi 9 sýnir upplýsingarnar sem krafist er í 134. og 135. lið.

Bráðabirgðaákvæði og gildistökudagur

138 Ef eining kýs í samræmi við 85. lið í IFRS-staðli 3 að beita IFRS-staðli 3 frá degi sem er fyrr en gildistökudagarnir, sem settir eru fram í 78.–84. lið í IFRS-staðli 3, skal hún einnig beita þessum staðli framvirkt frá sama degi.

139 Að öðru leyti skal eining beita þessum staðli:

- a) á viðskiptavild og óefnislegar eignir sem eru yfirteknar við sameiningu fyrirtækja þar sem dagsetning sammingsins er 31. mars 2004 eða síðar og
- b) á allar aðrar eignir framvirkt frá upphafi fyrsta árlega tímabilsins sem hefst 31. mars 2004 eða síðar.

- 140 Einingar, sem 139. liður gildir um, eru hvattar til að fara að kröfum þessa staðals fyrir gildistökdagana sem tilgreindir eru í 139. lið. Ef eining fer á hinn bóginn að kröfum þessa staðals fyrir gildistökdagana skal hún einnig beita IFRS-staðli 3 og IAS-staðli 38 (eftir endurskoðun 2004) samhlíða.

Afturköllun IAS-staðals 36 (útg. 1998)

- 141 Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 36, *virðisrýrnun eigna* (útg. 1998).

Viðbætur A

NOTKUN NÚVIRÐISAÐFERÐAR TIL AÐ META NOTKUNARVIRÐI

Þessi viðbætur er óaðskiljanlegur hluti staðalsins. Í honum eru frekari leiðbeiningar um notkun núvirðisaðferðar við mat á notkunarvirði. Þó að í leiðbeiningunum sé hugtakið „eign“ notað, gildir það jafnt um eignaflokk sem myndar fjárskapandi einingu.

Hlutar núvirðismats

- A1 Saman skýra eftirfarandi þættir efnahagslegan mismun á milli eigna:
- a) mat á framtíðarsjóðstreyminu, eða í tilvikum sem eru flóknari, röð framtíðarsjóðstreyma, sem einingin væntir að fá af eigninni,
 - b) væntingar um hugsanlegar breytingar á fjárhæð eða tímasetningu þessa sjóðstreymis,
 - c) tímavirði peninga táknað með núverandi áhættulausum markaðsvöxtum,
 - d) verð þess að taka á sig óvissuna sem felst í eigninni og
 - e) aðrir þættir, sem stundum er ekki hægt að auðkenna (eins og lausafjárskortur), sem markaðsaðilar myndu endurspegla í verðlagningu framtíðarsjóðstreymis sem einingin væntir að fá af eigninni.
- A2 Í þessum viðbæti eru bornar saman tvær aðferðir við að reikna núvirði sem hvora má nota til að meta notkunarvirði eignar eftir aðstæðum. Samkvæmt „hefðbundinni“ aðferð eru leiðréttingar vegna þátta í b–e-liðum sem lýst er í lið A1 innifaldar í afvöxtunarstuðlinum. Samkvæmt aðferðinni fyrir „vænt sjóðstreymi“ valda þættirnir í b-, d- og e-lið leiðréttingum þegar vænt sjóðstreymi er reiknað leiðrétt vegna áhættu. Hvaða aðferð sem eining notar til að endurspegla væntingar um hugsanlegar breytingar á fjárhæð eða tímasetningu framtíðarsjóðstreymis skal niðurstaðan endurspegla vænt núvirði framtíðarsjóðstreymis, þ.e. vegið meðaltal allra hugsanlegra niðurstaðna.

Meginreglur

- A3 Aðferðirnar sem notaðar eru til að meta framtíðarsjóðstreymi og vexti eru mismunandi eftir aðstæðum, eftir því hverjar aðstæður eignarinnar sem um ræðir eru. Eftirfarandi meginreglur stýra hvers konar beitingu núvirðisaðferðar við mat á eignum:
- a) Vextir sem notaðir eru til að afvaxta sjóðstreymi skulu endurspegla forsendur sem eru í samræmi við þær sem felast í vænta sjóðstreyminu. Að öðrum kosti eru áhrif sumra forsendna tvítalin eða litið er fram hjá þeim. T.d. gæti afvöxtunarstuðli sem nemur 12% verið beitt á sammingsbundið sjóðstreymi lánveitingar. Sá stuðull endurspeglar væntingar um vanskil í framtíðinni á lánum með tiltekin einkenni. Þennan sama 12 prósentu stuðul skal ekki nota til að afvaxta vænt sjóðstreymi vegna þess að slíkt sjóðstreymi endurspeglar þegar forsendur sem gengið er út frá varðandi vanskil í framtíðinni.
 - b) vænt sjóðstreymi og afvöxtunarstuðlar skulu vera laus við hlutdrægni og þætti sem eru ótengdir eigninni sem um ræðir. T.d. skapar vanmat, sem gert er af ásettu ráði, á væntu sjóðstreymi til að auka sýndararðsemi í framtíðinni hlutdrægni í matinu.
 - c) vænt sjóðstreymi eða afvöxtunarstuðlar skulu endurspegla allar hugsanlegar niðurstöður frekar en líklegustu lágmarks- eða hámarksfjárhæðina staka.

Hefðbundin aðferð og aðferð fyrir vænt sjóðstreymi til að ákvarða núvirði

Hefðbundin aðferð

- A4 Venjan er við beitingu núvirðis í reikningsskilum að nota eitt áætlað sjóðstreymi og einn afvöxtunarstuðul, oft lýst sem „stuðlinum sem er í réttu hlutfalli við áhættuna“. Hefðbundna aðferðin gerir í raun ráð fyrir að viðtekin regla um einn afvöxtunarstuðul geti tekið til allra væntinga um framtíðarsjóðstreymi og viðeigandi áhættustuðuls. Því leggur hefðbundna aðferðin mesta áherslu á val afvöxtunarstuðulsins.
- A5 Í sumum tilvikum, eins og þeim þar sem hægt er að fylgjast með sambærilegum eignum á markaðinum, er tiltölulega einfalt að beita hefðbundinni aðferð. Fyrir eignir með samningsbundið sjóðstreymi er það í samræmi við þann hátt sem þátttakendur á markaði hafa við að lýsa eignum, eins og t.d. „12% skuldabréf“.
- A6 Verið getur að hefðbundna aðferðin fjalli þó ekki á viðeigandi hátt um sum flókin vandamál við mat eins og mat ófjárhagslegra eigna þar sem enginn markaður eða sambærilegur hlutur er til fyrir hlutinn. Ítarleg leit að „stuðlinum sem er í réttu hlutfalli við áhættuna“ þarfnast greiningar á a.m.k. tveimur liðum – eign sem til er á markaði og hefur vexti sem hafa verið mældir og eigninni sem verið er að meta. Viðeigandi afvöxtunarstuðul fyrir sjóðstreymið sem verið er að meta verður að álykta útfra mælanlegum vöxtum á hinni eigninni. Til að hægt sé að draga þá ályktun verða eiginleikar sjóðstreymis hinnar eignarinnar að vera svipaðir og hjá eigninni sem verið er að meta. Því verður sá sem metur að gera eftirfarandi:
 - a) skilgreina sjóðstreymið sem verður afvaxtað,
 - b) skilgreina aðra eign á markaðinum sem virðist hafa svipaða sjóðstreymiseiginleika,
 - c) bera saman sjóðstreymi frá báðum liðunum til að tryggja að þau séu svipuð (eru þau bæði t.d. samningsbundin sjóðstreymi eða er annað samningsbundið og hitt áætlað sjóðstreymi?),
 - d) meta hvort til staðar sé þáttur í öðrum liðnum sem er ekki til staðar í hinum (er t.d. erfðara að breyta öðrum í handbært fé (e. less liquid) en hinum?) og
 - e) meta hvort líklegt sé að bæði sjóðstreymi hegði sér (þ.e. breytist) á svipaðan hátt við breytilegar efnahagsaðstæður.

Aðferð fyrir vænt sjóðstreymi

- A7 Aðferðin fyrir vænt sjóðstreymi er í sumum tilvikum áhrifaríkara tæki til mats en hefðbundna aðferðin. Þegar mat er unnið notar aðferðin um vænt sjóðstreymi allar væntingar um hugsanlegt sjóðstreymi í stað líklegasta sjóðstreymis. Sjóðstreymi gæti t.d. verið 100 GE, 200 GE eða 300 GE og líkurnar á því verið 10%, 60%, og 30% fyrir hvert þeirra. Vænt sjóðstreymi er 220 GE. Aðferðin fyrir vænt sjóðstreymi er því ólík hefðbundnu aðferðinni að því leyti að hún leggur áherslu á beina greiningu á sjóðstreyminu sem um ræðir og afdráttarlausari yfirlýsingu þeirra forsendna sem notaðar eru við matið.
- A8 Aðferðin fyrir vænt sjóðstreymi heimilar einnig notkun núvirðisaðferða þegar tímasetning sjóðstreymis er óviss. Sjóðstreymi að upphæð 1000 GE gæti t.d. verið mótttekið á einu ári, tveimur árum eða þremur árum og líkurnar á því verið 10%, 60%, og 30% fyrir hvert þeirra. Dæmið hér á eftir sýnir útreikning vænts núvirðis við þær aðstæður.

Núvirði 1000 GE á 1 ári með 5% afvöxtun	952,38 GE	
Líkur	10,00%	95,24 GE
<hr/>		
Núvirði 1000 GE á 2 árum með 5,25% afvöxtun	902,73 GE	
Líkur	60,00%	541,64 GE
<hr/>		
Núvirði 1000 GE á 3 árum með 5,50% afvöxtun	851,61 GE	
Líkur	30,00%	255,48 GE
<hr/>		
Vænt núvirði		892,36 GE
<hr/>		

- A9 Vænt núvirði að upphæð 892,36 GE er ólíkt hefðbundnu hugmyndinni um besta mat að upphæð 902,73 GE (60% líkur). Hefðbundinn útreikningur á núvirði sem beitt væri á þetta dæmi þarfnast ákvörðunar um hvaða hugsanlegu tímasetningu sjóðstreymis ætti að nota og myndi því í samræmi við það ekki endurspeglar líkurnar á öðrum tímasetningum. Þetta er vegna þess að afvöxtunarstuðull í hefðbundnum útreikningi á núvirði getur ekki endurspeglad óvissa tímasetningu.

- A10 Notkun líkinda er mikilvægur þáttur í aðferðinni fyrir vænt sjóðstreymi. Þeirri spurningu hefur verið varpað fram hvort það að setja líkur á afar huglægt mat gefi til kynna meiri nákvæmni en í raun er til staðar. Við rétta beitingu hefðbundnu aðferðarinnar (eins og henni er lýst í lið A6) er þó gerð krafa um sama mat og huglægni án þess að veita gagnsæi reikningsaðferða sem aðferðin fyrir vænt sjóðstreymi veitir.
- A11 Mat sem er unnið samkvæmt gildandi venjum tekur oft óformlega til þátta vænts sjóðstreymis. Að auki standa endurskoðendur oft frammi fyrir þörfinni á því að meta eign útfrá takmörkuðum upplýsingum um líkurnar á hugsanlegu sjóðstreymi. Endurskoðandi gæti t.d. staðið frammi fyrir eftirfarandi aðstæðum:
- áætluð fjárhæð er einhvers staðar á milli 50 GE og 250 GE en engin fjárhæð á því sviði er líklegri en önnur. Byggt á þessum takmörkuðu upplýsingum er áætlað vænt sjóðstreymi 150 GE $[(50 + 250)/2]$,
 - áætluð fjárhæð er einhvers staðar á milli 50 GE og 250 GE og líklegasta fjárhæðin er 100 GE. Líkurnar sem tengdar eru hverri fjárhæð eru þó óþekktar. Byggt á þessum takmörkuðu upplýsingum er áætlað vænt sjóðstreymi 133,33 GE $[(50 + 100 + 250)/3]$,
 - áætluð fjárhæð verður 50 GE (10% líkur), 250 GE (30% líkur) eða 100 GE (60% líkur). Byggt á þessum takmörkuðu upplýsingum er áætlað vænt sjóðstreymi 140 GE $[(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$.
- Í sérhverju tilvikum er líklegt að áætlað vænt sjóðstreymi gefi betra mat á notkunarvirði en lágmarks-, líklegasta eða hámarksfjárhæðin ein og sér.
- A12 Beiting aðferðarinnar fyrir vænt sjóðstreymi er háð kostnaðar- og ábatahömlu. Í sumum tilvikum kann eining að hafa aðgang að yfirgripsmiklum gögnum og geta unnið margar sjóðstreymisaðstæður. Í öðrum tilvikum getur verið að eining geti ekki unnið meira en almennar upplýsingar um breytileika sjóðstreymis án þess að stofna til verulegs kostnaðar. Einingin þarf að halda jafnvægi milli kostnaðarins við að afla viðbótarupplýsinga og þess aukna áreiðanleika sem upplýsingarnar gefa matinu.
- A13 Því hefur verið haldið fram að aðferðir fyrir vænt sjóðstreymi séu ekki viðeigandi til að meta stakan lið eða lið þar sem fjöldi hugsanlegra niðurstaðna er takmarkaður. Því til stuðnings er gefið dæmi um eign með tvær hugsanlegar niðurstöður: 90% líkur á því að sjóðstreymi verði 10 GE og 10% líkur á því að sjóðstreymi verði 1000 GE. Bent er á að vænt sjóðstreymi í þessu dæmi er 109 GE og það gagnrýnt að niðurstaðan sýni hvoruga fjárhæðina sem kann að verða greidd að lokum.
- A14 Yfirlýsingar eins og sú hér á undan endurspeglar ósætti um markmið matsins. Ef markmiðið er að telja saman kostnaðinn sem stofnað verður til getur verið að vænt sjóðstreymi gefi ekki hlutfallslega áreiðanlegt mat á væntanlegum kostnaði. Þessi staðall fjallar hins vegar um mat á endurheimtanlegri fjárhæð eignar. Endurheimtanleg fjárhæð eignarinnar í þessu dæmi er líklega ekki 10 GE jafnvel þó að það sé líklegasta sjóðstreymið. Það er vegna þess að mat á 10 GE tekur ekki til óvissunnar í sjóðstreyminu við matið á eigninni. Þess í stað er óvisst sjóðstreymi sett fram eins og það væri visst sjóðstreymi. Engin skynsamleg rekin eining myndi selja eign með þessa eiginleika fyrir 10 GE.
- Afvöxtunarstuðull
- A15 Hvaða aðferð sem eining notar til að meta notkunarvirði eignar skulu vextirnir sem notaðir eru til að afvaxta sjóðstreymi ekki endurspeglar áhættu sem vænt sjóðstreymi hefur verið leiðrétt vegna. Að öðrum kosti eru áhrif sumra forsendna tvítalin.
- A16 Þegar stuðull, tengdur sérstakri eign, fæst ekki beint af markaðnum notar eining staðgengla til að meta afvöxtunarstuðulinn. Tilgangurinn er að áætla, að svo miklu leyti sem það er unnt, markaðsmat á:
- tímavirði peninga á þeim tímabilum sem um er að ræða fram að því að nýtingartíma eignarinnar lýkur og
 - þáttunum í b-, d- og e-lið sem lýst er í lið A1 að því marki sem þeir þættir hafa ekki valdið leiðréttingum þegar vænt sjóðstreymi er reiknað.
- A17 Eining getur tekið tillit til eftirfarandi stuðla sem upphafspunkts við gerð slíks mats:
- vegins meðalkostnaðar fjármagns einingar sem er ákvarðaður með aðferðum eins og líkaninu um verðlagningu eigna,
 - jaðarvaxtakjara einingarinnar og
 - annarra markaðsvaxtakjara.

- A18 Þessa stuðla verður þó að aðlaga:
- a) til að endurspegla hvernig markaðurinn myndi meta sértæka áhættu sem tengist væntu sjóðstreymi eignarinnar og
 - b) til að skilja undan áhættu sem skiptir ekki máli fyrir vænt sjóðstreymi eignarinnar eða sem vænt sjóðstreymi hefur verið lagfært vegna. Tillit skal tekið til áhættu eins og þeirrar sem tengist tilteknu landi, gjaldmiðli og verði.
- A19 Afvöxtunarstuðullinn er óháður fjármagnsupbyggingu einingarinnar og því hvernig einingin fjármagnaði kaup á eigninni vegna þess að framtíðarsjóðstreymi, sem vænst er að myndist vegna eignar, er ekki háð því hvernig einingin fjármagnaði kaup á eigninni.
- A20 Í 55. lið er gerð krafa um það að afvöxtunarstuðullinn sem notaður er sé hlutfall fyrir skatta. Þegar hlutfallið sem notað er til að meta afvöxtunarstuðulinn er reiknað út eftir skatta er sá útreikningur leiðréttur þannig að hann endurspegli hlutfall fyrir skatta.
- A21 Eining notar venjulega einn afvöxtunarstuðul fyrir mat á notkunarvirði eignar. Eining notar þó sérstaka afvöxtunarstuðla fyrir mismunandi framtíðartímabil þar sem notkunarvirði er næmt fyrir mismunandi áhættu á mismunandi tímabilum eða vaxtaskilmálum.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 37

Reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir

MARKMIÐ

Markmiðið með þessum staðli er að tryggja að viðeigandi skilyrði fyrir færslu og viðeigandi matsgrunnar séu notaðir um reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir og að nægilegar upplýsingar séu veittar í skýringum til að gera notendum kleift að skilja eðli, tímasetningu og fjárhæð þeirra.

GILDISSVIÐ

- 1 Allar einingar skulu beita þessum staðli þegar þær færa reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir nema:
 - a) þær sem stafa af úppfylltum samningum nema þegar samningurinn er íþyngjandi og
 - b) [felldur brott]
 - c) þær sem annar staðall nær til.
- 2 Þessi staðall gildir ekki um fjármálagerninga (þ.m.t. ábyrgðir) sem falla innan gildissviðs IAS-staðals 39, *fjármálagerningar: færsla og mat*.
- 3 Úppfylltir samningar eru samningar þar sem hvorugur aðilinn hefur uppfyllt skuldbindingar sínar eða báðir aðilar hafa að sama marki uppfyllt skuldbindingar sínar að hluta til. Þessi staðall tekur ekki til úppfylltra samninga nema þeir séu íþyngjandi.
- 4 [Felldur brott]
- 5 Þegar annar staðall nær til sérstakrar tegundar reiknaðrar skuldbindingar, óvissrar skuldar eða óvissrar eignar, beittir eining þeim staðli í stað þessa staðals. IFRS-staðall 3, *sameining fyrirtækja*, fjallar t.d. um meðferð yfirtökuaðila á óvissum skuldum sem hann tekur á sig við sameiningu fyrirtækja. Eins er t.d. fjallað um tiltekna tegundir reiknaðra skuldbindinga í stöðlum er varða:
 - a) verksamninga (sjá IAS-staðal 11, *verksamningar*),
 - b) tekjuskatta (sjá IAS-staðal 12, *tekjuskattar*),
 - c) leigusamninga (sjá IAS-staðal 17, *leigusamningar*). Vegna þess að IAS-staðall 17 felur ekki í sér sérstakar kröfur um að fjallað sé um rekstrarleigu sem er orðin íþyngjandi gildir þessi staðall hins vegar um slík tilvik,
 - d) starfskjör (sjá IAS-staðal 19, *starfskjör*) og
 - e) váttryggingasamningar (sjá IFRS-staðal 4, *váttryggingasamningar*). Þessi staðall gildir þó um reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir váttryggjanda aðrar en þær sem verða til vegna samningsbundinna skyldna og samningsbundinna réttinda hans samkvæmt váttryggingasamningum innan gildissviðs IFRS-staðals 4.
- 6 Sumar fjárhæðir, sem farið er með sem reiknaðar skuldbindingar, geta tengst færslu á tekjum, t.d. þegar eining veitir ábyrgðir gegn þóknun. Þessi staðall fjallar ekki um færslu reglulegra tekna. Í IAS-staðli 18, *reglulegar tekjur*, eru tilgreindar aðstæður sem ríkja þegar reglulegar tekjur eru færðar og gefnar eru leiðbeiningar um beitingu skilyrða fyrir færslu. Þessi staðall breytir ekki kröfum IAS-staðals 18.
- 7 Í staðlinum eru reiknaðar skuldbindingar skilgreindar sem skuldir með óvissa tímasetningu eða fjárhæð. Í sumum löndum er hugtakið „reiknuð skuldbinding“ einnig notað í tengslum við liði eins og afskriftir fastafjármuna, virðisrýrnum eigna og vafasamar kröfur. Þar er um að ræða leiðréttingar á bókfærðu verði eigna og er ekki fjallað um þær í þessum staðli.
- 8 Í öðrum stöðlum er tilgreint hvort útgjöld eru eignfærð eða gjaldfærð. Ekki er fjallað um þessi atriði í þessum staðli. Í þessum staðli er samkvæmt því hvorki bannað né gerð krafa um að eignfæra kostnað sem er færður þegar skuldbinding er reiknuð.
- 9 Þessi staðall gildir um reiknaðar skuldbindingar vegna endurskipulagninga (þ.m.t. aflögð starfsemi). Þegar endurskipulagning samrýmist skilgreiningunni á aflagðri starfsemi kann þess að vera krafist í IFRS-staðli 5, *fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi*, að birta skuli frekari upplýsingar.

SKILGREININGAR

10 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Reiknuð skuldbinding er skuld með óvissa tímasetningu eða fjárhæð.

Skuld er gild skuldbinding einingar sem er tilkomin vegna liðinna atburða og búist er við að uppgreiðsla skuldarinnar muni hafa í för með sér útstreymi verðmæta sem fela í sér efnahagslegan ávinning frá einingunni.

Skuldbindandi atburður er atburður sem leiðir af sér lagalega eða ætlaða skuldbindingu sem gerir það að verkum að eining hefur engan annan kost en að gera upp skuldbindinguna.

Lagaleg skuldbinding er skuldbinding sem hlýst af:

- a) samningi (beinum eða óbeinum skilmálum hans),
- b) löggjöf eða
- c) öðrum lagalegum grundvelli.

Ætluð skuldbinding er skuldbinding sem hlýst af aðgerðum einingar þegar:

- a) eining hefur, með viðteknum venjum, með yfirlýstri stefnu eða með gildandi og nægilega nákvæmri yfirlýsingu, gefið öðrum aðilum til kynna að hún muni taka á sig tilteknar skyldur og
- b) einingin hefur af þeim sökum skapað réttmætar væntingar hjá þessum aðilum um að hún takist á hendur þessar skyldur.

Óviss skuld er:

- a) möguleg skuldbinding sem stafar af liðnum atburðum og verður aðeins staðfest þegar einn eða fleiri óvissir atburðir, sem einingin hefur ekki fulla stjórn á, gerast eða gerast ekki í framtíðinni eða
- b) gild skuldbinding sem verður til vegna fyrri atburða en er ekki færð vegna þess að:
 - i. ekki er líklegt að þörf verði á útstreymi verðmæta sem fela í sér efnahagslegan ávinning til að gera skuldbindinguna upp eða
 - ii. ekki er hægt að meta fjárhæð skuldbindingarinnar með áreiðanlegum hætti.

Óviss eign er möguleg eign sem stafar af liðnum atburðum og verður aðeins staðfest þegar einn eða fleiri óvissir atburðir, sem einingin hefur ekki fulla stjórn á, gerast eða gerast ekki í framtíðinni.

Íþyngjandi samningur er samningur sem felur í sér að óhjákvæmilegur kostnaður við að standa við skuldbindingarnar, sem fylgja samningnum, er meiri en efnahagslegur ávinningur sem vænta má að hann hafi í för með sér.

Endurskipulagning er áætlun sem framkvæmdastjórn skipuleggur og stýrir og breytir hún verulega annaðhvort:

- a) umfangi rekstrar sem eining er í eða
- b) á hvað hátt þeim rekstri er stjórnað.

Reiknaðar skuldbindingar og aðrar skuldir

11 Greina má reiknaðar skuldbindingar frá öðrum skuldum, eins og viðskiptaskuldum og áföllnum liðum, vegna þess að óvissa ríkir um tímasetningu eða fjárhæð útgjalda sem er nauðsynleg vegna uppgjörs í framtíðinni. Á hinn bóginn eru:

- a) viðskiptaskuldir, skuldir vegna kaupa á vöru eða þjónustu, sem hefur verið afhent eða veitt og reikningsfærð eða formlega samið um við birgi, og
- b) áfallnir liðir, skuldir vegna kaupa á vöru eða þjónustu sem hefur verið afhent eða veitt en ekki verið greidd, reikningsfærð eða formlega samið um við birgi, þ.m.t. fjárhæðir sem starfsmenn eiga inni (t.d. fjárhæðir sem tengjast áunnum orlofslaunum). Þótt nauðsynlegt kunnir að vera að áætla fjárhæð eða tímasetningu áfallinna liða er óvissan yfirlétt mun minni en þegar um er að ræða reiknaðar skuldbindingar.

Áfallnir liðir eru oft tilgreindir sem hluti af viðskiptaskuldum og öðrum skuldum en reiknaðar skuldbindingar eru tilgreindar sérstaklega.

Sambandið milli reiknaðra skuldbindinga og óvissra skulda

- 12 Almennt séð eru allar reiknaðar skuldbindingar óvissar vegna þess að tímasetning eða fjárhæð þeirra er óviss. Í staðlinum er orðið „óviss“ hins vegar notað um skuldir og eignir sem eru ekki færðar í efnahagsreikning vegna þess að þær verða aðeins staðfestar þegar einn eða fleiri óvissir atburðir, sem einingin hefur ekki fulla stjórn á, gerast eða gerast ekki í framtíðinni. Þar að auki er hugtakið „óviss skuld“ notað um skuldir sem uppfylla ekki skilyrði fyrir færslu í efnahagsreikningi.
- 13 Í þessum staðli er gerður greinarmunur á:
- reiknuðum skuldbindingum — sem eru færðar sem skuldir (gert er ráð fyrir að möguleiki sé á áreiðanlegu mati þeirra) vegna þess að þær eru gildar skuldbindingar og líklegt er talið að þörf verði á ústreymi verðmæta sem felast í efnahagslegum ávinningi til að gera skuldbindingarnar upp, og
 - óvissum skuldum — sem eru ekki færðar sem skuldir vegna þess að þær eru annaðhvort:
 - mögulegar skuldbindingar, þar sem ekki hefur verið staðfest hvort einingin hafi gilda skuldbindingu sem getur leitt til ústreymis verðmæta sem felast í efnahagslegum ávinningi, eða
 - gildar skuldbindingar sem uppfylla ekki skilyrði fyrir færslu samkvæmt þessum staðli (annaðhvort vegna þess að ekki er talið líklegt að þörf verði á ústreymi verðmæta sem felast í efnahagslegum ávinningi til að gera skuldbindinguna upp eða vegna þess að ekki er hægt að meta fjárhæð skuldbindingarinnar á nógu áreiðanlegan hátt).

FÆRSLA

Reiknaðar skuldbindingar

- 14 Reiknaða skuldbindingu skal færa þegar:
- eining hefur gilda skuldbindingu (lagalega eða ætlaða) vegna liðins atburðar,
 - líklegt er talið að þörf verði á ústreymi verðmæta sem felast í efnahagslegum ávinningi til að gera skuldbindinguna upp og
 - unnt er að meta fjárhæð skuldbindingarinnar á áreiðanlegan hátt. Reiknaða skuldbindingu skal ekki færa nema að uppfylltum þessum skilyrðum.

Gild skuldbinding

- 15 Í undantekningartilvikum getur verið óljóst hvort gild skuldbinding er fyrir hendi. Í slíkum tilvikum leiðir liðinn atburður til gildrar skuldbindingar ef, þegar tekið er tillit til allra tiltækra gagna, meiri líkur eru á því en minni að gild skuldbinding sé fyrir hendi miðað við dagsetningu efnahagsreiknings.
- 16 Í nær öllum tilvikum er ljóst hvort liðinn atburður hafi leitt til gildrar skuldbindingar. Í undantekningartilvikum, t.d. í málaferlum, má deila um það hvort ákveðnir atburðir hafi gerst eða hvort atburðirnir leiði til gildrar skuldbindingar. Í slíkum tilvikum ákveður eining hvort gild skuldbinding sé fyrir hendi, miðað við dagsetningu efnahagsreiknings, með því að taka tillit til allra tiltækra gagna, m.a. álits sérfræðinga, svo að dæmi sé tekið. Gögn, sem koma til greina, eru m.a. öll viðbótargögn sem koma fram vegna atburða eftir dagsetningu efnahagsreiknings. Á grundvelli slíkra gagna:
- færir einingin reiknaða skuldbindingu (að uppfylltum skilyrðum fyrir færslu) þegar meiri líkur eru á því en minni að gild skuldbinding sé fyrir hendi á dagsetningu efnahagsreiknings, og
 - upplýsir einingin um óvissa skuld þegar meiri líkur eru á því en minni að engin gild skuldbinding sé fyrir hendi á dagsetningu efnahagsreiknings, nema möguleikinn á ústreymi verðmæta sem felast í efnahagslegum ávinningi sé hverfandi (sjá 86. lið).

Liðinn atburður

- 17 Liðinn atburður, sem leiðir til gildrar skuldbindingar, nefnist skuldbindandi atburður. Nauðsynlegt er að einingin hafi ekki annan raunhæfan kost en að gera upp skuldbindinguna sem myndaðist vegna atburðarins til að atburður verði skuldbindandi atburður. Þetta á aðeins við:
- a) þegar knýja má fram uppgjör á skuldbindingunni með lögum eða
 - b) þegar atburður (sem kann að vera aðgerð einingarinnar) skapar réttmætar væntingar hjá öðrum aðilum um að einingin standi við skuldbindinguna og þá er um að ræða ætlaða skuldbindingu.
- 18 Reikningsskil fjalla um fjárhagslega stöðu einingar í lok reikningsskilatímabils hennar en ekki hugsanlega stöðu hennar í framtíðinni. Þess vegna er reiknuð skuldbinding ekki færð vegna kostnaðar sem stofna þarf til vegna rekstrar í framtíðinni. Einu skuldirnar, sem eining skal færa í efnahagsreikning, eru þær sem eru fyrir hendi, miðað við dagsetningu hans.
- 19 Aðeins skal færa sem reiknaðar skuldbindingar þær skuldbindingar sem hafa orðið til vegna liðinna atburða sem eru óháðir aðgerðum einingar í framtíðinni (þ.e. starfsháttum hennar í framtíðinni). Dæmi um slíkar skuldbindingar eru viðurlög eða kostnaður við hreinsun vegna ólögsmætra umhverfisspjalla en hvort tveggja myndi leiða til útstreymis verðmæta sem felast í efnahagslegum ávinningi við uppgjör skulda án tillits til aðgerða einingarinnar í framtíðinni. Að sama skapi færir eining reiknaða skuldbindingu vegna kostnaðar við niðurrif á olíuvinnslustöð eða kjarnorkuveri, að því marki sem einingin er skuldbundin til að bæta tjón sem þegar hefur orðið. Á hinn bóginn má vera að eining geri ráð fyrir eða þurfi, af ástæðum er varða viðskiptalegan þrýsting eða lagalegar kröfur, að stofna til útgjalda til að starfa á ákveðinn hátt í framtíðinni (t.d. að koma fyrir reyksium í tiltekinni tegund af verksmiðjum). Þar sem einingin getur forðast útgjöld í framtíðinni með framtíðaraðgerðum sínum, t.d. með því að breyta rekstrarháttum sínum, hefur hún enga gilda skuldbindingu vegna þessara útgjalda í framtíðinni og engin reiknuð skuldbinding er færð í efnahagsreikning.
- 20 Skuldbinding felur alltaf í sér annan aðila, þ.e. aðilann sem viðkomandi er skuldbundinn. Hins vegar er ekki nauðsynlegt að þekkjja deili á aðilanum sem viðkomandi er skuldbundinn — hann getur jafnvel verið skuldbundinn almenningi í heild. Vegna þess að skuldbinding felur alltaf í sér skuldbindingu gagnvart öðrum aðila er ljóst að ákvörðun framkvæmdastjórnar eða stjórnar leiðir ekki af sér ætlaða skuldbindingu, við dagsetningu efnahagsreiknings, nema þeim aðilum, sem ákvörðunin hefur áhrif á, hafi verið gerð nógu ítarleg grein fyrir henni fyrir dagsetningu efnahagsreiknings til að vekja réttmætar væntingar hjá þeim um að einingin muni standa við skyldur sínar.
- 21 Atburður, sem leiðir ekki af sér skuldbindingu strax, kann að gera það síðar vegna breytinga á lögum eða vegna þess að aðgerð (t.d. nægilega nákvæm, opinber yfirlýsing) einingar leiðir af sér ætlaða skuldbindingu. Til dæmis kann að vera að eining sé ekki á neinn hátt skuldbundin til að taka á sig afleiðingar umhverfisspjalla. Orsök tjónsins verður þó skuldbindandi atburður þegar ný lög krefjast þess að tjón, sem hefur orðið, sé bætt eða þegar eining tekur opinberlega á sig þá skyldu að bæta tjónið þannig að ætluð skuldbinding skapast.
- 22 Þegar fyrirhuguð, ný lög hafa ekki verið fullmótuð kemur ekki til skuldbindingar fyrr en nær fullvíst er að löggjöfin verði eins og drögin. Í þessum staðli er farið með slíka skuldbindingu sem lagalega skuldbindingu. Mismunandi aðstæður við lagasetningu gera það að verkum að ómögulegt er að tilgreina einstakan atburð sem kann að leiða til lagasetningar með nær fullri vissu. Í mörgum tilvikum getur reynst ómögulegt að segja fyrir um setningu laga með nær fullri vissu fyrr en þau hafa verið sett.

Liklegt útstreymi verðmæta sem fela í sér efnahagslegan ávinning

- 23 Ef skuld á að uppfylla skilyrði fyrir færslu þarf gild skuldbinding að vera fyrir hendi og jafnframt líkur á útstreymi verðmæta sem felast í efnahagslegum ávinningi til að gera skuldbindinguna upp. Í þessum staðli (*) telst útstreymi verðmæta eða annar atburður líklegur ef líkur eru á að atburðurinn gerist, þ.e. líkurnar á að atburðurinn gerist eru meiri en líkurnar á að hann gerist ekki. Þegar ekki er talið líklegt að gild skuldbinding sé fyrir hendi upplýsir einingin um óvissa skuld nema möguleikinn á útstreymi verðmæta sem felast í efnahagslegum ávinningi sé hverfandi (sjá 86. lið).
- 24 Þegar um er að ræða fjölda sambærilegra skuldbindinga (t.d. vöruábyrgðir eða sambærilega samninga) eru líkurnar á því að þörf verði á útstreymi við uppgjör ákvarðaðar með því að skoða uppgjör hvers flokks skuldbindinga í heild. Þótt líkurnar á útstreymi vegna einstakra liða séu litlar geta verið talsverðar líkur á því að þörf verði á einhverju útstreymi verðmæta til að gera upp flokk skuldbindinga í heild. Í því tilviki er reiknuð skuldbinding færð í efnahagsreikning (að uppfylltum öðrum skilyrðum fyrir færslu).

(*) Tulkunin á „líklegur“ í þessum staðli sem „líkurnar eru meiri en minni“ gildir ekki endilega í öðrum stöðlum.

Áreiðanlegt mat á skuldbindingunni

- 25 Nauðsynlegt er að nota mat við samningu reikningsskila og dregur það ekki úr áreiðanleika þeirra. Þetta á einkum við um reiknaðar skuldbindingar sem eru í eðli sínu óvissari en flestir aðrir liðir í efnahagsreikningi. Eining getur áætlað ýmsar mögulegar niðurstöður, nema í algjörum undantekningartilvikum, og getur því metið hvaða skuldbinding er nógu áreiðanleg til að nota við færslu reiknaðrar skuldbindingar.
- 26 Í því algjöra undantekningartilviki þegar ekki er hægt að gera áreiðanlegt mat er um að ræða skuld sem ekki er hægt að færa í efnahagsreikning. Upplýsa skal um slíka skuld sem óvissa skuld (sjá 86. lið).

Óvissar skuldir

- 27 Eining skal ekki færa óvissa skuld í efnahagsreikning.
- 28 Upplýst er um óvissa skuld, eins og gerð er krafa um í 86. lið, nema möguleikinn á útstreymi verðmæta, sem felast í efnahagslegum ávinningi, sé hverfandi.
- 29 Þegar eining ber óskipta ábyrgð á skuldbindingu er farið með þann hluta skuldbindingarinnar, sem vænta má að aðrir aðilar standi við, sem óvissa skuld. Eining færir reiknaða skuldbindingu vegna þess hluta skuldbindingarinnar sem líkur eru á að leiði til útstreymis verðmæta, sem felast í efnahagslegum ávinningi, nema í þeim örfáu undantekningartilvikum þegar ekki er unnt að gera áreiðanlegt mat.
- 30 Óvissar skuldir kunna að þróast á annan hátt en upphaflega var vænst. Þess vegna eru þær metnar með reglubundnum hætti til að ákvarða hvort útstreymi verðmæta, sem felast í efnahagslegum ávinningi, sé orðið líklegt. Þegar líkur verða á því að útstreymi efnahagslegs ávinnings í framtíðinni verði nauðsynlegt vegna liðar sem áður var farið með sem óvissa skuld er reiknuð skuldbinding færð í reikningsskil þess tímabils þegar breyting varð á líkum (nema í þeim örfáu undantekningartilvikum þegar ekki er unnt að gera áreiðanlegt mat).

Óvissar eignir

- 31 Eining skal ekki færa óvissa eign í efnahagsreikning.
- 32 Óvissar eignir stafa yfirleitt af atburðum sem ekki voru áætlaðir eða öðrum óvæntum atburðum sem hafa í för með sér möguleika á innstreymi efnahagslegs ávinnings hjá einingunni. Dæmi um þetta er krafa sem eining sækir með málaferlum og niðurstaðan er óviss.
- 33 Óvissar eignir eru ekki færðar í reikningsskil vegna þess að það getur leitt til færslu tekna sem verða jafnvel aldrei innleystar. Þegar það er nær fullvíst að tekjur verði innleystar er viðkomandi eign þó ekki óviss eign og því er rétt að færa hana í efnahagsreikning.
- 34 Upplýst er um óvissa eign, eins og gerð er krafa um í 89. lið, þegar líkur eru á innstreymi efnahagslegs ávinnings.
- 35 Óvissar eignir eru metnar með reglubundnum hætti til að tryggja að þróun endurspeglis á viðeigandi hátt í reikningsskilum. Þegar það er nær fullvíst að innstreymi verði á efnahagslegum ávinningi eru eignin og viðkomandi tekjur færðar í reikningsskil þess tímabils þegar breytingin verður. Þegar innstreymi efnahagslegs ávinnings er orðið líklegt upplýsir eining um óvissu eignina (sjá 89. lið).

MAT

Besta mat

- 36 Fjárhæðin, sem er færð sem reiknuð skuldbinding, skal vera besta mat á útgjöldunum sem þarf til að gera upp gilda skuldbindingu, við dagsetningu efnahagsreiknings.
- 37 Besta mat á útgjöldunum, sem þarf til að gera upp gilda skuldbindingu, er sú fjárhæð sem einingin myndi við rökréttar aðstæður greiða til að gera upp skuldbindinguna við dagsetningu efnahagsreiknings eða til að færa hana yfir til þriðja aðila á þeim tíma. Oft er ómögulegt eða óhóflega kostnaðarsamt að gera upp eða yfirfæra skuldbindingu, við dagsetningu efnahagsreiknings. Hins vegar gefur mat á fjárhæðinni, sem rökrétt er að eining greiði til að gera upp eða yfirfæra skuldbindinguna, besta mat á útgjöldum sem þarf til að gera upp gilda skuldbindingu við dagsetningu efnahagsreiknings.
- 38 Mat á niðurstöðu og fjárhagslegum áhrifum skal framkvæmdastjórn einingarinnar dæma um, ásamt reynslu af sambærilegum viðskiptum og í sumum tilvikum skýrslum óháðra sérfræðinga. Gögn, sem koma til greina, eru m.a. öll viðbótargögn sem koma fram vegna atburða eftir dagsetningu efnahagsreiknings.

- 39 Farið er með óvissu varðandi fjárhæðina, sem færa skal, sem reiknaða skuldbindingu á ýmsa vegu eftir aðstæðum. Þegar reiknaða skuldbindingin, sem er metin, felur í sér mikinn fjölda liða er skuldbindingin metin með því að skoða allar mögulegar niðurstöður út frá tengdum líkum. Þessi tölfræðilega aðferð við matsgerð nefnist „vænt virði“. Reiknuð skuldbinding verður því mismunandi eftir því hvort líkur á tapi á tiltekinni fjárhæð eru t.d. 60% eða 90%. Þegar mögulegar niðurstöður eru á samfelldu bili og allar niðurstöður á því bili eru jafn líklegar er miðgildi bilans notað.

Dæmi

Eining selur vörur með ábyrgð sem felur í sér að viðskiptamenn eru tryggðir fyrir kostnaði vegna viðgerða á öllum framleiðslugöllum sem koma í ljós innan sex mánaða eftir kaupin. Ef minni háttar gallar kæmu fram á öllum seldum vörum yrði viðgerðakostnaðurinn 1 milljón. Ef meiri háttar gallar kæmu fram á öllum seldum vörum yrði viðgerðakostnaðurinn fjórar milljónir. Fyrri reynsla einingar og væntingar hennar til framtíðar benda til þess að á komandi ári verði 75% af seldum vörum án galla, 20% af seldum vörum með minni háttar galla og 5% af seldum vörum með meiri háttar galla. Í samræmi við 24. lið metur eining líkur á útstreymi vegna ábyrgðarskuldbindinga í heild.

Vænt virði viðgerðakostnaðar er:

$$(75\% \text{ af núlli}) + (20\% \text{ af 1 milljón}) + (5\% \text{ af 4 milljónum}) = 400.000$$

- 40 Þegar einstök skuldbinding er metin kann ein líklegasta niðurstaðan að vera besta mat á skuldinni. Jafnvel í slíku tilviki skoðar einingin þó aðrar mögulegar niðurstöður. Þegar aðrar mögulegar niðurstöður eru annaðhvort að mestu hærri eða að mestu lægri en líklegasta niðurstaðan verður besta mat hærri eða lægri fjárhæð. Ef eining þarf t.d. að lagfæra slæman galla í stórra verksmiðju, sem hún hefur byggt fyrir viðskiptamann, kann ein líklegasta niðurstaðan að vera að viðgerðin heppnist við fyrstu tilraun og kostnaðurinn verði 1.000 en hærri fjárhæð er áætluð ef umtalsverðar líkur eru á að þörf verði á frekari aðgerðum.
- 41 Reiknaða skuldbindingin er metin fyrir skatta þar sem fjallað er um skattaleg áhrif reiknuðu skuldbindingarinnar og breytingar á henni í IAS-staðli 12.

Áhætta og óvissa

- 42 Taka skal tillit til áhættunnar og óvissunnar sem óhjákvæmilega fylgir ýmsum atburðum og aðstæðum þegar leitast er við að finna besta mat á reiknaðri skuldbindingu.
- 43 Áhætta sýnir möguleika á ólíkum niðurstöðum. Leiðrétting vegna áhættu getur hækkað fjárhæðina sem skuld er metin á. Þörf er á gætni við mat þegar óvissa ríkir þannig að tekjur eða eignir séu ekki ofmetnar og gjöld eða skuldir séu ekki vanmetnar. Hins vegar réttlætir óvissa ekki að skuldbindingar séu óhóflega reiknaðar eða að skuldir séu vísitandi ofmetnar. Ef áætlaður kostnaður vegna einkar óhagstæðrar niðurstöðu er t.d. metinn á varfærinna hátt er sú niðurstaða ekki vísitandi talin líklegri en hún er í raun. Þörf er á gætni til að koma í veg fyrir að leiðréttingar vegna áhættu og óvissu séu gerðar í tvígang sem myndi leiða til ofmats á reiknaðri skuldbindingu.
- 44 Upplýsingar um óvissuna, sem felst í fjárhæð útgjaldanna, eru tilgreindar í b-lið 85. liðar.

Núvirði

- 45 Þegar áhrif tímavirðis peninga eru veruleg skal fjárhæð reiknaðrar skuldbindingar vera núvirði útgjalda sem vænta má að þurfi til að gera skuldbindinguna upp.
- 46 Vegna tímavirðis peninga eru reiknaðar skuldbindingar í tengslum við útstreymi handbærs fjár skömmu eftir dagsetningu efnahagsreiknings meira íþyngjandi en þær sem tengjast útstreymi handbærs fjár af sömu fjárhæð sem verður síðar. Reiknaðar skuldbindingar eru því afvaxtaðar þegar áhrifin eru veruleg.
- 47 Afvöxtunarstuðullinn eða -stuðlarnir skal vera afvöxtunarstuðull eða -stuðlar fyrir skatta sem endurspeglar núverandi markaðsmat á tímavirði peninga og áhættuna sem fylgir skuldinni sérstaklega. Þegar mat á framtíðarsjóðstreymi hefur verið leiðrétt vegna áhættu skal afvöxtunarstuðullinn eða -stuðlarnir ekki endurspeglar þá áhættu.

Atburðir í framtíðinni

- 48 Fjárhæð reiknaðrar skuldbindingar skal endurspegla atburði í framtíðinni sem geta haft áhrif á fjárhæðina sem þarf til að gera upp skuldbindingu þegar fullnægjandi, hlutlægar visbendingar eru um að þeir muni gerast.
- 49 Atburðir, sem vænta má í framtíðinni, kunna að vera sérlega mikilvægir við mat á reiknuðum skuldbindingum. Eining kann t.d. að líta svo á að kostnaður við hreinsun á starfsvettvangi, þegar honum er lokað, muni lækka vegna tækniþróunar í framtíðinni. Fjárhæðin, sem er færð, endurspeglar sanngjarnar væntingar tæknilegra hæfna og hlutlægra aðila sem taka tillit til allra tiltækra gagna um tæknina sem verður fyrir hendi þegar að hreinsuninni kemur. Þess vegna er rétt að tiltaka m.a. væntanlega lækkun kostnaðar, sem tengist aukinni reynslu í beitingu tækni sem er fyrir hendi, eða væntanlegan kostnað við að beita tækni sem er fyrir hendi við stærri og flóknari hreinsunaraðgerðir en hafa farið fram áður. Hins vegar sér eining ekki fyrir þróun á algjörlega nýrri hreinsitækni nema það geti stutt það með fullnægjandi, hlutlægum gögnum.
- 50 Áhrif nýrrar löggjafar, sem kann að vera sett, eru tekin með í reikninginn við mat á núverandi skuldbindingu þegar fullnægjandi, hlutlægar visbendingar liggja fyrir um að nær fullvist sé að löggjöfin verði sett. Vegna þess að í framkvæmd eru fyrir hendi mismunandi aðstæður er ómögulegt að tilgreina einstakan atburð sem gefur fullnægjandi, hlutlægar visbendingar í hverju tilviki fyrir sig. Gerð er krafa um bæði gögn um það hvers löggjöfin krefst og hvort nær fullvist sé að hún verði sett og innleidd þegar þar að kemur. Í mörgum tilvikum liggja ekki fyrir fullnægjandi, hlutlæg gögn fyrr en nýja löggjöfin er sett.

Væntanleg ráðstöfun eigna

- 51 Ekki skal taka tillit til hagnaðar af væntanlegri ráðstöfun eigna við mat á reiknaðri skuldbindingu.
- 52 Ekki er tekið tillit til hagnaðar af væntanlegri ráðstöfun eigna við mat á reiknaðri skuldbindingu jafnvel þótt væntanleg ráðstöfun sé nátengd atburðinum sem leiddi til reiknuðu skuldbindingarinnar. Þess í stað skal eining færa hagnað af væntanlegri ráðstöfun eigna á þeim tíma sem tilgreindur er í staðlinum sem fjallar um viðkomandi eignir.

ENDURGREIÐSLUR

- 53 Þegar þess er vænst að öll útgjöldin eða hluti þeirra útgjalda, sem þarf til að gera upp reiknaða skuldbindingu, muni annar aðili endurgreiða skal færa endurgreiðsluna þegar og aðeins þegar það er nær fullvist að endurgreiðsla fari fram ef einingin gerir upp skuldbindinguna. Fara skal með endurgreiðsluna sem sérstaka eign. Fjárhæðin, sem færð er vegna endurgreiðslunnar, skal ekki vera hærri en fjárhæð reiknuðu skuldbindingarinnar.
- 54 Í rekstrarreikningnum má setja fram gjöld, sem tengjast reiknaðri skuldbindingu, að frádreginni fjárhæðinni sem er færð vegna endurgreiðslu.
- 55 Stundum getur eining treyst á að annar aðili greiði öll útgjöldin eða hluta þeirra útgjalda sem þarf til að gera upp reiknaða skuldbindingu (t.d. með váttryggingarsamningum, ákvæðum um bætur eða ábyrgðir söluaðila). Annar aðili getur annaðhvort endurgreitt fjárhæðir, sem einingin greiðir, eða greitt fjárhæðirnar beint.
- 56 Í flestum tilvikum ber einingin áfram ábyrgð á allri fjárhæðinni, sem um er að ræða, þannig að einingin þyrfti að gera upp alla fjárhæðina ef þriðji aðilinn greiðir ekki af einhverjum ástæðum. Við þessar aðstæður skal færa reiknaða skuldbindingu sem samsvarar allri fjárhæð skuldarinnar og færa skal sérstaka eign vegna væntanlegrar endurgreiðslu þegar það er nær fullvist að endurgreiðsla fari fram ef einingin gerir upp skuldina.
- 57 Í sumum tilvikum ber einingin ekki ábyrgð á tilteknum kostnaði ef þriðji aðilinn borgar ekki. Í slíku tilviki ber einingin ekki ábyrgð á kostnaðinum og hann er ekki meðtalinn í reiknuðu skuldbindingunni.
- 58 Þegar eining ber óskipta ábyrgð á skuldbindingu er farið með skuldbindinguna sem óvissa skuld, að því marki sem þess er vænst að hinir aðilarnir geri skuldbindinguna upp eins og fram kemur í 29. lið.

BREYTINGAR Á REIKNUÐUM SKULDBINDINGUM

- 59 Reiknaðar skuldbindingar skal endurskoða við hverja dagsetningu efnahagsreiknings og leiðrétt þannig að þær endurspeglir núverandi besta mat. Þegar ekki er lengur líklegt að þörf verði á útstreymi verðmæta sem felast í efnahagslegum ávinningi til að gera skuldbindinguna upp skal bakfæra reiknuðu skuldbindinguna.
- 60 Þegar afvöxtun er notuð eykst bókfært verð reiknaðrar skuldbindingar á hverju tímabili og endurspeglar þannig tímann sem líður. Þessi aukning er færð sem fjármagnskostnaður.

NOTKUN Á REIKNUÐUM SKULDBINDINGUM

- 61 Reiknaða skuldbindingu skal einungis nota vegna útgjalda sem reiknaða skuldbindingin var upphaflega færð vegna.
- 62 Aðeins skal jafna útgjöld á móti reiknuðu skuldbindingunni ef þau tengjast henni. Þegar útgjöld eru jöfnuð á móti reiknaðri skuldbindingu sem var upphaflega færð í öðrum tilgangi hylur það áhrif tveggja ólíkra atburða.

BEITING FÆRSLU- OG MATSREGLNA

Rekstrartap í framtíðinni

- 63 Reiknaðar skuldbindingar skal ekki færa vegna rekstrartaps í framtíðinni.
- 64 Rekstrartap í framtíðinni uppfyllir ekki skilgreininguna á skuld í 10. lið og almenn skilyrði fyrir færslu sem sett eru fram í 14. lið vegna reiknaðra skuldbindinga.
- 65 Þegar búist er við rekstrartapi í framtíðinni má líta á það sem vísbindingu um að ákveðnar eignir, sem heyra undir reksturinn, kunni að hafa rýrnað að verðmæti. Í slíku tilvikum athugar eining hvort verðmæti þessara eigna hafi rýrnað samkvæmt IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna.

Íþyngjandi samningar

- 66 Ef eining er með samning sem er íþyngjandi skal færa og meta þá skuldbindingu, sem er fyrir hendi og fylgir samningnum, sem reiknaða skuldbindingu.
- 67 Marga samninga (t.d. reglubundnar innkaupapantanir) er hægt að ógilda án þess að greiða hinum aðilanum bætur og því er ekki um neina skuldbindingu að ræða. Aðrir samningar ákvarða bæði réttindi og skuldbindingar sérhvers samningsaðila. Þegar atburðir leiða til þess að slíkur samningur verður íþyngjandi fellur samningurinn innan gildissviðs þessa staðals og er þá fyrir hendi skuld sem færa skal. Óuppfylltir samningar, sem eru ekki íþyngjandi, falla utan gildissviðs þessa staðals.
- 68 Í þessum staðli er íþyngjandi samningur skilgreindur sem samningur sem felur í sér að óhjákvæmilegur kostnaður við að uppfylla skuldbindingarnar, sem fylgja samningnum, er meiri en efnahagslegur ávinningur sem vænta má að fylgi honum. Óhjákvæmilegur kostnaður, sem felst í samningi, endurspeglar minnsta, hreina kostnaðinn við að slíta samningnum sem er annaðhvort kostnaðurinn við að uppfylla hann eða allar bætur eða viðurlög sem fylgja því að uppfylla hann ekki, hvor fjárhæðin sem er lægri.
- 69 Áður en sérstök reiknuð skuldbinding vegna íþyngjandi samnings er ákvörðuð skal eining færa allt virðisrýmunartap sem hefur orðið á eignum sem tilheyra samningnum (sjá IAS-staðal 36).

Endurskipulagning

- 70 Eftirfarandi eru dæmi um atburði sem kunna að falla undir skilgreininguna á endurskipulagningu:
- a) sala eða stöðvun rekstrarsviðs,
 - b) lokun rekstrarsvæða í landi eða á landsvæði eða flutningur rekstrarstarfsemi á milli landa eða landsvæða,
 - c) breytingar á stjórnskipulagi, t.d. afnám stjórnunarstigs, og
 - d) grundvallarendurskipulagning sem hefur veruleg áhrif á eðli og áherslur reksturs einingar.
- 71 Reiknuð skuldbinding vegna kostnaðar við endurskipulagningu er aðeins færð þegar almenn skilyrði fyrir færslu á reiknuðum skuldbindingum, sem sett eru fram í 14. lið, eru uppfyllt. Í 72.–83. lið er sett fram hvernig almenn skilyrði fyrir færslu taka til endurskipulagningar.
- 72 Ætluð skuldbinding um endurskipulagningu verður aðeins til þegar eining:
- a) er með ítarlega og formlega áætlun um endurskipulagninguna þar sem a.m.k. er greint frá:
 - i. hlutaðeigandi rekstri eða hluta af þeim rekstri,
 - ii. helstu stöðum, sem hún hefur áhrif á,

- iii. staðsetningu, hlutverki og áætluðum fjölda starfsmanna, sem hljóta starfslokabætur,
- iv. útgjöldum, sem stofnað verður til, og
- v. hvenær áætluninni verður hrint í framkvæmd og
- b) hefur vakið réttmætar væntingar hjá þeim sem endurskipulagningin hefur áhrif á um að fyrirtækið hrindi endurskipulagningunni í framkvæmd með því að setja áætlunina af stað eða geri þeim sem hún hefur áhrif á kunnugt um aðalatriði hennar.
- 73 Ef eining tekur verksmiðju úr notkun, selur eignir eða tilkynnir aðalatriði áætlunarinnar opinberlega er það vísbending um að einingin hafi hrint endurskipulagningu í framkvæmd. Opinber tilkynning um ítarlega áætlun um endurskipulagningu felur aðeins í sér ætlaða skuldbindingu um endurskipulagningu ef hún er nógu ítarleg (þ.e. aðalatriði áætlunarinnar eru tilgreind) og er þannig gerð að hún skapar réttmætar væntingar hjá öðrum aðilum, eins og viðskiptamönnum, birgjum og starfsmönnum (eða fulltrúum þeirra), um að einingin hrindi endurskipulagningunni í framkvæmd.
- 74 Ef áætlun á að leiða til ætlaðrar skuldbindingar þegar aðilum, sem hún hefur áhrif á, er greint frá henni þarf framkvæmd hennar að hefjast eins fljótt og auðið er og ljúka innan ákveðinna tímamarka sem leiðir af sér að verulegar breytingar á áætluninni séu ólíklegar. Þegar vænta má að mikil töf verði á því að endurskipulagning hefjist eða þegar vænta má að endurskipulagningin taki óeðlilega langan tíma er ólíklegt að áætlunin leiði til réttmætra væntinga hjá öðrum aðilum um að einingin sé að svo stöddu skuldbundin til að endurskipuleggja vegna þess að tímamörkin gefa einingunni færi á að breyta áætlunum sínum.
- 75 Ákvörðun stjórnenda eða stjórnar um endurskipulagningu, sem er tekin fyrir dagsetningu efnahagsreiknings leiðir ekki til ætlaðrar skuldbindingar við dagsetningu efnahagsreiknings nema einingin hafi, fyrir þá dagsetningu:
- a) hafist handa við framkvæmd áætlunar um endurskipulagningu eða
- b) veitt þeim sem áætlunin um endurskipulagningu hefur áhrif á nægilega ítarlegar upplýsingar um hana til að vekja hjá þeim réttmætar væntingar um að einingin muni framkvæma endurskipulagninguna.
- Ef eining hefst handa við framkvæmd endurskipulagningaráætlunar eða tilkynnir þeim sem áætlunin hefur áhrif á ekki um meginatriði hennar fyrr en eftir dagsetningu efnahagsreiknings er krafist upplýsinga samkvæmt IAS-staðli 10, *atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings*, ef endurskipulagningin er veruleg og það getur haft áhrif á efnahagslega ákvarðanatöku notenda á grundvelli reikningsskilanna að ekki sé greint frá henni.
- 76 Þótt ætluð skuldbinding myndist ekki einvörðungu vegna ákvörðunar framkvæmdastjórnar kann skuldbinding að stafa af öðrum fyrri atburðum ásamt slíkri ákvörðun. Í samningaviðræðum við starfsmannafulltrúa vegna starfslokagreiðslna eða við kaupendur vegna sölu rekstrar getur t.d. hafa verið komist að samkomulagi með fyrirvara um samþykki stjórnar. Þegar samþykki liggur fyrir og öðrum aðilum hefur verið greint frá því tekur einingin á sig ætlaða skuldbindingu um að endurskipuleggja ef skilyrði, sem sett eru fram í 72. lið, eru uppfyllt.
- 77 Í sumum löndum er æðsta yfirvald falið stjórn sem í eru fulltrúar annarra hagsmuna en hagsmuna framkvæmdastjórnar (t.d. starfsmanna) eða nauðsynlegt getur verið að slíkir fulltrúar fái tilkynningu áður en stjórnin tekur ákvörðun. Vegna þess að ákvörðun slíkrar stjórnar felur í sér miðlun upplýsinga til þessara fulltrúa kann hún að leiða til ætlaðrar skuldbindingar um endurskipulagningu.
- 78 Engin skuldbinding verður til um sölu rekstrar fyrr en einingin er skuldbundin til að selja, þ.e. þegar kominn er á bindandi sölusamningur.
- 79 Jafnvel þegar eining hefur tekið ákvörðun um að selja rekstur og tilkynnt það opinberlega er hún ekki skuldbundin til að selja fyrr en kaupandi er fundinn og bindandi sölusamningur liggur fyrir. Þar til bindandi sölusamningur liggur fyrir getur einingin skipt um skoðun og þarf reyndar að fara aðra leið ef enginn kaupandi finnst sem býður viðunandi kjör. Þegar litið er á sölu á rekstri sem hluta af endurskipulagningu er kannað hvort einhver virðisrýmun hafi orðið á eignum rekstrarins, samkvæmt IAS-staðli 36. Þegar sala er aðeins hluti af endurskipulagningu getur ætluð skuldbinding orðið til vegna annarra hluta endurskipulagningarinnar áður en bindandi sölusamningur liggur fyrir.
- 80 Reiknuð skuldbinding vegna endurskipulagningar skal aðeins fela í sér bein útgjöld sem hafa komið til vegna endurskipulagningarinnar en þau eru hvort tveggja í senn:
- a) óhjákvæmileg afleiðing endurskipulagningarinnar og
- b) ótengd áframhaldandi starfsemi einingarinnar.

- 81 Reiknuð skuldbinding vegna endurskipulagningar felur ekki í sér kostnað á borð við:
- endurmenntun eða flutning starfsmanna sem verða áfram við störf,
 - markaðssetningu eða
 - fjárfestingu í nýjum kerfum og dreifingarkerfum.
- Þessi útgjöld tengjast starfsháttum rekstrarins í framtíðinni og eru ekki skuldir vegna endurskipulagningar við dagsetningu efnahagsreiknings. Slík útgjöld eru færð á sama grundvelli og hefðu þau orðið til án tengsla við endurskipulagningu.
- 82 Í reiknaðri skuldbindingu er ekki tekið tillit til aðgreinanlegs framtíðarrekkstrartaps fram að dagsetningu endurskipulagningarinnar nema það tengist íþyngjandi samningi eins og skilgreint er í 10. lið.
- 83 Eins og krafist er í 51. lið er ekki tekið tillit til hagnaðar af væntanlegri ráðstöfun á eignum við mat á reiknaðri skuldbindingu vegna endurskipulagningar jafnvel þótt lítið sé á sölu eigna sem hluta af endurskipulagningunni.

UPPLÝSINGAGJÖF

- 84 Fyrir sérhvern flokk reiknaðra skuldbindinga skal eining upplýsa um:
- bókfært verð við upphaf og lok tímabils,
 - reiknaðar skuldbindingar, sem bætast við á tímabilinu, þ.m.t. hækkun á reiknuðum skuldbindingum sem eru til staðar,
 - fjárhæðir sem voru notaðar (þ.e. til hækkunar eða lækkunar á reiknuðu skuldbindingunni) á tímabilinu,
 - ónotaðar fjárhæðir, sem voru bakfærðar á tímabilinu, og
 - hækkun á afvöxtuðu fjárhæðinni á tímabilinu vegna tímans sem liður og áhrifa af öllum breytingum sem kunna að verða á afvöxtunarstuðlinum.
- Ekki er gerð krafa um samanburðarupplýsingar
- 85 Eining skal birta eftirfarandi fyrir sérhvern flokk reiknaðra skuldbindinga:
- stutta lýsingu á eðli skuldbindingarinnar og áætlaða tímasetningu útstreymis efnahagslegs ávinnings sem af henni hlýst,
 - vísbandingu um óvissuna sem fylgir fjárhæð eða tímasetningu útstreymisins. Þegar nauðsynlegt er að veita fullnægjandi upplýsingar skal eining greina frá helstu forsendum, sem gefnar eru vegna atburða í framtíðinni, eins og fjallað er um í 48. lið, og
 - fjárhæð endurgreiðslna sem vænta má þar sem fram kemur fjárhæð allra eigna sem færðar eru vegna hinnar væntanlegu endurgreiðslu.
- 86 Ef möguleiki á útstreymi við uppgjör er ekki hverfandi skal eining birta stutta lýsingu á eðli óvissra skulda fyrir sérhvern flokk óvissra skulda við dagsetningu efnahagsreiknings og, þegar það er gerlegt, upplýsa um:
- mat á fjárhagslegum áhrifum hennar sem eru metin skv. 36.–52. lið,
 - vísbandingu um óvissuna sem fylgir fjárhæð eða tímasetningu útstreymis sem kann að verða og
 - möguleikann á einhverri endurgreiðslu.
- 87 Þegar ákvarða þarf hvaða reiknuðu skuldbindingar eða óvissu skuldir má taka saman í eina heild og mynda einn flokk er nauðsynlegt að athuga hvort eðli liðanna er nógu einsleitt til að ein skýrsla um þá uppfylli kröfurnar sem fram koma í a- og b-lið 85. liðar og a- og b-lið 86. liðar. Þar af leiðandi getur verið viðeigandi að fara með fjárhæðir, sem tengjast ábyrgðum á mismunandi vörum, sem einn flokk reiknaðra skuldbindinga. Hins vegar er ekki viðeigandi að fara með fjárhæðir, sem tengjast hefðbundnum ábyrgðum, og fjárhæðir, sem kunna að kalla á málaferli, sem einn flokk.
- 88 Þegar reiknuð skuldbinding og óviss skuld verða til við sömu aðstæður birtir eining upplýsingarnar sem krafist er í 84.–86. lið þannig að tengingin milli reiknuðu skuldbindingarinnar og óvissu skuldarinnar sé ljós.

- 89 Þegar líklegt er að innstreymi efnahagslegs ávinnings verði skal eining birta stutta lýsingu á eðli óvissu eignarinnar við dagsetningu efnahagsreiknings, og, þegar slíkt er gerlegt, mat á fjárhagslegum áhrifum þeirra, sem eru metin með því að nota reglurnar sem settar eru fram vegna reiknaðra skuldbindinga í 36.–52. lið.
- 90 Mikilvægt er að upplýsingar um óvissar eignir feli ekki í sér villandi visbendingar um líkurnar á að tekjur myndist.
- 91 Þegar einhverjar upplýsingar, sem krafist er í 86. og 89. lið, eru ekki birtar vegna þess að það er ekki gerlegt skal taka það fram.
- 92 Í algjörum undantekningartilvikum getur birting upplýsinga, að hluta til eða í heild, sem krafist er skv. 84.–89. lið, reynst mjög skaðleg fyrir stöðu einingar sem á í deilum við aðra aðila um reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir eða óvissar eignir. Í slíkum tilvikum þarf eining ekki að birta upplýsingarnar en skal greina frá eðli deilunnar almennt og tilgreina að upplýsingarnar hafi ekki verið birtar og ástæðu þess.

BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

- 93 Áhrifin af því að innleiða þennan staðal á gildistökuþegi hans (eða fyrr) skulu sett fram sem leiðrétting á upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár á því tímabili sem staðallinn var fyrst innleiddur. Einingar eru hvattar til þess, en ekki er gerð krafa um það, að endurgera upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár á elsta samanburðartímabilinu, sem sett er fram, og að endurgera samanburðarupplýsingar. Ef samanburðarupplýsingar eru ekki endurgerðar skal greina frá því.
- 94 [Fellur brott]

GILDISTÖKUDAGUR

- 95 Þessi staðall gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. júlí 1999 eða síðar. Hvatt er til þess að staðlinum sé beitt fyrr. Ef eining beitir þessum staðli vegna tímabila sem hefjast fyrir 1. júlí 1999 skal hún greina frá því.
- 96 [Fellur brott]

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 38

Óefnislegar eignir

MARKMIÐ

- 1 Markmiðið með þessum staðli er að mæla fyrir um reikningshaldslega meðferð óefnislegra eigna sem ekki er fjallað sérstaklega um í öðrum staðli. Í þessum staðli er gerð krafa um að eining færi óefnislega eign þá og því aðeins að tiltekin skilyrði séu uppfyllt. Í staðlinum er einnig tilgreint hvernig á að meta bókfært verð óefnislegra eigna og gerð krafa um ákveðnar upplýsingar um óefnislegar eignir.

GILDISSVIÐ

- 2 Þessum staðli skal beitt við færslu óefnislegra eigna nema um sé að ræða:
- óefnislegar eignir, sem eru innan gildissviðs annars staðals,
 - fjáreignir, eins og þær eru skilgreindar í IAS-staðli 32, fjármálagerningar: framsetning,
 - færslu og mat á eignum vegna jarðefnaleitar og mats (sjá IFRS-staðal 6, leit að jarðefnaauðlindum og mat á þeim) og
 - útgjöld vegna þróunar og vinnslu á jarðefnum, olíu, jarðgasi og sambærilegum, óendurnýjanlegum auðlindum.
- 3 Ef annar staðall mælir fyrir um færslu tiltekinna gerðar óefnislegrar eignar beitir eining þeim staðli í stað þessa staðals. Þessi staðall gildir t.d. ekki um:
- óefnislegar eignir, sem eining hefur til sölu í venjulegum viðskiptum (sjá IAS-staðal 2, *birgðir*, og IAS-staðal 11, *verksamningar*),
 - frestaðar skattineignir (sjá IAS-staðal 12, *tekjuskattar*),
 - leigusamninga, sem falla innan gildissviðs IAS-staðals 17, *leigusamningar*,
 - eignir, sem myndast vegna starfskjara (sjá IAS-staðal 19, *starfskjör*),
 - fjáreignir, eins og þær eru skilgreindar í IAS-staðli 32. Fjallað er um færslu og mat á nokkrum fjáreignum í IAS-staðli 27, *samtæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil*, IAS-staðli 28, *fjárfestingar í hludeildarfélögum*, og IAS-staðli 31, *hlutdeild í samrekstri*.
 - viðskiptavild, sem er yfirtekin við sameiningu fyrirtækja (sjá IFRS-staðal 3, *sameining fyrirtækja*).
 - frestaðan yfirtökukostnað og óefnislegar eignir, sem rekja má til sammingsbundins réttar váttryggjanda samkvæmt váttryggingarsamningum innan gildissviðs IFRS-staðals 4, *váttryggingarsamningar*. Í IFRS-staðli 4 eru settar fram kröfur um upplýsingagjöf vegna frestaðs yfirtökukostnaðar en ekki vegna óefnislegra eigna. Þess vegna eiga kröfur um upplýsingagjöf í þessum staðli við um óefnislegar eignir,
 - óefnislega fastafjármuni sem eru skilgreindir sem haldið til sölu (eða eru í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu) í samræmi við IFRS-staðal 5, *fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi*.
- 4 Sumar óefnislegar eignir geta verið í eða á hlutkenndu formi eins og geisladiski (þegar um er að ræða hugbúnað), lagalegum skjölum (þegar um er að ræða leyfi eða einkaleyfi) eða filmu. Við ákvörðun á því hvort farið skuli með eign, sem býr yfir bæði efnislegum og óefnislegum þáttum, samkvæmt IAS-staðli 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*, eða sem óefnislega eign samkvæmt þessum staðli er það einingarinna að meta hvor þátturinn vegur þyngra. Tölvuhugbúnaður fyrir tölvustýrðan vélbúnað, sem er óstarfhæfur án slíks sérhæfðs hugbúnaðar, er t.d. óaðskiljanlegur hluti viðkomandi vélbúnaðar og er farið með hann sem varanlega rekstrarfjármuni. Það sama á við um stýrikerfi í tölvu. Þegar hugbúnaðurinn er ekki óaðskiljanlegur hluti af viðkomandi vélbúnaði er farið með tölvuhugbúnaðinn sem óefnislega eign.
- 5 Þessi staðall gildir m.a. um útgjöld vegna auglýsinga, þjálfunar, stofnkostnaðar og rannsóknar- og þróunarstarfsemi. Rannsóknar- og þróunarstarfsemi beinist að þróun þekkingar. Þó að slík starfsemi geti endað sem eign í hlutkenndu formi (t.d. frumgerð) er hlutkenndur þáttur eignarinnar ekki jafn mikilvægur og óefnislegi þátturinn, þ.e. þekkingin sem er fölginn í eigninni.

- 6 Þegar um er að ræða fjármögnunarleigu getur viðkomandi eign verið annaðhvort efnisleg eða óefnisleg. Eftir upphaflega færslu færir leigutaki óefnislega eign, sem hann hefur á fjármögnunarleigu, í samræmi við þennan staðal. Réttindi samkvæmt nýttjaleyfissamningi fyrir liði eins og kvikmyndir, myndbandsupptökur, leikrit, handrit, einkaleyfi og höfundarrétt eru utan gildissviðs IAS-staðals 17 og innan gildissviðs þessa staðals.
- 7 Ef starfsemi eða viðskipti eru svo sérhæfð að þau falla ekki innan gildissviðs einhvers staðals verða þau tilefni reikningsskilalegra álitamála sem getur þurft að fást við á annan hátt. Slík mál koma upp við færslu útgjalda vegna leitar að olíu, jarðgasi og jarðefnum í námuiðnaði eða þróunar og vinnslu slíkra auðlinda og í váttryggingarsamningum. Þess vegna gildir þessi staðall ekki um útgjöld vegna þess háttar starfsemi og samninga. Þessi staðall á samt sem áður við um aðrar óefnislegar eignir sem notaðar eru (eins og tölvuhugbúnað) og önnur útgjöld sem stofnað er til (eins og upphafskostnað) í námurekstri eða af váttryggingafélögum.

SKILGREININGAR

- 8 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Virkur markaður er markaður þar sem öll eftirfarandi skilyrði eru fyrir hendi:

- vörur, sem viðskipti eru með á markaðnum, eru einsleitar,
- unnt er að finna kaupendur og seljendur sem eru fúsir til viðskipta hvenær sem er og
- almennigur getur nálgast upplýsingar um verð.

Dagsetning samnings um sameiningu fyrirtækja er dagurinn þegar efnislegt samkomulag næst milli aðilanna sem sameinast og, þegar um er að ræða einingar sem skráðar eru á almennum markaði, almenningi er tilkynnt um hann. Þegar um er að ræða fjandsamlega yfirtöku er fyrsti dagur efnislegs samnings milli aðilanna, sem sameinast, dagurinn þegar nægjanlegur fjöldi eigenda yfirtækna aðilans hefur samþykkt tilboð yfirtökuaðilans til að yfirtökuaðilinn öðlist yfirráð yfir yfirtækna aðilanum.

Afskriftir eru kerfisbundin skipting afskrifanlegrar fjárhæðar óefnislegrar eignar á nýtingartíma hennar.

Eign er verðmæti:

- sem er undir yfirráðum einingar vegna atburða í fortíðinni og
- sem vænst er að efnahagslegur framtíðarávinningur streymi frá til einingarinnar.

Bókfært verð er fjárhæð eignar í efnahagsreikningi eftir að allar uppsafnaðar afskriftir og öll uppsöfnuð virðisrýrnunartöp hafa verið dregin frá henni.

Kostnaðarverð er sú fjárhæð handbærs fjár, eða ígildis þess, eða gangvirði annars endurgjalds sem innt er af hendi fyrir eign þegar hún er keypt eða byggð eða, þegar við á, fjárhæðin sem er færð á þá eign þegar hún er upphaflega færð í samræmi við sérstakar kröfur annarra IFRS-staðla, t.d. IFRS-staðals 2, *eignarhlutatengdar greiðslur*.

Afskrifanleg fjárhæð er kostnaðarverð eignar eða önnur fjárhæð, sem kemur í stað kostnaðarverðs, að frádregnu hrakvirði hennar.

Þróun er hagnýting rannsóknarniðurstaðna eða annarrar þekkingar til skipulagningar eða hönnunar fyrir framleiðslu nýrra eða verulega endurbættra efna, tækja, framleiðsluvara, ferla, kerfa eða þjónustu áður en framleiðsla fyrir markað eða notkun hefst.

Virðið fyrir eininguna er núvirði þess sjóðstreymis sem hún væntir að fái við áframhaldandi notkun eignar og af ráðstöfun hennar í lok nýtingartíma eða væntir að myndist við uppgjör skuldar.

Gangvirði eignar er sú fjárhæð sem unnt er að skipta eign fyrir í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.

Virðisrýrnunartap er sú fjárhæð sem bókfært verð eignar er umfram endurheimtanlega fjárhæð hennar.

Óefnisleg eign er aðgreinanleg, ópeningaleg eign sem er ekki í hlutkenndu formi.

Peningalegar eignir eru peningar og eignir sem fást greiddar í föstum eða ákvarðanlegum peningafjárhæðum.

Með *rannsóknnum* er átt við skipulegar frumrannsóknir sem eru gerðar í því augnamiði að öðlast nýja vísindalega eða tæknilega þekkingu og skilning.

Hrakvirði óefnislegrar eignar er áætluð fjárhæð sem eining fengi nú við ráðstöfun á eigninni að frádregnum áætluðum ráðstöfunarkostnaði ef eignin væri þegar orðin jafn gömul og væri í sama ástandi og vænst er í lok nýtingartíma.

Nýtingartími er:

- a) tímabilið, sem vænta má að eign hafi hagrænt notagildi fyrir einn eða fleiri notendur, eða
- b) fjöldi framleiðslueininga eða sambærilegra eininga sem vænta má að einingin afli með eigninni.

Óefnislegar eignir

- 9 Einingar nota oft verðmæti eða stofna til skulda vegna yfirtöku, þróunar, viðhalds eða endurbóta á óefnislegum eignum, eins og vísinda- og tækniþekkingu, hönnun og innleiðingu nýrra ferla eða kerfa, leyfum, hugverkum, markaðsþekkingu og vörumerkjum (þ.m.t. vöruheiti og útgáfutiltar). Algeng dæmi um liði, sem falla innan þessara almennu flokka, eru tölvuhugbúnaður, einkaleyfi, höfundarréttur, kvikmyndir, viðskiptamannaskrár, réttindi til að innheimta fasteignaveðlán, fiskveiðiheimildir, innflutningskvótar, sérleyfi, sambönd við viðskiptamenn eða birgja, viðskiptavinatryggð, markaðshlutdeild og markaðssetningarréttur.
- 10 Hugtökin, sem lýst er í 9. lið, falla ekki öll að skilgreiningu á óefnislegri eign, þ.e. aðgreinanleiki, yfiráð yfir verðmætum og efnahagslegur framtíðarávinningur. Ef eign innan gildissviðs þessa staðals fellur ekki að skilgreiningu á óefnislegri eign eru útgjöld í þeim tilgangi að eignast hana eða mynda innan fyrirtækisins gjaldfærð þegar stofnað er til þeirra. Ef einingin yfirtekur eignina við sameiningu fyrirtækja er hún þó hluti viðskiptavildar sem er færð á yfirtökudegi (sjá 68. lið).

Aðgreinanleiki

- 11 Samkvæmt skilgreiningu á óefnislegri eign er nauðsynlegt að unnt sé að aðgreina óefnislega eign til að unnt sé að greina hana frá viðskiptavild. Viðskiptavild, sem er yfirtekin við sameiningu fyrirtækja, sýnir greiðslu frá yfirtökuaðila vegna ætlaðs efnahagslegs ávinnings í framtíðinni af eignum sem ekki er hægt að aðgreina og færa sérstaklega hverja fyrir sig. Efnahagslegur ávinningur í framtíðinni getur stafað af samvirkni á milli aðgreinanlegu eignanna, sem eru yfirteknar, eða vegna eigna sem uppfylla ekki hver um sig skilyrði fyrir færslu í reikningsskilin en yfirtökuaðilinn er reidubúinn að greiða fyrir þær við sameiningu fyrirtækjanna.
- 12 Eign uppfyllir skilyrði um aðgreinanleika í skilgreiningunni á óefnislegri eign þegar hún:
 - a) er aðgreinanleg, þ.e. hægt er að aðgreina eða kljúfa hana frá einingunni og selja, yfirfæra, veita leyfi fyrir henni, leigja hana eða láta í skiptum, ýmist eina og sér eða ásamt tengdum samningi, eign eða skuld
 - b) verður til vegna samningsbundinna eða annarra lagalegra réttinda óháð því hvort þau réttindi eru yfirfærnanleg eða aðgreinanleg frá einingunni eða frá öðrum réttindum og skyldum.

Yfiráð

- 13 Eining hefur yfiráð yfir eign ef hún hefur ákvörðunarvald til að afla efnahagslegs framtíðarávinnings af verðmætum, sem liggja til grundvallar, og getur einnig takmarkað aðgang annarra að þessum ávinningi. Geta einingar til að ráða yfir efnahagslegum framtíðarávinningi af óefnislegri eign má að öllu jöfnu rekja til lagalegra réttinda sem unnt er að framfylgja með aðstoð dómstóla. Ef lagaleg réttindi eru ekki fyrir hendi er erfiðara að sýna fram á yfiráð. Þó er það ekki nauðsynlegt skilyrði fyrir yfiráðum að réttindum sé unnt að framfylgja í lagalegum skilningi vegna þess að eining kann að ráða yfir efnahagslegum framtíðarávinningi með einhverjum öðrum hætti.
- 14 Markaðs- og tækniþekking kann að mynda efnahagslegan framtíðarávinning. Eining ræður t.d. yfir þessum ávinningi ef þekkingin nýtur lagalegrar verndar eins og með höfundarrétti, takmörkun í viðskiptasamningi (þar sem það er heimilt) eða lagalegri trúnaðarskyldu á starfsmönnum.
- 15 Eining kann að hafa faglært starfsfólk í vinnu og kann að vera fær um að aðgreina aukna starfsfærni vegna þjálfunar sem leiðir til efnahagslegs framtíðarávinnings. Einingin kann einnig að vænta þess að hún njóti áfram færni starfsfólksins. Eining hefur þó yfirleitt ekki næga stjórn á væntanlegum efnahagslegum framtíðarávinningi af faglærðu starfsfólki og af þjálfun þess til að slíkir liðir falli undir skilgreininguna á óefnislegri eign. Af svipaðri ástæðu er ólíklegt að sérstakir stjórnunar- eða tæknihafileikar falli undir skilgreininguna á óefnislegri eign nema

beiting þeirra og öflun efnahagslegs framtíðarávinnings, sem vænta má af þeim, njóti verndar lagalegra nýtingarréttinda og þeir uppfylli einnig aðra hluta skilgreiningarinnar.

- 16 Eining getur átt hóp viðskiptamanna eða markaðshlutdeild og vænst þess, vegna viðleitni hennar til að byggja upp tengslin við viðskiptavinina og viðskiptatryggð þeirra, að þeir haldi áfram að skipta við eininguna. Ef ekki er um að ræða neinn lagalegan rétt til að vernda eða stjórna með öðrum hætti sambandinu við viðskiptavinina eða viðskiptatryggð þeirra við eininguna hefur einingin þó venjulega ekki nægilega stjórn á væntanlegum efnahagslegum ávinningi af sambandi viðskiptavina við hana og viðskiptatryggð þeirra til að slíkir liðir (t.d. hópur viðskiptamanna, markaðshlutdeild, samband fyrirtækisins við viðskiptavinina, viðskiptatryggð) falli undir skilgreiningu á ófnislegum eignum. Ef ekki er um að ræða lagaleg réttindi til að vernda tengsl við viðskiptavinina, benda skipti á sömu eða sambærilegum, ósamningsbundnum tengslum við viðskiptavinina (öðrum en þeim sem eru hluti af sameiningu fyrirtækja) til þess að einingin geti engu að síður stjórnað þeim efnahagslega framtíðarávinningi sem vænst er af eigninni og stafar af tengslum við viðskiptavinina. Vegna þess að slík skipti benda einnig til þess að tengsl við viðskiptavinina séu aðgreinanleg falla þessi tengsl við viðskiptavinina að skilgreiningunni á ófnislegri eign.

Efnahagslegur framtíðarávinningur

- 17 Í efnahagslegum framtíðarávinningi af ófnislegri eign geta falist reglulegar tekjur af sölu á framleiðsluvörum eða þjónustu, sparnaður í kostnaði eða annar ávinningur sem stafar af notkun einingarinnar á eigninni. Notkun hugverka í framleiðsluferli getur t.d. lækkað framtíðarframleiðslukostnað fremur en aukið reglulegar framtíðartekjur.

FÆRSLA OG MAT

- 18 Færsla eignar sem ófnislegar eignar gerir kröfu um að eining sýni fram á að eignin falli að:

- a) skilgreiningunni á ófnislegri eign (sjá 8.–17. lið) og
- b) skilyrðunum fyrir færslu (sjá 21.–23. lið).

Þessi krafa á við um kostnað sem stofnað er til upphaflega til að kaupa eða mynda ófnislega eign innan fyrirtækisins og kostnað, sem stofnað er til síðar, til að auka við hana, endurnýja hluta hennar eða til viðhalds.

- 19 Fjallað er í 25.–32. lið um hvernig skilyrðum fyrir færslu er beitt að því er varðar aðgreinanlega yfirtöku ófnislegra eigna og í 33.–43. lið um skilyrði fyrir færslu ófnislegra eigna, sem eru yfirteknar við sameiningu fyrirtækja. Í 44. lið er fjallað um upphaflegt mat ófnislegra eigna sem keyptar eru með opinberum styrk, í 45.–47. lið um skipti á ófnislegum eignum og í 48.–50. lið um meðferð viðskiptavildar sem myndast innan fyrirtækis. Í 51.–67. lið er fjallað um upphaflega færslu og upphaflegt mat á ófnislegum eignum sem myndast innan fyrirtækis.
- 20 Eðli ófnislegra eigna er á þann veg að í mörgum tilvikum er ekki um að ræða neinar viðbætur við þess háttar eign eða endurnýjun á hluta hennar. Af þeim sökum er líklegt að flest síðari útgjöld séu til viðhalds á væntum, efnahagslegum framtíðarávinningi, sem felst í ófnislegri eign sem er til fyrir, fremur en að þau samræmist skilgreiningu á ófnislegri eign og færsluskilyrðunum í þessum staðli. Auk þess er oft erfitt að rekja síðari útgjöld beint til tiltekinnar, ófnislegrar eignar fremur en starfseminnar í heild. Þess vegna er það sjaldgæft að síðari útgjöld — útgjöld, sem stofnað er til eftir upphaflega færslu keyptrar, ófnislegrar eignar eða eftir að ófnisleg eign, sem myndast innan fyrirtækis, er fullbúin — séu innifalin í bókfærðu verði eignar. Í samræmi við 63. lið eru síðari útgjöld vegna vörumerkja, dagblaðshausa, útgáfutitla, viðskiptamannaskráa og liða, sem eru efnislega sambærilegir (hvort sem þeir eru aðkeyptir eða myndast innan fyrirtækis), alltaf færð í rekstrarreikning þegar til þeirra er stofnað. Þetta er vegna þess að ekki er hægt að greina slík útgjöld frá útgjöldum til viðgangs fyrirtækisins í heild.
- 21 Færa skal ófnislega eign þá og því aðeins að:
- a) líklegt sé að væntanlegur efnahagslegur framtíðarávinningur, sem tengist eigninni, muni renna til einingarinnar og
 - b) unnt sé að meta kostnaðarverð eignarinnar með áreiðanlegum hætti.
- 22 Eining skal meta líkur á væntum efnahagslegum framtíðarávinningi miðað við skynsamlegar og rökstuddar forsendur sem sýna besta mat stjórnenda á þeim efnahagsaðstæðum sem verða fyrir hendi á nýtingartíma eignarinnar.
- 23 Eining skal meta, á grundvelli þeirra gagna sem eru fyrir hendi þegar upphafleg færsla fer fram, hversu áreiðanlegt það streymi efnahagslegs framtíðarávinnings sem rekja má til notkunar eignarinnar er og skal ytri visbendingum gefið meira vægi.

- 24 Óefnislega eign skal í upphafi meta á kostnaðarverði.
- Aðgreinanleg yfirtaka**
- 25 Yfirlétt endurspeglar verðið, sem eining greiðir vegna aðgreinanlegrar yfirtöku á óefnislegri eign, væntingar um líkindin á að væntanlegur, efnahagslegur framtíðarávinningur sem felst í eigninni renni til einingarinnar. Áhrifin af líkindunum koma með öðrum orðum fram í kostnaðarverði eignarinnar. Af þeim sökum er alltaf talið að líkindaskilyrðinu fyrir færslu í a-lið 21. liðar sé fullnægt að því er varðar aðgreinanlega yfirtöku á óefnislegum eignum.
- 26 Auk þess er yfirlétt unnt að meta kostnaðarverð aðgreinanlegrar yfirtöku óefnislegrar eignar á áreiðanlegan hátt. Þetta á einkum við þegar kaupfjárhæðin er greidd með handbæru fé eða öðrum peningalegum eignum.
- 27 Til kostnaðarverðs óefnislegrar eignar í aðgreinanlegri yfirtöku telst:
- innkaupsverð, þ.m.t. innflutningsgjöld og óafturkræfir skattar vegna kaupanna, að frádregnum viðskiptaafslætti og endurgreiðslum og
 - allur beinn kostnaður við undirbúning eignarinnar fyrir fyrirhugaða notkun.
- 28 Dæmi um beinan, rekjanlegan kostnað eru:
- útgjöld vegna starfskjara (eins og þau eru skilgreind í IAS-staðli 19) sem rekja má beint til vinnu við að gera eignina starfhæfa,
 - sérfræðiþóknun, sem hlýst beint af vinnu við að gera eignina starfhæfa og
 - kostnaður við prófun á því hvort eignin starfar rétt.
- 29 Dæmi um útgjöld sem eru ekki hluti kostnaðarverðs óefnislegrar eignar eru:
- kostnaður við að kynna nýja vöru eða þjónustu (þ.m.t. kostnaður við auglýsingar og kynningu),
 - kostnaður við að stjórna rekstri á nýjum stað eða með nýjum hópi viðskiptavina (þ.m.t. kostnaður við þjálfun starfsfólks) og
 - stjórnun og annar almennur, óbeinn kostnaður.
- 30 Hætt er að færa kostnað með í bókfærðu verði óefnislegrar eignar þegar eignin er komin í það ástand sem nauðsynlegt er til að hún sé starfhæf með þeim hætti sem stjórnendur ætlast til. Þess vegna er kostnaður, sem stofnað er til með notkun eða tilfærslu óefnislegrar eignar, ekki innifalinn í bókfærðu verði þeirrar eignar. Til dæmis eru eftirfarandi kostnaðarliðir ekki innifaldir í bókfærðu verði óefnislegrar eignar:
- kostnaður sem stofnað er til meðan eign, sem er í hæfu ástandi til að starfa með þeim hætti sem stjórnendur ætlast til, hefur ekki verið tekin í notkun og
 - upphaflegt rekstrartap, t.d. tap sem verður meðan eftirspurn eftir framleiðslu eignarinnar eykst.
- 31 Sum starfsemi fer fram í tengslum við þróun óefnislegrar eignar en er ekki nauðsynleg til að koma eigninni í það ástand sem nauðsynlegt er til að hún sé starfhæf með þeim hætti sem stjórnendur ætlast til. Þessi hliðarstarfsemi getur átt sér stað áður eða á meðan þróunarstarfsemi stendur yfir. Vegna þess að ekki er þörf á þessari hliðarstarfsemi til að koma eigninni í það ástand, sem nauðsynlegt er til að hún sé starfhæf með þeim hætti sem stjórnendur ætlast til, eru tekjur og kostnaður í tengslum við hliðarstarfsemi færð í rekstrarreikning þegar í stað í viðeigandi tekju- eða gjaldaflokka.
- 32 Ef greiðsla fyrir óefnislega eign er frestað umfram eðlileg lánskjör er kostnaðarverð ígildi staðgreiðsluverðs. Mismunurinn á þessari fjárhæð og heildargreiðslum er færður sem vaxtagjöld á lánstímabilinu nema hann sé eignfærður í samræmi við meðferðina sem leyfð er í IAS-staðli 23, *fjármagnskostnaður*.
- Yfirtaka sem hluti sameiningar fyrirtækja**
- 33 Ef fyrirtæki yfirtækur óefnislega eign við sameiningu fyrirtækja er kostnaðarverð þeirrar óefnislegrar eignar, í samræmi við IFRS-staðal 3, gangvirkur hennar á yfirtökudegi. Gangvirkur óefnislegrar eignar endurspeglar væntingar markaðarins um líkindin á að efnahagslegur framtíðarávinningur, sem felst í eigninni, renni til einingarinnar. Áhrifin af líkindunum koma með öðrum orðum fram í matinu á gangvirkri óefnislegu eignarinnar. Af þeim sökum er alltaf talið að líkindaskilyrðinu fyrir færslu í a-lið 21. liðar sé fullnægt vegna óefnislegra eigna sem eru yfirteknar við sameiningu fyrirtækja.

34 Yfirtökuaðili færir því óefnislega eign yfirtekna aðilans, í samræmi við þennan staðal og IFRS-staðal 3, aðgreinda frá viðskiptavild á yfirtökudegi ef unnt er að meta gangvirði yfirteknu eignarinnar með áreiðanlegum hætti, án tillits til þess hvort yfirtekni aðilinn hafi fært eignina áður en sameining fyrirtækjanna varð. Þetta merkir að yfirtökuaðili færir sem eign yfirstandandi rannsóknar- og þróunarverkefni yfirtekna aðilans aðgreinda frá viðskiptavild ef verkefnið samræmist skilgreiningunni á óefnislegri eign og unnt er að meta gangvirði þess á áreiðanlegan hátt. Rannsóknar- og þróunarverkefni yfirtekna aðilans samræmist skilgreiningunni á óefnislegri eign þegar það:

- a) samræmist skilgreiningunni á eign og
- b) er sérgreinanlegt, þ.e. er hægt að aðgreina eða til komið vegna samningsbundinna eða lagalegra réttinda.

Mat á gangvirði óefnislegrar eignar sem er yfirtekin við sameiningu fyrirtækja

35 Gangvirði óefnislegra eigna, sem er yfirtekin við sameiningu fyrirtækja, má yfirleitt meta með nógu áreiðanlegum hætti til að unnt sé að færa hana aðgreinda frá viðskiptavild. Þegar mögulegar eru margar niðurstöður með mismunandi líkum á matinu, sem notað er til að meta gangvirði óefnislegrar eignar, kemur sú óvissa fram í matinu á gangvirði eignarinnar fremur en að hún færi sönnur á að ómögulegt sé að meta gangvirðið með áreiðanlegum hætti. Ef óefnisleg eign, sem er yfirtekin við sameiningu fyrirtækja, hefur takmarkaðan nýtingartíma er það hrekjanleg forsenda að unnt sé að mæla gangvirði hennar með áreiðanlegum hætti.

36 Óefnisleg eign, sem er yfirtekin við sameiningu fyrirtækja, kann að vera aðgreinanleg en einungis ásamt tengdri, efnislegri eða óefnislegri eign. Það gæti t.d. verið ómögulegt að selja útgáfutítil tímarits aðgreindan frá tengdum áskrifendagrunni eða vörumerki fyrir náttúrulegt lindarvatn, sem gæti verið tengt tiltekinni uppsprettu og því ekki unnt að selja það aðgreint frá uppsprettunni. Yfirtökuaðilinn færir því eignaflokkinn sem eina eign, aðgreinda frá viðskiptavild, ef ekki er unnt að meta gangvirði einstakra eigna í flokknum með áreiðanlegum hætti.

37 Eins eru hugtökin „vara“ og „vöruheiti“ oft notuð sem samheiti fyrir vörumerki og önnur merki. Hin fyrrnefndu eru hins vegar almenn markaðshugtök sem eru yfirleitt notuð um flokk tengdra eigna, s.s. vörumerki (eða þjónustumerki) og tengd viðskiptaheiti, formúlur, uppskriftir og sérfræðilega tækniþekkingu. Yfirtökuaðilinn færir sem eina eign flokk óefnislegra, tengdra eigna, sem mynda vöruheiti, ef ekki er unnt að meta gangvirði samstæðra eigna í flokknum með áreiðanlegum hætti. Ef unnt er að meta gangvirði einstakra, tengdra eigna með áreiðanlegum hætti getur yfirtökuaðili fært þær sem eina eign að því tilskildu að eignirnar hafi hver um sig sambærilegan nýtingartíma.

38 Einu aðstæðurnar þar sem ef til vill er ekki hægt að meta með áreiðanlegum hætti gangvirði óefnislegrar eignar sem er yfirtekin við sameiningu fyrirtækja er þegar óefnislega eignin er til komin vegna lagalegra eða annarra samningsbundinna réttinda og eignin er annaðhvort:

- a) ekki aðgreinanleg eða
- b) er aðgreinanleg en ekki er vitað eða engin gögn til um viðskipti með eins eign eða sambærilegar eignir og mat á gangvirði væri að öðru leyti komið undir breytum sem ekki er unnt að meta.

39 Skráð verð á virkum markaði veitir áreiðanlegasta matið á gangvirði óefnislegrar eignar (sjá einnig 78. lið). Viðeigandi markaðsverð er venjulega gildandi kauptilboðsverð. Ef gildandi kauptilboðsverð er ekki fyrir hendi getur verð í síðustu sambærilegum viðskiptum myndað grunn fyrir mat á gangvirði, að því tilskildu að efnahagsaðstæður hafi ekki breyst verulega frá viðskiptadegi til þess dags sem gangvirði eignarinnar er metið.

40 Ef enginn virkur markaður er til fyrir óefnislega eign er gangvirðið fjárhæðin sem einingin hefði greitt fyrir eignina á yfirtökudegi í viðskiptum ótengdra aðila, sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna, samkvæmt bestu fánlegu upplýsingum. Við ákvörðun á þessari fjárhæð tekur einingin tillit til niðurstöðu nýlegra viðskipta með sambærilegar eignir.

41 Einingar, sem kaupa reglulega og selja einstæðar, óefnislegar eignir, kunna að hafa þróað aðferðir til að meta gangvirði þeirra óbeint. Þessar aðferðir má nota við upphaflegt mat á óefnislegri eign sem fyrirtæki yfirtekur við sameiningu fyrirtækja ef markmið þeirra er að meta gangvirði og ef þær endurspeglar núverandi viðskipti og venjur í atvinnugreininni sem eignin tilheyrir. Meðal þessara aðferða eru, eftir því sem við á:

- a) beiting margfeldisstuðla sem endurspeglar núverandi markaðsviðskipti gagnvart kennitölum um arðsemi eignarinnar (s.s. reglulegar tekjur, markaðshlutdeild og rekstrarhagnað) eða gagnvart innstreymi réttthafagreiðslna sem gætu fengist af veitingu leyfis fyrir óefnislegu eigninni til ótengds aðila sem er upplýstur og fús til viðskiptanna (eins og með aðferðinni „að aflétta réttthafagreiðslum“) eða

- b) afvöxtun áætlaðs, hreins sjóðstreymis af eigninni í framtíðinni.

Síðari útgjöld vegna yfirstandandi rannsóknar- og þróunarverkefnis sem var yfirtekið

- 42 Rannsóknar- og þróunarkostnaður sem:

- a) tengist yfirstandandi rannsóknar- eða þróunarverkefni, í aðgreindri yfirtöku eða við sameiningu fyrirtækja og fært sem ófnisleg eign og
- b) er stofnað til eftir yfirtöku þess verkefnis,

skal færður í samræmi við 54.–62. lið.

- 43 Beiting krafanna í 54.–62. lið hefur það í för með sér að síðari útgjöld vegna yfirstandandi rannsóknar- eða þróunarverkefnis, sem er yfirtekið sérstaklega eða við sameiningu fyrirtækja og fært sem ófnisleg eign, eru:

- a) færð sem kostnaður þegar stofnað er til þeirra ef um er að ræða útgjöld til rannsókna,
- b) færð sem kostnaður þegar stofnað er til þeirra ef um er að ræða útgjöld vegna þróunar sem uppfylla ekki færsluskilyrði sem ófnisleg eign í 57. lið og
- c) lögð við bókfært verð yfirstandandi rannsóknar- og þróunarverkefnis, sem er yfirtekið, ef um er að ræða útgjöld vegna þróunar sem uppfylla færsluskilyrðin í 57. lið.

Yfirtaka með opinberum styrkjum

- 44 Í sumum tilvikum er ófnisleg eign yfirtekin án útgjalda eða gegn vægu endurgjaldi með opinberum styrk. Þetta getur átt sér stað þegar stjórnvöld yfirfæra til einingar eða úthluta henni ófnislegum eignum, eins og lendarleyfum á flugvöllum, leyfum til að starfrækja útvarps- eða sjónvarpsstöðvar, innflutningsleyfum eða -kvótum eða veita afnotarétt af öðrum takmörkuðum auðlindum. Í samræmi við IAS-staðal 20, *færsla opinberra styrkja og upplýsingar um opinbera aðstoð*, getur eining valið að færa í upphafi á gangvirði bæði ófnislegu eignina og styrkinn. Ef eining velur að færa ekki eignina upphaflega á gangvirði færir einingin eignina upphaflega á nafnverði (hin aðferðin sem er heimil samkvæmt IAS-staðli 20) ásamt öllum útgjöldum sem unnt er að rekja beint til undirbúnings eignarinnar fyrir fyrirhugaða notkun.

Skipti á eignum

- 45 Ein eða fleiri ófnislegar eignir kunna að vera yfirteknar í skiptum fyrir ópeningalega eign, eða eignir, eða sambland peningalegra og ópeningalegra eigna. Í eftirfarandi umfjöllun er einfaldlega fjallað um skipti á einni ópeningalegri eign fyrir aðra en hún á jafnframt við um öll skipti sem lýst er í næstu málsgrein hér á undan. Kostnaðarverð þess háttar ófnislegrar eignar er metið á gangvirði nema a) skiptin séu ekki viðskiptalegs eðlis eða b) hvorki gangvirði eignarinnar, sem tekið er við, né eignarinnar, sem látin er af hendi, er metið með áreiðanlegum hætti. Eignin, sem yfirtekin er, er metin með þessum hætti jafnvel þótt einingin geti ekki fært eignina úr efnahagsreikningi, sem látin er af hendi, þegar í stað. Ef eignin, sem yfirtekin er, er ekki metin á gangvirði er kostnaðarverð hennar metið á bókfærðu verði eignarinnar, sem látin er af hendi.
- 46 Eining ákvarðar hvort skipti séu viðskiptalegs eðlis með því að kanna umfang breytinga sem vænst er að verði á framtíðarsjóðstreymi hennar af völdum skiptanna. Skipti eru viðskiptalegs eðlis ef:
- a) samskiptan (þ.e. áhætta, tímasetning og fjárhæð) sjóðstreymis, sem stafar af eigninni sem tekið er við, er önnur en samskiptan sjóðstreymis eignarinnar sem látin er af hendi eða
- b) virðið, sem á sérstaklega við um þann hluta rekstrar einingarinnar, sem viðskiptin hafa áhrif á, breytist af völdum skiptanna
- c) mismunurinn á a- og b-lið er verulegur miðað við gangvirði eignanna sem skipt er á.

Við ákvörðun á því hvort skipti séu viðskiptalegs eðlis skal virðið fyrir eininguna á þeim hluta rekstrar einingarinnar, sem skiptin hafa áhrif á, endurspegla sjóðstreymi eftir skatta. Niðurstaða þessarar greiningar getur verið skýr án þess að eining þurfi að gera ítarlega útreikninga.

- 47 Í b-lið 21. liðar er tilgreint að skilyrðið fyrir færslu ófnislegrar eignar sé að unnt sé að meta kostnaðarverð eignarinnar með áreiðanlegum hætti. Þegar ekki liggja fyrir viðskipti með sambærilega eign á markaði er unnt að meta gangvirði ófnislegrar eignar með áreiðanlegum hætti ef a) breytileiki á bilinu, þar sem er að finna skynsamlegt virðismat fyrir viðkomandi eign, er ekki verulegur eða b) unnt er að meta með skynsamlegum hætti

líkindi mats á því bili og nota til að meta gangvirði. Ef eining getur ákvarðað með áreiðanlegum hætti gangvirði annaðhvort eignarinnar, sem tekið er við, eða eignarinnar, sem látin er af hendi, er gangvirði eignarinnar, sem látin er af hendi, notað til að meta kostnaðarverðið nema gangvirði eignarinnar, sem tekið er við, liggi skýrar fyrir.

Viðskiptavild sem myndast innan fyrirtækis

- 48 Ekki skal eignfæra viðskiptavild sem myndast innan fyrirtækis.
- 49 Í sumum tilvikum er stofnað til útgjalda til að skapa efnahagslegan framtíðarávinning en það leiðir ekki til myndunar óefnislegrar eignar sem uppfyllir færsluskilyrðin í þessum staðli. Oft er slíkum útgjöldum lýst sem framlagi til myndunar viðskiptavildar innan fyrirtækisins. Viðskiptavild, sem myndast innan fyrirtækis, er ekki eignfærð vegna þess að hún er ekki aðgreinanleg verðmæti (þ.e. hún er hvorki aðgreinanleg né til komin vegna sammingsbundinna eða annarra lagalegra réttinda) sem einingin stjórnar og unnt er að meta með áreiðanlegum hætti á kostnaðarverði.
- 50 Mismunur á markaðsvirði einingar og bókfærðu verði aðgreinanlegra, hreinna eigna hennar á tilteknum tíma getur stafað af ýmsum þáttum sem hafa áhrif á virði einingarinnar. Slíkur mismunur sýnir þó ekki kostnaðarverð óefnislegra eigna sem einingin ræður yfir.

Óefnislegar eignir sem myndast innan fyrirtækis

- 51 Stundum er erfitt að meta hvort óefnisleg eign, sem myndast innan fyrirtækis, uppfylli færsluskilyrði vegna að erfiðleika við:
- a) að greina hvort og hvenær um er að ræða aðgreinanlega eign sem mun mynda væntanlegan, efnahagslegan framtíðarávinning og
 - b) að ákvarða kostnaðarverð eignarinnar með áreiðanlegum hætti. Í sumum tilvikum er ekki unnt að greina kostnaðinn við að mynda óefnislega eign innan fyrirtækisins frá kostnaðinum við að viðhalda eða auka viðskiptavild sem myndast innan fyrirtækisins eða reka eininguna frá degi til dags.

Einingin skal því, til viðbótar við að uppfylla almennar kröfur um færslu og upphafsmat óefnislegrar eignar, beita kröfum og leiðbeiningum í 52.–67. lið gagnvart öllum óefnislegum eignum sem myndast innan fyrirtækisins.

- 52 Við mat á því hvort óefnisleg eign, sem myndast innan fyrirtækis, uppfylli færsluskilyrðin skal eining flokka myndun eignarinnar í:
- a) rannsóknarstig og
 - b) þróunarstig.
- Þó að hugtökin „rannsókn“ og „þróun“ séu skilgreind hafa hugtökin „rannsóknarstig“ og „þróunarstig“ víðari merkingu í þessum staðli.

- 53 Ef eining getur ekki greint rannsóknarstig frá þróunarstigi innra verkefnis sem felst í myndun óefnislegrar eignar fer einingin með útgjöldin við verkefnið eins og hún hefði eingöngu stofnað til þeirra á rannsóknarstiginu.

Rannsóknarstig

- 54 Ekki skal færa óefnislega eign sem myndast vegna rannsókna (eða vegna rannsóknarstigs innra verkefnis). Útgjöld til rannsókna (eða til rannsóknarstigs innra verkefnis) skal gjaldfæra þegar stofnað er til þeirra.
- 55 Á rannsóknarstigi innra verkefnis getur eining ekki sýnt fram á að til sé óefnisleg eign sem muni sennilega mynda efnahagslegan framtíðarávinning. Þess vegna eru þessi útgjöld gjaldfærð þegar stofnað er til þeirra.
- 56 Dæmi um rannsóknarstarfsemi eru:
- a) starfsemi sem miðar að því að afla nýrrar þekkingar,
 - b) leit að, mat og endanlegt val á hagnýtingarmöguleikum rannsóknarniðurstaðna eða annarrar þekkingar,
 - c) leit að efnum, tækjum, framleiðsluvörum, ferlum, kerfum eða þjónustu í stað þeirra sem fyrir eru og
 - d) mótun, hönnun, mat og lokaval á hugsanlegum kostum fyrir ný eða endurbætt efni, tæki, framleiðsluvörur, ferla, kerfi eða þjónustu.

Þróunarstig

- 57 Óefnislega eign, sem verður til vegna þróunarvinnu (eða á þróunarstigi innra verkefnis), skal færa þá og því aðeins að eining geti sýnt fram á alla eftirfarandi liði:
- a) að það sé tæknilega framkvæmanlegt að ljúka við óefnislegu eignina þannig að hún verði tiltæk til notkunar eða sölu,
 - b) að hún ætli sér að ljúka við óefnislegu eignina og nota hana eða selja,
 - c) getu hennar til að nota eða selja óefnislegu eignina,
 - d) hvornig líklegur efnahagslegur framtíðarávinningur myndast af óefnislegu eigninni. Einingin skal m.a. sýna fram á að markaður sé fyrir framleiðslu óefnislegu eignarinnar eða óefnislegu eignina sjálfa eða notagildi óefnislegu eignarinnar ef nota á hana innan einingarinnar,
 - e) að fyrir hendi séu næg tæknileg, fjárhagsleg og önnur verðmæti til að ljúka þróuninni og til að nota eða selja óefnislegu eignina,
 - f) getu hennar til að meta útgjöldin, sem rekja má til þróunar á óefnislegu eigninni, með áreiðanlegum hætti.
- 58 Á þróunarstigi innra verkefnis getur eining í sumum tilvikum sérgreint óefnislega eign og sýnt fram á að eignin muni sennilega mynda efnahagslegan framtíðarávinning. Þetta stafar af því að þróunarstig verkefnis er komið lengra á veg en rannsóknarstigið.
- 59 Dæmi um þróunarstarfsemi eru eftirfarandi:
- a) hönnun, smíði og prófun forframleiðslufrumgerða eða fornotkunarfrumgerða og -líkana,
 - b) hönnun verkfæra, tólhalda, móta og laða sem byggja á nýrri tækni,
 - c) hönnun, bygging og rekstur tilraunaverksmiðju, sem er ekki af þeirri stærð að hún sé efnahagslega hagkvæm fyrir markaðsframleiðslu og
 - d) hönnun, bygging og prófun á öðrum kosti sem er valinn fyrir ný eða endurbætt efni, tæki, framleiðsluvörur, ferla, kerfi eða þjónustu.
- 60 Þegar eining sýnir fram á hvornig óefnisleg eign muni sennilega mynda efnahagslegan framtíðarávinning metur hún efnahagslegan framtíðarávinning af eigninni sem verður móttekinn og beitir við það grundvallarreglunum í IAS-staðli 36, *virðisrýmun eigna*. Ef eignin myndar einungis efnahagslegan ávinning með öðrum eignum beitir eining hugtakið um fjárskapandi einingar í IAS-staðli 36.
- 61 Unnt er að sýna fram á að verðmæti til að ljúka við, nota og hljóta ávinning af óefnislegri eign séu fáanleg t.d. með viðskiptaáætlun sem sýnir þau tæknilegu og fjárhagslegu verðmæti, sem og önnur verðmæti sem til þarf, og getu einingarinnar til að tryggja sér þau verðmæti. Í vissum tilvikum sýnir eining fram á að ytra fjármagn sé fáanlegt með því að afla sér viljayfirlýsingar lánveitanda um að hann fjármagni áætlunina.
- 62 Með kostnaðarkerfi einingar fæst oft áreiðanlegt mat á kostnaði við myndun óefnislegrar eignar innan fyrirtækisins, s.s. laun og önnur útgjöld sem er stofnað til við að tryggja sér höfundarrétt eða leyfi eða þróun á tölvuhugbúnaði.
- 63 Ekki skal færa vörumerki, dagblaðshausa, útgáfutitla, viðskiptamannaskrár og sambærilega liði, sem eru myndaðir innan fyrirtækisins og eru sambærilegir að efni til, sem óefnislegar eignir.
- 64 Ekki er unnt að greina útgjöld vegna vörumerkja, dagblaðshausa, útgáfutitla, viðskiptamannaskráa og sambærilegra liða, sem eru myndaðir innan fyrirtækisins og eru sambærilegir að efni til, frá öðrum kostnaði við þróun starfseminnar í heild. Af þeim sökum eru slíkir liðir ekki færðir sem óefnislegar eignir.
- Kostnaðarverð óefnislegrar eignar sem myndast innan fyrirtækis*
- 65 Kostnaðarverð óefnislegrar eignar, sem myndast innan fyrirtækis, er skv. 24. lið heildarútgjöldin, sem stofnað er til, frá þeim degi þegar óefnislega eignin uppfyllir færsluskilyrðin í 21., 22. og 57. lið. Skv. 71. lið er óheimilt að eignfæra útgjöld sem áður hafa verið gjaldfærð.
- 66 Í kostnaðarverði óefnislegrar eignar, sem myndast innan fyrirtækis, felst allur beinn, rekjanlegur kostnaður sem nauðsynlegur er til að mynda, framleiða og undirbúa eignina svo að hún verði hæf til að starfa með þeim hætti sem stjórnendur ætlast til. Dæmi um beinan, rekjanlegan kostnað eru:
- a) kostnaður vegna efnisnotkunar og þjónustu, sem er nýtt við myndun óefnislegu eignarinnar,

- b) kostnaður vegna starfskjara (eins og hann er skilgreindur í IAS-staðli 19) sem rekja má beint til myndunar óefnislegu eignarinnar,
- c) gjöld vegna skrásetningar á lagalegum rétti og
- d) afskriftir af einkaleyfum og leyfum sem eru notuð til að mynda óefnislega eign.

Í IAS-staðli 23 eru tilgreind skilyrði fyrir færslu vaxta sem þáttar í kostnaðarverði óefnislegrar eignar sem myndast innan fyrirtækis.

67 Eftirfarandi þættir eru ekki hluti af kostnaðarverði óefnislegrar eignar sem myndast innan fyrirtækis:

- a) sölu-, stjórnunarkostnaður og annar almennur, óbeinn kostnaður, nema unnt sé að telja þessi útgjöld beint til undirbúnings eignarinnar fyrir notkun,
- b) sérgreind óskilvirkni og rekstrartap, sem stofnað er til í upphafi, áður en eignin nær áætluðum afköstum og
- c) útgjöld vegna þjálfunar starfsfólks til að starfrækja eignina.

Dæmi til skýringar á 65. lið

Eining er að þróa nýtt framleiðsluferli. Á árinu 20X5 var stofnað til útgjalda að fjárhæð 1.000 GE (*), þar af var stofnað til 900 GE fyrir 1. desember 20X5 og 100 GE milli 1. desember 20X5 og 31. desember 20X5. Einingin getur sýnt fram á að 1. desember 20X5 hafi framleiðsluferlið uppfyllt skilyrði fyrir færslu sem óefnisleg eign. Endurheimtanleg fjárhæð vegna þekkingarinnar, sem er fölgín í ferlinu (þ.m.t. framtíðar-útstreymi handbærs fjár til að ljúka við ferlið áður en það er tilbúið til notkunar), er metin á 500 GE.

Í lok ársins 20X5 er framleiðsluferlið fært sem óefnisleg eign á kostnaðarverðinu 100 GE (útgjöld sem stofnað er til frá þeim degi þegar færsluskilyrðin voru uppfyllt, þ.e. 1. desember 20X5). Útgjöldin 900 GE, sem stofnað var til fyrir 1. desember 20X5, eru gjaldfærð vegna þess að færsluskilyrðin voru ekki uppfyllt fyrr en 1. desember 20X5. Þessi útgjöld verða aldrei hluti af kostnaðarverði framleiðsluferlisins sem er fært í efnahagsreikninginn.

Á árinu 20X6 eru útgjöldin 2.000 GE. Í lok ársins 20X6 er endurheimtanleg fjárhæð vegna þekkingarinnar, sem er fölgín í ferlinu (þ.m.t. framtíðarútstreymi handbærs fjár til að ljúka við ferlið áður en það er tilbúið til notkunar), metin á 900 GE.

Í lok ársins 20X6 er kostnaðarverð framleiðsluferlisins 2.100 GE (útgjöld að fjárhæð 100 GE voru færð í lok ársins 20X5 að viðbættum útgjöldum að fjárhæð 2.000 GE sem eru færð 20X6). Einingin færir virðisrýrnunartap að fjárhæð 200 GE til að leiðrétta bókfært verð ferlisins fyrir virðisrýrnunartap (2.100 GE) í endurheimtanlega fjárhæð þess (1.900). Þetta virðisrýrnunartap verður bakfært á síðara tímabili ef kröfur um bakfærslu virðisrýrnunartaps í IAS-staðli 36 eru uppfylltar.

(*) Í þessum staðli eru fjárhæðir tilgreindar í „gjaldmiðilseiningum“ (GE).

GJALDFÆRSLA

68 Útgjöld vegna óefnislegs liðar skal gjaldfæra þegar stofnað er til þeirra, nema:

- a) þau séu hluti kostnaðarverðs óefnislegrar eignar sem uppfyllir færsluskilyrðin (sjá 18.–67. lið) eða
- b) einingin yfirtaki eignina við sameiningu fyrirtækja og geti ekki fært hana sem óefnislega eign. Í því tilvikum skulu þessi útgjöld (innifalin í kostnaðarverði sameiningar fyrirtækjanna) vera hluti fjárhæðarinnar sem færð er sem viðskiptavild á yfirtökudegi (sjá IFRS-staðal 3).

69 Í sumum tilvikum er stofnað til útgjalda til að afla einingunni efnahagslegs framtíðarávinnings en ekki er unnt að færa neina óefnislega eign eða aðra eign sem er keypt eða mynduð. Í þeim tilvikum eru útgjöldin gjaldfærð þegar stofnað er til þeirra. Útgjöld til rannsókna eru t.d. gjaldfærð þegar stofnað er til þeirra (sjá 54. lið) nema þegar þau eru hluti af kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja. Dæmi um útgjöld, sem eru gjaldfærð þegar stofnað er til þeirra, eru m.a.:

- a) útgjöld við að hefja starfsemi (þ.e. upphafskostnaður) nema þessi útgjöld séu innifalin í kostnaðarverði varanlegs rekstrarfjármunaliðar í samræmi við IAS-staðal 16. Til upphafskostnaðar getur talist lögfræði- eða ritarakostnaður vegna stofnunar lögaðila, kostnaður vegna opunar nýrrar starfsstöðvar eða fyrirtækis (foropnunarkostnaður) eða kostnaður sem stofnað er til áður en nýr rekstur hefst eða vegna kynningar á nýjum framleiðsluvörum eða -ferlum (for-rekstrarkostnaður),

- b) þjálfunarkostnaður,
 - c) útgjöld til auglýsinga og kynningarstarfsemi,
 - d) útgjöld vegna flutnings eða endurskipulagningar einingar að hluta til eða í heild.
- 70 Ákvæði 68. liðar útiloka ekki eignfærslu fyrirframgreiðslu þegar greiðsla fyrir afhendingu vara eða þjónustu fer fram áður en vörurnar eru afhentar eða þjónustan innt af hendi.

Fyrri útgjöld sem skal ekki eignfæra

- 71 Útgjöld vegna óefnislegs liðar, sem var upphaflega gjaldfærður, skal ekki færa síðar sem hluta af kostnaðarverði óefnislegrar eignar.

MAT EFTIR FÆRSLU

- 72 Eining skal velja annaðhvort kostnaðarverðslíkanið í 74. lið eða endurmatslíkanið í 75. lið sem reikningsskilaaðferð. Ef óefnisleg eign er færð með því að nota endurmatslíkanið skal nota sama líkanið á allar aðrar eignir í sama flokki nema ekki sé til virkur markaður fyrir þær eignir.
- 73 Flokkur óefnislegra eigna er safn eigna sem eru sambærilegar að gerð og notkun í rekstri einingar. Liðir í sama flokki óefnislegra eigna eru endurmetnir samtímis til að komast hjá valkvæðu endurmati eigna og framsetningu fjárhæða í reikningsskilum þar sem blandað er saman kostnaði og verðgildi frá mismunandi tímum.

Kostnaðarverðslíkan

- 74 Eftir upphaflega færslu skal bókfært verð óefnislegrar eignar vera kostnaðarverð hennar að frádregnum öllum uppsöfnuðum afskriftum og öllum uppsöfnuðum virðisrýrnunartöpum.

Endurmatslíkan

- 75 Eftir upphaflega færslu skal færa óefnislega eign við endurmetinni fjárhæð sem er gangvirði hennar á endurmatsdegi að frádregnum öllum síðari uppsöfnuðum afskriftum og öllum síðari uppsöfnuðum virðisrýrnunartöpum. Að því er varðar endurmat samkvæmt þessum staðli skal ákvarða gangvirði með hliðsjón af virkum markaði. Endurmat skal fara fram það reglulega að bókfært verð eignarinnar sé ekki verulega fjarri gangvirði hennar miðað við dagsetningu efnahagsreiknings.
- 76 Með endurmatslíkaninu er ekki heimilt:
- a) að endurmeta óefnislegar eignir, sem hafa ekki áður verið eignfærðar eða
 - b) að færa óefnislegar eignir upphaflega á öðru verði en kostnaðarverði.
- 77 Endurmatslíkaninu er beitt eftir að eign hefur upphaflega verið færð á kostnaðarverði. Þó má beita endurmatslíkaninu á slíka eign í heild ef aðeins hluti kostnaðarverðs óefnislegrar eignar er eignfærður vegna þess að eignin uppfyllti ekki færsluskilyrði fyrir en hún var að hluta til komin í gegnum ferlið (sjá 65. lið). Einnig má beita endurmatslíkaninu á óefnislega eign sem eining fær vegna opinbers styrks og færir á nafnverði (sjá 44. lið).
- 78 Óalgenget er að virkur markaður með þau einkenni, sem lýst er í 8. lið, sé til fyrir óefnislega eign þó að svo geti orðið. Í nokkrum lögsagnarumdæmum getur t.d. verið til virkur markaður fyrir framseljanleg leigubilaleyfi, fiskveiðileyfi eða framleiðslukvóta. Virkur markaður getur þó ekki verið fyrir hendi fyrir vörumerki, dagblaðshausa, útgáfurétt á tónlist og kvikmyndum, einkaleyfi eða vörumerki vegna þess að sérhver slík eign er einstök. Einnig má nefna að jafnvel þótt óefnislegar eignir gangi kaupum og sölum eru samningar gerðir milli einstakra kaupenda og seljenda og viðskipti eru tiltölulega fátíð. Af þessum ástæðum getur verið að verðið, sem greitt er fyrir eina eign, gefi ónóga visbendingu um gangvirði annarrar. Þar að auki hefur almenningur oft ekki aðgang að upplýsingum um verð.
- 79 Tíðni endurmats fer eftir óstöðugleika gangvirðis óefnislegu eignarinnar sem er verið að endurmeta. Ef gangvirði endurmetinnar eignar er verulega fjarri bókfærðu verði hennar er nauðsyn á frekara endurmati. Gangvirði sumra óefnislegra eigna getur verið óstöðugt og tekið umtalsverðum breytingum sem gerir árlegt endurmat nauðsynlegt. Ekki þarf að endurmeta óefnislegar eignir svo oft ef gangvirði þeirra breytist aðeins óverulega.

- 80 Ef óefnisleg eign er endurmetin eru allar uppsafnaðar afskriftir á endurmatsdegi annaðhvort:
- endurgerðar hlutfallslega með breytingunum á bókfærðu, vergu verði eignarinnar þannig að bókfært verð eignarinnar eftir endurákvörðun er jafnt endurmetinni fjárhæð hennar eða
 - felldar út á móti bókfærðu, vergu verði eignarinnar og hreina fjárhæðin endurgerð yfir í endurmetna fjárhæð eignarinnar.
- 81 Ef ekki er unnt að endurmeta óefnislega eign í flokki endurmetinna, óefnislegra eigna vegna þess að virkur markaður er ekki til fyrir eignina skal færa hana á bókfærðu verði að frádregnum öllum uppsöfnuðum afskriftum og virðisrýrnunartöpum.
- 82 Ef ekki er lengur unnt að ákvarða gangvirði endurmetinnar, óefnislegrar eignar með hliðsjón af virkum markaði skal bókfært verð eignarinnar vera endurmetin fjárhæð hennar á síðasta endurmatsdegi með hliðsjón af virkum markaði, að frádregnum öllum síðari, uppsöfnuðum afskriftum og öllum síðari, uppsöfnuðum virðisrýrnunartöpum.
- 83 Ef virkur markaður er ekki lengur fyrir hendi fyrir endurmetna, óefnislega eign getur það bent til þess að verðgildi eignarinnar hafi rýrnað og þörf sé á að prófa það í samræmi við IAS-staðal 36.
- 84 Ef unnt er að ákvarða gangvirði eignarinnar með hliðsjón af virkum markaði á síðari endurmatsdegi er endurmatslíkaninu beitt frá þeim degi.
- 85 Ef bókfært verð óefnislegrar eignar er hækkað vegna endurmats skal færa hækkunina beint sem hækkun á eigin fé undir fyrirsögninni endurmatsreikningur. Þessa hækkun endurmats skal þó færa í rekstrarreikning að því marki sem hún snýr við endurmatslækkun sömu eignar sem áður var færð í rekstrarreikning.
- 86 Ef bókfært verð óefnislegrar eignar er lækkað í kjölfar endurmats skal færa lækkunina í rekstrarreikning. Þó skal færa lækkunina beint á eigið fé undir fyrirsögninni endurmatsreikningur, að því marki sem kreditstaða er á endurmatsreikningi vegna þeirrar eignar.
- 87 Yfirfæra má uppsafnaðan endurmatsreikning, sem er innfalin í eigin fé, beint á óráðstafað eigið fé þegar endurmatið er innleyst. Innleysa má allan endurmatsreikninginn við úreldingu eða ráðstöfun eignarinnar. Samt sem áður má innleysa hluta endurmatsins eftir því sem einingin notar eignina. Í því tilviki er fjárhæð endurmatsins, sem er innleyst, mismunurinn á afskriftum miðað við endurmetið bókfært verð eignarinnar og afskriftunum sem hefðu verið færðar miðað við upphaflegt kostnaðarverð eignarinnar. Yfirfærslan af endurmatsreikningnum á óráðstafað eigið fé fer ekki gegnum rekstrarreikninginn.

NÝTINGARTÍMI

- 88 Eining skal meta hvort nýtingartími óefnislegrar eignar er takmarkaður eða ótakmarkaður og, ef hann er takmarkaður, lengd hans eða fjölda framleiðslueininga eða sambærilegra eininga sem myndar þann nýtingartíma. Einingin skal líta svo á að óefnisleg eign hafi ótakmarkaðan nýtingartíma, og byggja það á greiningu á öllum viðkomandi þáttum, þegar ekki eru nein fyrirsjáanleg takmörk á tímanum sem vænst er að eignin myndi innstreymi handbærs fjár til einingarinnar.
- 89 Færsla óefnislegrar eignar byggist á nýtingartíma hennar. Óefnisleg eign með takmarkaðan nýtingartíma er afskrifuð (sjá 97.–106. lið), en óefnisleg eign með ótakmörkuðum nýtingartíma er það ekki (sjá 107.–110. lið). Skýringardæmin, sem fylgja þessum staðli, sýna hvernig nýtingartími mismunandi óefnislegra eigna er ákvarðaður og síðari færslu þeirra eigna sem byggist á ákvörðun nýtingartímans.
- 90 Athugaðir eru margir þættir þegar nýtingartími óefnislegrar eignar er ákvarðaður, þ.m.t.:
- væntanleg notkun einingarinnar á eigninni og hvort annað stjórnendateymi gæti með skilvirkum hætti séð um rekstur hennar,
 - dæmigerður lífsferill eignarinnar og opinberar upplýsingar um mat á nýtingartíma sambærilegra eigna sem eru notaðar á sambærilegan hátt,
 - tæknileg, tæknifræðileg, viðskiptaleg eða annars konar úrelding,
 - stöðugleiki atvinnugreinarinnar, sem eignin er rekin í, og breytingar á eftirspurn markaðarins á framleiðsluvörum eða þjónustu, sem eignin gefur af sér,
 - aðgerðir, sem vænta má af samkeppnisaðilum eða hugsanlegum samkeppnisaðilum,

- f) útgjaldastig vegna viðhaldskostnaðar, sem þarf til að ná þeim efnahagslega framtíðarávinningi sem vænst er af eigninni, og geta einingarinnar og áform til að ná slíku stigi,
- g) tímabilið, sem fyrirtæki hefur yfirráð yfir eigninni, og lagalegar eða sambærilegar takmarkanir á notkun eignarinnar, eins og lokadagsetningar tengdra leigusamninga og
- h) hvort nýtingartími eignarinnar er háður nýtingartíma annarra eigna einingarinnar.
- 91 Hugtakið „ótakmarkaður“ merkir ekki „óendanlegur“. Nýtingartími óefnislegrar eignar endurspeglar einungis það stig viðhaldskostnaðar í framtíðinni sem þarf til að viðhalda efnahagslegu hæfi eignarinnar eins og það er metið þegar nýtingartími eignarinnar er metinn og getu og áform einingarinnar um að ná slíku stigi. Niðurstaða þess efnis að nýtingartími óefnislegrar eignar sé ótakmarkaður skal ekki vera komin undir áætlunum um framtíðarútgjöld umfram það sem þörf er á til að viðhalda því efnahagslega hæfi eignarinnar.
- 92 Þegar litið er til þess hve tæknibreytingar eru órar er hætt við að tölvuhugbúnaður og margar aðrar óefnislegar eignir úreldest í tæknilegu tilliti. Þess vegna er líklegt að nýtingartími þeirra sé stuttur.
- 93 Nýtingartími óefnislegrar eignar getur verið mjög langur eða jafnvel ótakmarkaður. Óvissa réttlætir varfærnislegt mat á nýtingartíma óefnislegrar eignar en réttlætir hins vegar ekki að valinn sé líftími sem er svo stuttur að hann er óraunhæfur.
- 94 Nýtingartími óefnislegrar eignar, sem er til komin vegna samningsbundinna eða annarra lagalegra réttinda, skal ekki vera lengri en tímabil samningsbundnu eða lagalegu réttindanna en getur verið skemmri og ræðst það af tímabilinu sem einingin áætlað að nota eignina á. Ef samningsbundnu réttindin, eða önnur lagaleg réttindi, gilda í takmarkaðan tíma, sem unnt er að endurnýja, skal því aðeins taka það eða þau framlengingartímabil með í nýtingartíma óefnislegrar eignarinnar að til séu gögn til stuðnings því að einingin endurnýji þau án verulegs tilkostnaðar.
- 95 Bæði efnahagslegir og lagalegir þættir geta haft áhrif á nýtingartíma óefnislegrar eignar. Efnahagslegir þættir ákvarða það tímabil í framtíðinni sem einingin fær efnahagslegan ávinning. Lagalegir þættir geta takmarkað það tímabil sem einingin hefur yfirráð yfir aðgangi að þessum ávinningi Nýtingartíminn er það tímabil sem er styttra og ákvarðað af þessum þáttum.
- 96 Þegar fyrir hendi eru m.a. eftirfarandi þættir bendir það til þess að eining gæti endurnýjað samningsbundin eða önnur lagaleg réttindi án verulegs tilkostnaðar:
- a) vísbendingar, hugsanlega byggðar á fyrri reynslu, eru um að samningsbundnu réttindin eða önnur lagaleg réttindi verði endurnýjuð. Ef samþykki þriðja aðila er skilyrði fyrir endurnýjun felur það í sér vísbendingar um að þriðji aðilinn veiti samþykki sitt,
- b) vísbendingar eru um að nauðsynleg skilyrði fyrir endurnýjun, ef einhver eru, verði uppfyllt og
- c) kostnaður einingarinnar við endurnýjun er óverulegur samanborið við efnahagslegan framtíðarávinning sem vænst er að renni til einingarinnar eftir endurnýjun.

Ef kostnaður við endurnýjun er verulegur samanborið við efnahagslegan framtíðarávinning, sem vænst er að renni til einingarinnar eftir endurnýjun, er „endurnýjunarkostnaðurinn“ í reynd kostnaðurinn við að yfirtaka nýja óefnislega eign á endurnýjunardegi.

ÓEFNISLEGAR EIGNIR MEÐ TAKMARKAÐAN NÝTINGARTÍMA

Afskriftatímabil og afskriftaaðferð óefnislegra eigna

- 97 Afskrifanlegri fjárhæð óefnislegrar eignar með takmarkaðan nýtingartíma skal skipta kerfisbundið niður á nýtingartíma hennar. Afskriftir hefjast þegar eignin er tiltæk til notkunar, þ.e. þegar hún er á staðnum og í því ástandi sem nauðsynlegt er til að hún sé starfhæf með þeim hætti sem stjórnendur ætlast til. Afskriftum skal hætt þann dag sem eignin er flokkuð sem haldið til sölu (eða sett í ráðstöfunarflokk sem er skilgreindur sem haldið til sölu) í samræmi við IFRS-staðal 5 eða þann dag sem eignin er færð úr efnahagsreikningi hvor heldur þeirra er fyrir. Afskriftaaðferðin, sem er notuð, skal endurspeglar mynstrið sem einingin væntir að verði á notkun hennar á efnahagslegum framtíðarávinningi af eigninni. Ef ekki er unnt að ákvarða mynstrið með áreiðanlegum hætti skal nota línulegu aðferðina. Afskriftaupphæð skal færa í rekstrarreikning á hverju tímabili nema heimilað sé eða gerð krafa um það í þessum eða öðrum staðli að hún sé innifalín í bókfærðu verði annarrar eignar.
- 98 Unnt er að nota fjölda afskriftaaðferða til að skipta afskrifanlegri fjárhæð eignar á kerfisbundinn hátt á nýtingartíma hennar. Meðal þessara aðferða eru línulega aðferðin, stigminkandi aðferðin og framleiðslueiningaaðferðin. Aðferðin, sem er notuð, er valin á grundvelli væntanlegs notkunarmynsturs væntanlegs efnahagslegs

framtiðarávinnings sem felst í eigninni og er beitt með samræmdum hætti frá einu tímabili til annars, nema breyting verði á væntanlegu notkunarmynstri þessa efnahagslega framtiðarávinnings. Sjaldan eða aldrei stöðja samnfærandi rök afskriftaaðferð fyrir óefnislegar eignir með takmarkaðan nýtingartíma sem hefur í för með sér lægri fjárhæð uppsafnaðra afskrifta en fást samkvæmt línulegu aðferðinni.

- 99 Afskriftir óefnislegra eigna eru yfirleitt færðar í rekstrarreikning. Stundum fer þó efnahagslegur framtiðarávinningur sem felst í eign í að framleiða aðrar eignir. Í því tilviki eru afskriftirnar hluti af kostnaðarverði hinnar eignarinnar og eru innifaldar í bókfærðu verði hennar. Afskriftir óefnislegra eigna, sem eru notaðar í framleiðsluferli, eru t.d. innifaldar í bókfærðu verði birgða (sjá IAS-staðal 2, *birgðir*).

Hrakvirði

- 100 Hrakvirði óefnislegrar eignar með takmarkaðan nýtingartíma skal teljast núll nema:
- þriðji aðili hafi skuldbundið sig til að kaupa eignina þegar nýtingartíma hennar lýkur eða
 - virkur markaður sé fyrir eignina og:
 - unnt sé að ákvarða hrakvirði með hliðsjón af þeim markaði og
 - líklegt sé að slíkur markaður verði fyrir hendi þegar nýtingartíma eignarinnar lýkur.
- 101 Afskrifanleg fjárhæð eignar með takmarkaðan nýtingartíma er ákvörðuð með því að draga hrakvirðið frá. Ef hrakvirði er ekki núll gefur það til kynna að einingin geri ráð fyrir því að hún ráðstafi óefnislegu eigninni áður en hagrænum endingartíma hennar lýkur.
- 102 Mat á hrakvirði eignar byggist á endurheimtanlegri fjárhæð við ráðstöfun með hliðsjón af ríkjandi verði á matsdegi eignarinnar við sölu á sambærilegri eign sem komin er að lokum áætlaðs nýtingartíma og hefur verið starfrækt við sambærilegar aðstæður og þær sem eignin verður notuð við. Hrakvirðið er endurskoðað a.m.k. við lok hvers fjárhagsárs. Breyting á hrakvirði eignar er færð sem breyting á reikningshaldslegu mati í samræmi við IAS-staðal 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*.
- 103 Hrakvirði óefnislegrar eignar getur hækkað upp í fjárhæð sem er jöfn bókfærðu verði eignarinnar eða hærri. Ef það gerist eru afskriftir eignarinnar núll nema hrakvirði hennar lækki niður í fjárhæð sem er lægri en bókfært verð eignarinnar.

Endurskoðun á afskriftatímabili og afskriftaaðferð óefnislegra eigna

- 104 Endurskoða skal afskriftatímabil og afskriftaaðferð óefnislegrar eignar með takmarkaðan nýtingartíma a.m.k. við lok hvers fjárhagsárs. Ef væntanlegur nýtingartími eignarinnar er frábrugðinn fyrri mati skal breyta afskriftatímabilinu í samræmi við það. Ef breytingar hafa orðið á væntanlegu notkunarmynstri efnahagslegs framtiðarávinnings, sem felst í eigninni, skal breyta afskriftaaðferðinni þannig að hún endurspegli breytta mynstrið. Gera skal grein fyrir slíkum breytingum sem breytingum á reikningshaldslegu mati í samræmi við IAS-staðal 8.
- 105 Komið getur í ljós á líftíma óefnislegrar eignar að mat á nýtingartíma hennar sé ekki rétt. Færsla á virðisrýrnunartapi getur t.d. bent til þess að breyta þurfi afskriftatímabilinu.
- 106 Mynstur efnahagslegs framtiðarávinnings, sem er vænst að streymi til einingar frá óefnislegri eign, getur breyst með tímanum. Það getur t.d. komið í ljós að stigminnkandi aðferðin við afskriftir henti betur en línulega aðferðin. Annað dæmi er ef fresta þarf nýtingu á réttindum, sem veitt eru með leyfi, þar til hreyfing kemst á aðra þætti viðskiptaáætlunarinnar. Í því tilviki fæst ekki efnahagslegur framtiðarávinningur af eigninni fyrr en á síðari tímabilum.

ÓEFNISLEGAR EIGNIR MEÐ ÓTAKMARKAÐAN NÝTINGARTÍMA

- 107 Ekki skal afskrifa óefnislega eign með ótakmarkaðan nýtingartíma.
- 108 Í samræmi við IAS-staðal 36 er gerð krafa um að eining prófi virðisrýrnun óefnislegrar eignar með ótakmarkaðan nýtingartíma með því að bera endurheimtanlega fjárhæð hennar saman við bókfært verð hennar:
- árlega og
 - alltaf þegar vísibending er um að óefnisleg eign hafi rýrnað í verði.

Endurskoðun á mati á nýtingartíma

- 109 Endurskoða skal á hverju tímabili nýtingartíma óefnislegrar eignar, sem ekki er afskrifuð, til að ákvarða hvort atburðir og aðstæður styðji áfram mat á ótakmörkuðum nýtingartíma þeirrar eignar. Ef þau gera það ekki skal færa breytingu á mati á nýtingartímanum úr ótakmörkuðum yfir í takmarkaðan sem breytingu á reikningshaldslegu mati í samræmi við IAS-staðal 8.
- 110 Í samræmi við IAS-staðal 36 er endurmat á nýtingartíma óefnislegrar eignar sem takmörkuðum fremur en ótakmörkuðum vísbending um að virði eignarinnar hafi rýrnað. Af því leiðir að einingin prófar eignina með tilliti til virðisrýrnunar með því að bera saman endurheimtanlega fjárhæð hennar, sem er ákvörðuð í samræmi við IAS-staðal 36, og bókfært verð hennar og færir sem virðisrýrnunartap þá fjárhæð, sem bókfært verð er umfram endurheimtanlega fjárhæð.

ENDURHEIMTANLEIKI BÓKFÆRÐS VERÐS —VIRÐISRÝRNUNARTÖP

- 111 Þegar meta skal hvort virði óefnislegrar eignar hafi rýrnað beitir eining IAS-staðli 36. Í þeim staðli er útskýrt hvenær og hvernig eining endurskoðar bókfært verð eigna sinna, hvernig hún ákvarðar endurheimtanlega fjárhæð eignar og hvenær hún færir eða bakfærir virðisrýrnunartap.

ÚRELDINGAR OG RÁÐSTAFANIR

- 112 Óefnislega eign skal færa úr efnahagsreikningi:
- við ráðstöfun eða
 - þegar ekki er vænst efnahagslegs framtíðarárvinnings af notkun hennar eða ráðstöfun.
- 113 Ágóðinn eða tapið, sem stafar af óefnislegri eign sem færð er úr efnahagsreikningi, skal ákvarðast sem mismunurinn á hreinu söluandvirði, ef um það er að ræða, og bókfærðu virði eignarinnar. Ágóðinn eða tapið skal fært í rekstrarreikning þegar eignin er færð úr (nema gerð sé krafa um annað varðandi sölu og endurleigu í IAS-staðli 17). Ágóði skal ekki flokkast sem reglulegar tekjur.
- 114 Ráðstöfun óefnislegrar eignar getur verið með margvíslegum hætti (t.d. sala, fjármögnunarleiga eða gjöf). Við ákvörðun á dagsetningu ráðstöfunar þess háttar eignar beitir eining viðmiðunum í IAS-staðli 18, *reglulegar tekjur*, við færslu tekna af vörusölu. IAS-staðall 17 gildir um ráðstöfun með sölu og endurleigu.
- 115 Ef eining færir, í samræmi við færsluregluna í 21. lið, kostnaðinn vegna endurnýjunar á óefnislegri eign sem hluta af bókfærðu virði eignar, færir hún úr efnahagsreikningi bókfært verð þess hlutar sem var endurnýjaður. Ef ekki er gerlegt fyrir einingu að ákvarða bókfært verð endurnýjaða hlutans getur hún notað endurstofnverð sem vísbendingu um hvert kostnaðarverð endurnýjaða hlutans hafi verið þegar hann var keyptur eða þegar hann myndaðist í einingunni.
- 116 Fjárhæð viðskiptakröfu, sem myndast við ráðstöfun óefnislegrar eignar, er í upphafi færð á gangvirði. Ef greiðslunni fyrir óefnislegu eignina er frestað er greiðslan, sem er móttækin, upphaflega skráð sem jafnvirði staðgreiðsluverðs. Mismunurinn á nafnverði greiðslunnar og jafnvirði staðgreiðsluverðs er, í samræmi við IAS-staðal 18, færður sem vaxtatekjur og endurspeglar virka vexti af viðskiptakröfunni.
- 117 Afskriftir óefnislegrar eignar með takmörkuðum nýtingartíma hætta ekki þegar óefnislega eignin er ekki lengur í notkun nema eignin hafi verið að fullu afskrifuð eða er skilgreind sem haldið til sölu (eða sé innifalinn í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu) í samræmi við IFRS-staðal 5.

UPPLÝSINGAGJÖF**Almennt**

- 118 Eining skal greina frá eftirfarandi fyrir hvern flokk óefnislegra eigna og gera greinarmun á óefnislegum eignum sem eru myndaðar innan einingarinnar og öðrum óefnislegum eignum:
- hvort nýtingartími óefnislegrar eignar er ótakmarkaður eða takmarkaður og, ef hann er takmarkaður, nýtingartíma eða afskriftahlutföllum sem eru notuð,
 - afskriftaaðferðunum, sem notaðar eru á óefnislegar eignir með takmarkaðan nýtingartíma,
 - vergu, bókfærðu virði og uppsöfnuðum afskriftum, ef einhverjar eru, (lögðum við uppsöfnuð virðisrýrnunartöp) við upphaf og lok tímabilsins,

- d) lið eða liðum rekstrarreiknings þar sem afskriftir óefnislegra eigna eru innifaldar, ef einhverjar eru,
- e) afstemmingu á bókfærðu verði við upphaf og lok tímabilsins sem sýnir:
- viðbætur, þar sem sýndar eru aðgreindar, þær viðbætur sem verða til við innri þróun, þær sem eru skilgreindar sem aðgreind yfirtaka og þær sem eru til komnar vegna sameiningar fyrirtækja,
 - eignir, sem eru skilgreindar sem haldið til sölu eða innifaldar í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, og aðrar ráðstafanir,
 - hækkanir eða lækkanir á tímabilinu, sem má rekja til endurmats skv. 75., 85. og 86. lið og til virðisrýmunartapa sem eru færð eða bakfærð beint á eigið fé í samræmi við IAS-staðli 36, (ef við á),
 - virðisrýmunartöp, sem eru færð í rekstrarreikning á tímabilinu í samræmi við IAS-staðal 36 (ef við á),
 - virðisrýmunartöp, sem eru bakfærð í rekstrarreikningi á tímabilinu í samræmi við IAS-staðal 36 (ef við á),
 - afskriftir óefnislegra eigna, sem eru færðar á tímabilinu,
 - hreinan gengismun, sem stafar af umreikningi á reikningsskilunum yfir í framsetningargjaldmiðilinn og umreikningi á erlendum rekstri yfir í framsetningargjaldmiðil einingarinnar og
 - aðrar breytingar á bókfærðu verði á tímabilinu.
- 119 Flokkur óefnislegra eigna er safn eigna sem eru sambærilegar að gerð og notkun í rekstri einingar. Dæmi um aðgreinda flokka geta m.a. verið:
- vöruheiti,
 - dagblaðshausar og útgáfutitlar,
 - tölvuhugbúnaður,
 - leyfi og sérleyfi,
 - höfundarréttur, einkaleyfi og annar eignarréttur í iðnaði, þjónustu- og rekstrarréttur,
 - uppskriftir, formúlur, líkön, hönnun og frumgerðir og
 - óefnislegar eignir í þróun.
- Framangreindum flokkum skal skipt niður (eða safnað saman) í smærri (stærri) flokka ef það leiðir til þess að upplýsingarnar fá meira vægi fyrir notendur reikningsskilanna.
- 120 Eining birtir upplýsingar um óefnislegar eignir sem hafa rýrnað að virði í samræmi við IAS-staðal 36 auk upplýsinganna sem gerð er krafa um í iii. til v. lið e-liðar 118. liðar.
- 121 Í IAS-staðli 8 er gerð krafa um að eining greini frá eðli og fjárhæð breytingar á reikningshaldslegu mati sem hefur veruleg áhrif á yfirstandandi tímabili eða vænst er að hafi veruleg áhrif á síðari tímabilum. Slíkar upplýsingar geta verið afleiðingar af breytingum á:
- mati á nýtingartíma óefnislegrar eignar,
 - afskriftaaðferðum á óefnislegum eignum eða
 - hrakvirði.
- 122 Eining skal einnig birta upplýsingar um:
- fyrir óefnislega eign, sem er metin með ótakmarkaðan nýtingartíma, bókfært verð þeirrar eignar og ástæður sem styðja mat á nýtingartíma sem ótakmörkuðum. Þegar einingin tilgreinir þessar ástæður skal hún lýsa þeim þætti eða þáttum sem gegndu mikilvægu hlutverki þegar ákvarðað var að eignin hefði ótakmarkaðan nýtingartíma,
 - lýsingu, bókfært verð og eftirstöðvar afskriftatímabils sérhverrar óefnislegrar eignar, sem skiptir máli fyrir reikningsskil einingarinnar,

- c) að því er varðar óefnislegar eignir sem einingin eignast með opinberum styrk og eru upphaflega færðar á gangvirði (sjá 44. lið):
- i. upphaflega fært gangvirði þessara eigna,
 - ii. bókfært verð þeirra og
 - iii. hvort þær eru metnar eftir færslu samkvæmt kostnaðarverðslíkaninu eða endurmatslíkaninu.
- d) hvort um er að ræða óefnislegar eignir með takmörkuðum eignarrétti og bókfært verð þeirra og bókfært verð óefnislegra eigna, sem eru veðsettar til tryggingar á skuldum,
- e) fjárhæð sammingsbundinna skuldbindinga vegna yfirtöku á óefnislegum eignum.
- 123 Þegar eining lýsir þeim þætti eða þáttum, sem gegndu mikilvægu hlutverki við ákvörðun um ótakmarkaðan nýtingartíma óefnislegrar eignar, skoðar einingin þá þætti sem eru tilgreindir í 90. lið.

Óefnislegar eignir metnar eftir færslu með því að nota endurmatslíkanið

- 124 Ef óefnislegar eignir eru færðar í endurmetnum fjárhæðum skal eining birta upplýsingar um eftirfarandi:
- a) eftir flokki óefnislegra eigna:
 - i. gildistökudag endurmatsins,
 - ii. bókfært verð endurmetnu, óefnislegu eignanna og
 - iii. bókfært verð, sem hefði verið fært ef endurmetinn flokkur óefnislegra eigna hefði verið metinn eftir færslu með því að nota kostnaðarverðslíkanið í 74. lið,
 - b) fjárhæð endurmatsreikningsins, sem tengist óefnislegu eignunum við upphaf og lok tímabilsins sem sýnir breytingarnar á tímabilinu, og allar takmarkanir á greiðslu þess sem er fram yfir til hluthafa og
 - c) þær aðferðir sem beitt er og mikilvægar forsendur við áætlun á gangvirði eignarinnar.
- 125 Nauðsynlegt getur verið að sameina flokka endurmetinna eigna í stærri flokka í upplýsingaskyni. Flokkar eru þó ekki lagðir saman ef það gæti leitt til þess að myndaður yrði flokkur óefnislegra eigna með fjárhæðum, sem metnar eru bæði samkvæmt kostnaðarverðslíkaninu og endurmatslíkaninu.

Rannsóknar- og þróunarkostnaður

- 126 Eining skal greina frá uppsafnaðri fjárhæð rannsóknar- og þróunarkostnaðar sem er gjaldfærð á tímabilinu.
- 127 Til rannsóknar- og þróunarkostnaðar teljast öll útgjöld sem unnt er að rekja beint til rannsóknar- og þróunarstarfsemi (sjá leiðbeiningar í 66. og 67. lið um það hvers konar útgjöld skuli telja með til að uppfylla kröfur um upplýsingagjöf í 126. lið).

Aðrar upplýsingar

- 128 Eining er hvött til, en þess ekki krafist af henni, að birta eftirfarandi upplýsingar:
- a) lýsingu á öllum fullafskrifuðum, óefnislegum eignum, sem eru enn í notkun og
 - b) stutta lýsingu á mikilvægum, óefnislegum eignum sem einingin hefur yfirráð yfir en hefur ekki fært sem eignir vegna þess að þær uppfylla ekki færsluskilyrði samkvæmt þessum staðli eða vegna þess að þær voru yfirteknar eða mynduðust áður en útgáfa IAS-staðals 38, *óefnislegar eignir*, útg. 1998, tók gildi.

BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI OG GILDISTÖKUDAGUR

- 129 Ef eining kys í samræmi við 85. lið í IFRS-staðli 3 að beita IFRS-staðli 3 frá degi sem er fyrr en gildistökudagarnir, sem settir eru fram í 78.–84. lið í IFRS-staðli 3, skal hún einnig beita þessum staðli framvirkir frá sama degi. Eining skal því ekki leiðrétta bókfært verð óefnislegu eignanna sem eru færðar á þeim degi. Einingin skal þó beita þessum

staðli á þeim degi til að endurmeta nýtingartíma færðra óefnislegra eigna sinna. Ef einingin breytir mati sínu á nýtingartíma eignar vegna þessarar breytingar á endurmatinu skal færa þá breytingu sem breytingu á reikningshaldslegu mati í samræmi við IAS-staðal 8.

130 Að öðru leyti skal eining beita þessum staðli:

- a) við færslu óefnislegra eigna sem eru yfirteknar við sameiningu fyrirtækja og dagsetning samningsins er 31. mars 2004 eða síðar og
- b) við færslu allra annarra óefnislegra eigna framvirkt frá upphafi fyrsta árlega tímabilsins sem hefst 31. mars 2004 eða síðar. Eining skal því ekki leiðrétta bókfært verð óefnislegru eignanna sem eru færðar á þeim degi. Einingin skal þó beita þessum staðli á þeim degi til að endurmeta nýtingartíma þess háttar óefnislegra eigna. Ef einingin breytir mati sínu á nýtingartíma eignar vegna þessarar breytingar á endurmatinu skal færa þá breytingu sem breytingu á reikningshaldslegu mati í samræmi við IAS-staðal 8.

130A Eining skal beita breytingunum í 2. lið vegna árlegra tímabila sem hefjast 1. janúar 2006 eða síðar. Ef eining beitir IFRS-staðli 6 að því er varðar fyrra tímabil taka þær breytingar gildi fyrir það fyrra tímabil.

Skipti á sambærilegum eignum

131 Krafan í 129. lið og b-lið 130. liðar um að beita þessum staðli framvirkt merkir að einingin endurgerir ekki bókfært verð eignarinnar, sem tekið er við, til að endurspegla gangvirði hennar á yfirtökudegi ef skipti á eignum voru metin fyrir gildistökudag þessa staðals miðað við bókfært verð eignarinnar sem yfirtekin er.

Fyrri beiting

132 Einingar, sem 130. liður gildir um, eru hvattar til að beita kröfum þessa staðals fyrir gildistökudagana sem tilgreindir eru í 130. lið. Ef eining beitir á hinn bóginn kröfum þessa staðals fyrir gildistökudagana skal hún einnig beita IFRS-staðli 3 og IAS-staðli 36 (eftir endurskoðun 2004) samhliða.

AFTURKÖLLUN IAS-STADALS 38 (ÚTG. 1998)

133 Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 38, *óefnislegar eignir* (útg. 1998).

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 39

Fjármálagerningar: færsla og mat

MARKMID

- 1 Markmiðið með þessum staðli er að setja meginreglur um færslu og mat fjáreigna, fjárskulda og nokkurra samninga um kaup eða sölu ófjárhagslegra liða. Kröfur um framsetningu upplýsinga um fjármálagerninga eru settar fram í IAS-staðli 32, *fjármálagerningar: framsetning*. Kröfur um birtingu upplýsinga um fjármálagerninga eru settar fram í IFRS-staðli 7, *fjármálagerningar: upplýsingar*.

GILDISSVIÐ

- 2 Allar einingar skulu beita þessum staðli á allar gerðir fjármálagerninga nema um sé að ræða:
 - a) hlutdeild í dótturfélögum, hlutdeildarfélögum og samrekstri sem er færð samkvæmt IAS-staðli 27, *samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil*, IAS-staðli 28, *fjárfestingar í hlutdeildarfélögum*, eða IAS-staðli 31, *hlutdeild í samrekstri*. Einingar skulu þó beita þessum staðli á hlutdeild í dótturfélagi, hlutdeildarfélagi eða samrekstri sem, samkvæmt IAS-staðli 27, IAS-staðli 28 eða IAS-staðli 31, er færð samkvæmt þessum staðli. Einingar skulu einnig beita þessum staðli á afleiður hlutdeildar í dótturfélagi, hlutdeildarfélagi eða samrekstri nema afleiðan samræmist skilgreiningunni á eiginfjárgerningi einingarinnar í IAS-staðli 32,
 - b) réttindi og skyldur samkvæmt leigusamningum sem IAS-staðall 17, *leigusamningar*, gildir um. Þó:
 - i. skal útistandandi leiga, sem leigusali hefur fært, falla undir ákvæði um afskráningu og virðisrýmun í þessum staðli (sjá 15.–37., 58., 59. og 63.–65. lið og liði AG36–AG52 og AG84–AG93 í viðbæti A),
 - ii. skulu fjármögnunarleiguskuldir, sem leigusali hefur fært, falla undir ákvæði þessa staðals um afskráningu (sjá 39.–42. lið og liði AG57–AG63 í viðbæti A) og
 - iii. skulu afleiður, sem eru innbyggðar í leigusamninginn, falla undir ákvæði þessa staðals um innbyggðar afleiður (sjá 10.–13. lið og liði AG27–AG33 í viðbæti A),
 - c) réttindi og skyldur vinnuveitenda samkvæmt lífeyrissjóðum sem IAS-staðall 19, *starfskjör*, gildir um,
 - d) fjármálagerninga sem eining gefur út og falla að skilgreiningu á eiginfjárgerningi í IAS-staðli 32 (að meðtöldum valrétti og kaupheimildum). Handhafi slíkra eiginfjárgerninga skal þó beita þessum staðli á slíka gerninga nema þeir falli að undantekningunni í a-lið hér að ofan,
 - e) réttindi og skyldur sem verða til vegna i) váttryggingasamnings, eins og hann er skilgreindur í IFRS-staðli 4, *váttryggingasamningar*, þó ekki réttindi og skyldur útgefanda sem verða til vegna váttryggingasamnings sem samræmist skilgreiningunni á samningi með fjárhagslegri tryggingu í 9. lið eða ii) samnings sem fellur innan gildissviðs IFRS-staðals 4 vegna þess að í honum felst valkvæður þáttur. Þessum staðli skal þó beitt á afleiðu sem er innbyggð í samning innan gildissviðs IFRS-staðals 4 ef afleiðan er ekki sjálf samningur innan gildissviðs IFRS-staðals 4 (sjá 10.–13. lið og liði AG27–AG33 í viðbæti A í þessum staðli). Ef útgefandi samninga með fjárhagslegri tryggingu hefur auk þess haldið því ótvírætt fram áður að hann líti á slíka samninga sem váttryggingasamninga og hefur beitt reikningsskilum sem gilda um váttryggingasamninga getur útgefandinn valið um að beita annaðhvort þessum staðli eða IFRS-staðli 4 á slíka samninga með fjárhagslegri tryggingu (sjá liði AG4 og AG4A). Útgefandi getur valið um þetta frá samningi til samnings en valið fyrir sérhvern samning er óafturkallanlegt,
 - f) samninga vegna óvissra greiðslna við sameiningu fyrirtækja (sjá IFRS-staðal 3, *sameining fyrirtækja*). Þessi undantekning gildir aðeins um yfirtökuaðila,
 - g) samninga milli yfirtökuaðila og seljanda við sameiningu fyrirtækja um kaup eða sölu á yfirteknum aðila í framtíðinni,

- h) lánskuldbindingar aðrar en þær sem lýst er í 4. lið. Útgefandi lánskuldbindinga skal beita IAS-staðli 37, *skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*, á lánskuldbindingar sem falla ekki innan gildissviðs þessa staðals. Allar lánskuldbindingar falla þó undir afskráningarákvæði þessa staðals (sjá 15.–42. lið og liði AG36–AG63 í viðbæti A),
- i. fjármálagerninga, samninga og skuldbindingar samkvæmt eignarhlutatengdum greiðslum þar sem IFRS-staðli 2, *eignarhlutatengdar greiðslur*, er beitt, að undanskildum samningum sem falla undir gildissvið 5.–7. liðar þessa staðals, og þessi staðall gildir um.
- j) rétt til greiðslna til að endurgreiða einingunni vegna útgjalda sem gerð er krafa um að hún inni af hendi til að gera upp skuld sem hún færir sem reiknaða skuldbindingu í samræmi við IAS-staðal 37 eða hefur fært reiknaða skuldbindingu vegna hennar á fyrra tímabili í samræmi við IAS-staðal 37.
- 3 [Fellur brott]
- 4 Eftirfarandi lánskuldbindingar falla innan gildissviðs þessa staðals:
- a) lánskuldbindingar sem einingin tilgreinir sem fjárskuldir á gangvirði í gegnum rekstrarreikning. Eining, sem hefur til þessa selt eignirnar, sem rekja má til lánskuldbindinga hennar, skömmu eftir að þeirra er aflað, skal beita þessum staðli á allar lánskuldbindingar í sama flokki.
- b) lánskuldbindingar sem hægt er að greiða upp með reiðufé eða með því að afhenda eða gefa út annan fjármálagerning. Þessar lánskuldbindingar eru afleiður. Lánskuldbinding er ekki talin greidd upp einfaldlega vegna þess að lánið er greitt út í hlutum (t.d. byggingarlán með veði í fasteign sem er greitt út í hlutum eftir því sem byggingunni miðar).
- c) skuldbindingar um að veita lán á vöxtum sem eru undir markaðsvöxtum. Í d-lið 47. liðar er tilgreint síðara mat á skuldum sem verða til vegna þessara lánskuldbindinga.
- 5 Þessum staðli skal beita á þá samninga um kaup eða sölu á ófjárhagslegum lið, sem hægt er að gera upp með handbæru fé eða öðrum fjármálagerningi eða með skiptum á fjármálagerningum líkt og samningarnir væru fjármálagerningar að undanskildum samningum sem gerðir voru og ætlaðir eru til móttöku eða afhendingar ófjárhagslegs liðar í samræmi við vænta þörf einingarinnar fyrir kaup, sölu eða notkun.
- 6 Ýmsar leiðir eru til að gera upp samning um kaup eða sölu á ófjárhagslegum lið með handbæru fé eða öðrum fjármálagerningi eða með skiptum á fjármálagerningum. Þar á meðal:
- a) þegar skilmálar samningsins heimila öðrum hvorum aðilanum að gera hann upp með handbæru fé eða öðrum fjármálagerningi eða með skiptum á fjármálagerningum,
- b) þegar geta til að gera upp með handbæru fé eða öðrum fjármálagerningi eða með skiptum á fjármálagerningum er ekki ótvíræð í skilmálum samningsins og venja er hjá einingunni að gera upp sambærilega samninga með handbæru fé eða öðrum fjármálagerningi eða með skiptum á fjármálagerningum (hvort sem það er við mótaðilann, með því að gera jöfnunarsamninga, eða með því að selja samninginn áður en hann er uppfylltur eða fyrnist),
- c) þegar venja er hjá einingunni, hvað varðar sambærilega samninga, að taka við undirliggjandi þáttum og selja skömmu eftir afhendingu í þeim tilgangi að hagnast á skammtímasveiflum í verði eða hlutdeild söluaðila og
- d) þegar auðvelt er að breyta ófjárhagslega liðnum, sem er efni samningsins, í handbært fé.

Samningur, sem b- eða c-liður gildir um, er ekki gerður í þeim tilgangi að taka við ófjárhagslega liðnum eða afhenda hann í samræmi við áætlaða þörf einingarinnar fyrir kaup, sölu eða notkun og fellur innan gildissviðs þessa staðals í samræmi við það. Aðrir samningar, sem 5. liður gildir um, eru metnir til að ákvarða hvort þeir voru gerðir og ennþá haldið í þeim tilgangi að taka við ófjárhagslega liðnum eða afhenda hann í samræmi við áætlaða þörf einingarinnar fyrir kaup, sölu eða notkun, og hvort þeir falla þar með innan gildissviðs þessa staðals.

- 7 Útgefinn valréttur um kaup eða sölu á ófjárhagslegum lið, sem hægt er að gera upp með handbæru fé eða öðrum fjármálagerningi eða með skiptum á fjármálagerningum í samræmi við a- eða d-lið 6. liðar, fellur undir gildissvið þessa staðals. Slíkan samning er ekki hægt að gera í þeim tilgangi að taka við ófjárhagslega liðnum eða afhenda hann í samræmi við áætlaða þörf einingarinnar fyrir kaup, sölu eða notkun.

SKILGREININGAR

- 8 Hugtökin, sem skilgreind eru í IAS-staðli 32, eru notuð í þessum staðli í þeirri merkingu sem er tilgreind í 11. lið IAS-staðals 32. Í IAS-staðli 32 eru eftirfarandi hugtök skilgreind:

- fjármálagerningur,
- fjáreign,
- fjárskuld,
- eiginfjárgerningur,

og leiðbeiningar veittar um beitingu þessara skilgreininga.

- 9 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Skilgreining á afleiðu

Afleiða er fjármálagerningur eða annar samningur sem fellur undir gildissvið þessa staðals (sjá 2.–7. lið) sem hefur öll þrjú eftirfarandi einkenni:

- a) virði hans breytist í samræmi við breytingu á tilgreindum vöxtum, verði fjármálagerninga, hrávöruverði, gengi gjaldmiðla, verð- eða vaxtavísitölu, lánshæfismati eða lánskjaravísitölu eða annarri breytu, að því tilskildu að ef um ófjárhagslega breytu er að ræða eigi breytan ekki sérstaklega við um aðila að samningnum (stundum nefnt „undirliggjandi“ breyta),
- b) hann krefst ekki hreinnar upphafs fjárfestingar eða hreinnar upphafs fjárfestingar sem er lægri en gerð væri krafa um vegna annarra samningsgerða, sem vænta mætti að hefðu sambærilega svörum gagnvart breytingum á markaðspáttum og
- c) uppgjörsdagsetning hans er í framtíðinni.

Skilgreiningar á fjórum flokkum fjármálagerninga

Fjáreign eða fjárskuld á gangvirði í gegnum rekstrarreikning er fjáreign eða fjárskuld sem uppfyllir annað hvort eftirfarandi skilyrða:

- a) Hún er skilgreind sem ætluð til veltuviðskipta. Fjáreign eða fjárskuld er skilgreind sem ætluð til veltuviðskipta ef hún er:
 - i. keypt eða stofnað er til hennar með það fyrir augum, fyrst og fremst, að selja eða endurkaupa hana innan skamms tíma,
 - ii. hluti eignasafns skilgreindra fjármálagerninga, sem er stýrt sameiginlega, og gögn sýna nýlegt mynstur raunverulegs skammtímahagnaðar af því eða
 - iii. afleiða (að undanskilinni afleiðu sem er samningur með fjárhagslegri tryggingu eða sem er tilgreind sem áhættuvarnargerningur og er virk sem slík).
- b) Við upphaflega færslu tilgreinir einingin hana á gangvirði í gegnum rekstrarreikning. Eining getur aðeins notað þessa tilgreiningu þegar það er heimilt skv. lið 11A eða þegar það leiðir til þess að upplýsingar fái meira vægi vegna þess að annaðhvort:
 - i. eyða þær eða draga verulega úr ósamræmi í mati eða færslum (stundum nefnt „reikningsskilalegt ósamræmi“), sem annars stafaði af mati á eignum eða skuldum eða færslu á ágóða og tapi á þeim á mismunandi grunni, eða
 - ii. flokki fjáreigna, fjárskulda eða hvort tveggja er stýrt og árangur af honum er metinn á grundvelli gangvirðis í samræmi við skjalfesta áhættustjórnun eða fjárfestingaráætlun og upplýsingar um flokkinn eru veittar innan einingarinnar á þeim grundvelli til lykilstarfsmanna í stjórn einingarinnar (eins og skilgreint er í IAS-staðli 24, *upplýsingar um tengda aðila* (endurskoðaður 2003)), t.d. framkvæmdastjórn og framkvæmdastjóra einingarinnar.

Í 9.–11. lið og lið B4 í IFRS-staðli 7 er gerð krafa um að einingin veiti upplýsingar um fjáreignir og fjárskuldir sem hún hefur tilgreint á gangvirði í gegnum rekstrarreikning, þ.m.t. hvernig hún hefur uppfyllt þessi skilyrði. Að því er varðar gerninga, sem uppfylla skilyrðin skv. ii. lið hér að framan, skal í þessum upplýsingum vera lýsing á því hvernig tilgreining á gangvirði í gegnum rekstrarreikning samrýmist skjalfestri áhættustjórnun eða fjárfestingaráætlun einingarinnar.

Þegar markaðsverð fjárfestinga í eiginfjárgerningum er ekki skráð á virkum markaði og ekki er unnt að meta gangvirði þeirra með áreiðanlegum hætti (sjá c-lið 46. liðar og liði AG80 og AG81 í viðbæti A) skal ekki tilgreina þær á gangvirði í gegnum rekstrarreikning.

Tekið skal fram að 48. liður og liður 48A, 49. liður og liður AG69–AG82 í viðbæti A, þar sem settar eru fram kröfur um ákvörðun áreiðanlegs mats á gangvirði fjáreignar eða fjárskuldar, eiga jafnt við alla liði í reikningsskilunum, sem metnir eru á gangvirði, hvort sem gangvirði þeirra er tilgreint eða metið á annan hátt eða gangvirði þeirra er gefið upp.

Fjárfestingar til gjalddaga eru fjáreignir, sem eru ekki afleiður, með föstum eða ákvarðanlegum greiðslum og föstum gjalddaga sem eining hefur afdráttarlaus áform um og getu til að eiga út binditímann (sjá liði AG16–AG25 í viðbæti A) aðrar en:

- a) þær sem einingin tilgreinir við upphaflega færslu á gangvirði í gegnum rekstrarreikning,
- b) þær sem einingin tilgreinir til sölu og
- c) þær sem falla að skilgreiningunni á útlánnum og viðskiptakröfum.

Eining skal ekki flokka neinar fjáreignir til gjalddaga ef einingin hefur á yfirstandandi fjárhagsári eða tveimur undanfarandi fjárhagsárum selt eða endurskilgreint meira en óverulega fjárhæð fjárfestinga til gjalddaga fyrir gjalddaga (meira en óveruleg ef borið er saman við heildarfjárhæð fjárfestinga til gjalddaga) aðrar en sölu eða endurskilgreiningu sem:

- i. er svo nærri gjalddaga eða uppgreiðsludegi fjáreignarinnar (t.d. innan við þremur mánuðum fyrir gjalddaga) að breytingar á markaðsvöxtum hefðu ekki veruleg áhrif á gangvirði fjáreignarinnar,
- ii. verður eftir að einingin hefur innheimt nánast allan upphaflegan höfuðstól fjáreignarinnar með föstum greiðslum eða fyrirframgreiðslum eða
- iii. má rekja til einstaks atburðar sem er ekki á valdi einingarinnar, gerist aðeins einu sinni og ekki er sanngjarnt að ætlast til að einingin hefði getað séð hann fyrir.

Útlán og viðskiptakröfur eru fjáreignir, sem ekki eru afleiður, með föstum eða ákvarðanlegum greiðslum sem hafa ekki skráð verð á virkum markaði, aðrar en:

- a) þær sem einingin ætlar að selja þegar í stað eða á næsta tímabili og skulu skilgreindar sem ætlaðar til veltuviðskipta og þær sem einingin hefur við upphaflega færslu tilgreint á gangvirði í gegnum rekstrarreikning,
- b) þær sem einingin tilgreinir til sölu við upphaflega færslu eða
- c) þær sem getur verið að eigandi muni í reynd ekki endurheimta alla upphaflega fjárfestingu sína í, nema þegar um er að ræða skerðingu á lánstrausti, en þá skulu þær skilgreindar til sölu.

Eignarhlutdeild, sem fæst með eignasafni sem er ekki útlán eða viðskiptakröfur (t.d. hlutdeild í verðbréfasjóði eða sambærilegum sjóði), er ekki útlán eða viðskiptakrafa.

Fjáreignir, sem eru til sölu, eru þær fjáreignir sem eru ekki afleiður og eru tilgreindar til sölu eða eru ekki skilgreindar sem a) útlán og viðskiptakröfur, b) fjárfestingar til gjalddaga eða c) fjáreignir á gangvirði í gegnum rekstrarreikning.

Skilgreining á samningi með fjárhagslegri tryggingu

Samningur með fjárhagslegri tryggingu er samningur þar sem þess er krafist að útgefandinn inni tilgreindar greiðslur af hendi til að endurgreiða handhafa vegna taps sem hann verður fyrir vegna þess að tilgreindum skuldara tekst ekki að inna af hendi greiðslu, þegar hún fellur í gjalddaga, í samræmi við upphaflega eða breytta skilmála skuldagernings.

Skilgreiningar í tengslum við færslu og mat

Afskrifaður kostnaður við fjáreign eða fjárskuld er fjárhæðin sem fjáreignin eða fjárskuldin er metin á við upphaflega færslu að frádregnum endurgreiðslum á höfuðstól, að viðbættum eða frádregnum uppsöfnuðum afskriftum á mismuninum, ef einhver er, á upphaflegri fjárhæð og fjárhæð á gjalddaga með aðferð virkra vaxta og að frádreginni lækkun, ef einhver er (beint eða með afskriftareikningi) vegna virðisrýmnunar eða óinnheimtanleika.

Með aðferð virkra vaxta er reiknaður kostnaður vegna afskrifta fjáreignar eða fjárskuldar (eða flokks fjáreigna eða fjárskulda) og vaxtatekjum eða vaxtakostnaði skipt niður á viðkomandi tímabil. Virkir vextir er hlutfallið sem afvaxtar nákvæmlega áætlaðar framtíðarútgreiðslur eða -innreiðslur handbærs fjár á væntanlegum gildistíma fjármálageringsins eða, eftir því sem á við, á styttra tímabili, að hreinu bókfærðu verði fjáreignarinnar eða fjárskuldarinnar. Þegar virkir vextir eru reiknaðir skal eining meta sjóðstreymi með því að kanna samningskilmála fjármálageringsins (t.d. fyrirframgreiðslu, kauprétt og sambærilega valrétti) en skal ekki taka tillit til útlánatapa í framtíð. Útreikningarnir taka til allra þóknana og vaxtaútgreiðslna eða -innreiðslna milli samningsaðila, sem eru óaðskiljanlegur hluti virkra vaxta (sjá IAS-staðal 18, *reglulegar tekjur*), viðskiptakostnaðar og alls annars yfir- eða undirverðs. Lítið er svo á að unnt sé að meta sjóðstreymið og væntanlegan gildistíma flokks sambærilegra fjármálageringa með áreiðanlegum hætti. Í undantekningartilvikum, þegar ekki er mögulegt að meta sjóðstreymið eða væntanlegan gildistíma fjármálageringsins (eða flokks fjármálageringa) með áreiðanlegum hætti, skal einingin þó nota samningsbundið sjóðstreymi á öllu samningstímabili fjármálageringsins (eða flokks fjármálageringa).

Afskráning er þegar fjáreign eða fjárskuld, sem hefur áður verið færð, er fjarlægð úr efnahagsreikningi einingarinnar.

Gangvirði er sú fjárhæð sem unnt er að selja eign fyrir eða gera upp skuld með í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna ⁽¹⁾.

Reglubundin kaup eða sala eru kaup eða sala á fjáreign samkvæmt samningi þar sem í skilmálum er gerð krafa um afhendingu eignarinnar innan tímamarka sem ákvarðast yfirleitt af reglum eða venju á viðkomandi markaði.

Viðskiptakostnaður er viðbótarkostnaður sem rekja má beint til yfirtöku, útgáfu eða ráðstöfunar fjáreignar eða fjárskuldar (sjá lið AG13 í viðbæti A). Viðbótarkostnaður er kostnaður sem hefði ekki verið stofnað til ef einingin hefði ekki yfirtekið, gefið út eða ráðstafað fjármálageringni.

Skilgreiningar í tengslum við áhættuvarnarreikningsskil

Föst skuldbinding er bindandi samningur um viðskipti með tilgreint magn verðmæta á tilgreindu verði á tilgreindum degi eða tilgreindum dögum í framtíðinni.

Áætluð framtíðarviðskipti eru viðskipti sem er vænst en fyrirtækið hefur ekki skuldbundið sig til.

Áhættuvarnargerningur er tilgreind afleiða eða (einungis sem áhættuvörn gegn breytingum á gengi erlendra gjaldmiðla) tiltekin, óafleidd fjáreign eða óafleidd fjárskuld þegar vænst er að gangvirði eða sjóðstreymi hennar jafni út breytingar á gangvirði eða sjóðstreymi tiltekins, varins liðar (í 72.–77. lið og liðum AG94–AG97 í viðbæti A er ítarlega gerð grein fyrir skilgreiningu á áhættuvarnargerningi).

Áhættuvarinn liður er eign, skuld, föst skuldbinding, afar líkleg, áætluð framtíðarviðskipti eða hrein fjárfesting í erlendum rekstri sem a) hefur í för með sér áhættu fyrir eininguna vegna breytinga á gangvirði eða framtíðarsjóðstreymi og b) er tilgreindur sem varinn (í 78.–84. lið og liðum AG98–AG101 í viðbæti A er gerð ítarlega grein fyrir skilgreiningu á áhættuvörðum liðum).

Skilvirkni áhættuvarnar kemur fram í því að hve miklu leyti breytingar á gangvirði eða sjóðstreymi, sem snerta varinn lið og rekja má til áhættu sem varið er gegn, eru jafnaðar út með breytingum á gangvirði eða sjóðstreymi áhættuvarnargerningsins (sjá liði AG105–AG113 í viðbæti A).

INNBYGGÐAR AFLEIÐUR

- 10 Innbyggð afleiða er þáttur í blönduðum (sam tengdum) gerningi sem felur einnig í sér óafleiddan hýsilsamning — sem leiðir til þess að nokkuð af sjóðstreymi samtengda gerningsins er breytilegt með sambærilegum hætti og sjálfstæð afleiða. Innbyggð afleiða veldur nokkru eða öllu sjóðstreyminu sem annars væri gerð krafa um í samningnum að væri breytt í samræmi við tilgreinda vexti, verð fjármálageringa, hrávöruverð, gengi erlendra gjaldmiðla, verð- eða vaxtavísitölu, láns hæfismat eða lánsjaravísitölu eða aðra breytu, að því tilskildu, þegar um er að ræða ófjárhagslega breytu, að breytan eigi ekki sérstaklega við aðila að samningnum.

⁽¹⁾ Í 48.–49. lið og liðum AG69–AG82 í viðauka A er að finna kröfur vegna ákvörðunar gangvirðis fjáreigna eða fjárskulda.

Afleiða, sem er tengd við fjármálagerning en er samkvæmt samningi yfirfæranleg óháð þeim gerningi eða hefur annan mótaðila en gerningurinn, er ekki innbyggð afleiða heldur aðskilinn fjármálagerningur.

- 11 Aðgreina skal innbyggða afleiðu frá hýsilsamningnum og færa hana sem afleiðu samkvæmt þessum staðli þá og því aðeins að:
- efnahagsleg einkenni og áhætta vegna innbyggðu afleiðunnar sé ekki nátengd efnahagslegum einkennum og áhættu vegna hýsilsamningsins (sjá liði AG30 og AG33 í viðbæti A),
 - aðgreindur gerningur með sömu skilmála og innbyggða afleiðan falli að skilgreiningunni á afleiðu og
 - blandaði (sam tengdi) gerningurinn sé ekki metinn á gangvirði með breytingum á gangvirði sem fært er í rekstrarreikningi (þ.e. afleiða, sem er innbyggð í fjáreign eða fjárskuld á gangvirði í gegnum rekstrarreikning, er ekki aðgreind).

Ef innbyggð afleiða er aðgreind skal færa hýsilsamninginn samkvæmt þessum staðli ef hann er fjármálagerningur en í samræmi við aðra viðeigandi staðla ef hann er ekki fjármálagerningur. Í þessum staðli er ekki fjallað um það hvort innbyggð afleiða skuli sett fram sérstaklega í reikningskilunum.

- 11A Þrátt fyrir 11. lið getur eining, ef samningur felur í sér eina eða fleiri innbyggðar afleiður, tilgreint blandaðan (sam tengdan) samning í heild sinni sem eina fjáreign eða eina fjárskuld á gangvirði í gegnum rekstrarreikning nema:
- innbyggða afleiðan (afleiðurnar) breyti ekki verulega sjóðstreyminu, sem annars væri gerð krafa um með samningnum, eða
 - greinilegt sé, með litilli eða engri greiningu við fyrstu athugun á sambærilegum, blönduðum (sam tengdum) gerningi, að aðgreining á innbyggðu afleiðunni (afleiðunum) er bönnuð, s.s. uppgreiðsluréttur sem er innbyggður í lán og heimilar handhafa að greiða upp lánið að fjárhæð sem nemur u.þ.b. afskrifuðu kostnaðarverði þess.
- 12 Ef gerð er krafa um það í þessum staðli að eining aðgreini innbyggða afleiðu frá hýsilsamningnum en einingin getur ekki metið innbyggðu afleiðuna sérstaklega, annaðhvort við yfirtöku eða á síðari reikningsskiladegi, skal hún tilgreina blandaða (sam tengda) samninginn í heild sinni á gangvirði í gegnum rekstrarreikning.
- 13 Ef eining getur ekki ákvarðað gangvirði innbyggðar afleiðu með áreiðanlegum hætti á grundvelli skilmála hennar og skilyrða (t.d. vegna þess að innbyggða afleiðan byggist á óskráðum eiginfjárgerningi) er gangvirði innbyggðu afleiðunnar mismunurinn á gangvirði blandaða gerningsins og gangvirði hýsilsamningsins, ef hægt er að ákvarða þær fjárhæðir samkvæmt þessum staðli. Ef einingin getur ekki ákvarðað gangvirði innbyggðu afleiðunnar með því að nota þessa aðferð gildir 12. liður og blandaði (sam tengdi) gerningurinn er tilgreindur á gangvirði í gegnum rekstrarreikning.

FÆRSLA OG AFSKRÁNING

Upphafleg færsla

- 14 Eining skal færa fjáreign eða fjárskuld á efnahagsreikninginn þá og því aðeins að einingin verði aðili að samningsbundnum ákvæðum gerningsins. (Sjá 38. lið með tilliti til reglubundinna kaupa á fjáreignum.)

Afskráning fjáreignar

- 15 Á samstæðureikningsskil er beitt 16.–23. lið og liðum AG34–AG52 í viðbæti A. Af þeim sökum tekur eining öll dótturfélög með í samstæðureikningsskilin í samræmi við IAS-staðal 27 og SIC-túlkun 12, *samstæðureikningsskil — einingar um sérverkefni*, og beitir síðan 16.–23. lið og liðum AG34–AG52 í viðbæti A á hópinn sem verður til.
- 16 Áður en metið er hvort og að hve miklu leyti afskráning á við skv. 17.–23. lið ákvarðar eining hvort beita skuli þessum liðum á hluta fjáreignar (eða hluta sambærilegs fjáreignaflokks) eða fjáreignar (eða flokks sambærilegra fjáreigna) í heild sem hér segir.
- 17.–23. lið er beitt á hluta fjáreignar (eða hluta flokks sambærilegra fjáreigna) þá og því aðeins að hlutinn, sem kemur til álita fyrir afskráningu, uppfylli eitt af eftirfarandi þremur skilyrðum.

- i. hlutinn tekur aðeins til sérstaklega auðkennds sjóðstreymis frá fjáreign (eða flokki sambærilegra fjáreigna). Þegar eining semur t.d. um vaxtaræmu, þar sem mótaðilinn öðlast rétt á vaxtasjóðstreymi en ekki höfuðstólssjóðstreymi frá skuldagerningi, er 17.–23. lið beitt á vaxtasjóðstreymi,
 - ii. hlutinn tekur aðeins til hlutar sjóðstreymis frá fjáreign (eða flokki sambærilegra fjáreigna) sem er algjörlega hlutfallslegur (pro rata). Þegar eining gerir t.d. samning þar sem mótaðilinn öðlast rétt á 90% alls sjóðstreymis skuldagernings, er 17.–23. lið beitt á 90% þessa sjóðstreymis. Ef um er að ræða fleiri en einn mótaðila er ekki gerð krafa um að hver mótaðilanna fái hlutfallslegan hlut af sjóðstreyminu, að því tilskildu að yfirfærslueiningin fái algerlega hlutfallslegan hlut,
 - iii. hlutinn tekur aðeins til hlutar sérstaklega skilgreinds sjóðstreymis frá fjáreign (eða flokki sambærilegra fjáreigna) sem er algjörlega hlutfallslegur (pro rata). Þegar eining gerir t.d. samning þar sem mótaðilinn öðlast rétt á 90% af vaxtasjóðstreymi frá fjáreign er 17.–23. lið beitt á 90% þessa vaxtasjóðstreymis. Ef um er að ræða fleiri en einn mótaðila er ekki gerð krafa um að hver mótaðilanna fái hlutfallslegan hlut af sérstaklega skilgreindu sjóðstreymi, að því tilskildu að yfirfærslueiningin fái algerlega hlutfallslegan hlut,
- b) Í öllum öðrum tilvikum er 17.–23. lið beitt á fjáreignina í heild (eða flokk sambærilegra fjáreigna í heild). Þegar eining yfirfærir t.d. i) réttinn til fyrstu eða síðustu 90% af innheimtu handbærs fjár af fjáreign (eða flokki fjáreigna) eða ii) réttinn til 90% af sjóðstreyminu frá flokki viðskiptakrafna en ábyrgist að bæta kaupandanum útlánatap allt að 8% af höfuðstól viðskiptakrafanna er 17.–23. lið beitt á fjáreignina (eða flokk sambærilegra fjáreigna) í heild.

Í 17.–26. lið vísar hugtakið „fjáreign“ annaðhvort til hluta fjáreignar (eða hluta af flokki sambærilegra fjáreigna) eins og hann er skilgreindur í a) hér að ofan eða, að öðrum kosti, fjáreignar (eða flokks sambærilegra fjáreigna) í heild.

17 Eining skal því aðeins afskrá fjáreign:

- a) að samningsbundinn réttur til sjóðstreymis frá fjáreigninni renni út eða
- b) að hún yfirfæri fjáreignina, eins og fram kemur í 18. og 19. lið, og yfirfærslan uppfylli skilyrði fyrir afskráningu í samræmi við 20. lið.

(Sjá 38. lið með tilliti til reglubundinnar sölu á fjáreignum.)

18 Eining skal því aðeins yfirfæra fjáreign að hún annaðhvort:

- a) yfirfæri samningsbundinn rétt til sjóðstreymis frá fjáreigninni eða
- b) haldi eftir samningsbundnum rétti til sjóðstreymis frá fjáreigninni en taki á sig samningsbundna skyldu til að greiða sjóðstreymið til eins viðtakanda eða fleiri samkvæmt samkomulagi sem uppfyllir skilyrðin í 19. lið.

19 Þegar eining heldur eftir samningsbundnum rétti til sjóðstreymis frá fjáreign („upphaflegu eigninni“) en tekur á sig samningsbundna skyldu til að greiða þetta sjóðstreymi til einnar einingar eða fleiri („endanlegra viðtakenda“) fer einingin með yfirfærsluna sem yfirfærslu á fjáreign þá og því aðeins að öll eftirfarandi þrjú skilyrði séu uppfyllt.

- a) Einingunni beri engin skylda til að inna af hendi greiðslur til endanlegra viðtakenda nema hún innheimti jafnháar fjárhæðir af upphaflegu eigninni. Skammtímaútlán sem einingin veitir með rétti á fullri endurheimt lánsfjárhæðarinnar að viðbættum áföllum markaðsvöxtum brjóta ekki í bága við þetta skilyrði.
- b) Einingunni er bannað samkvæmt skilmálum yfirfærslusamningsins að selja eða veðsetja upphaflegu eignina nema sem tryggingu fyrir endanlegra viðtakendum vegna skuldbindingar um að greiða þeim sjóðstreymi.
- c) Einingunni beri skylda til að láta af hendi sjóðstreymi sem hún safnar fyrir hönd endanlegra viðtakenda án umtalsverðrar tafar. Auk þess hefur einingin ekki rétt á að endurfjárfesta þess háttar sjóðstreymi ef undan eru skildar fjárfestingar í handbæru fê eða ígildi handbærs fjár (eins og það er skilgreint í IAS-staðli 7, *yfirlit um sjóðstreymi*) á því stutta greiðslutímabili frá innheimtudegi til þess dags þegar krafist er greiðslu til endanlegra viðtakenda, og vextir sem safnast á slíkar fjárfestingar greiðast endanlegum viðtakendum.

- 20 Þegar eining yfirfærir fjáreign (sjá 18. lið) skal hún meta að hve miklu leyti hún heldur eftir áhættu og ávinningi af eignarhaldi á fjáreigninni. Í slíku tilvikum:
- ef einingin yfirfærir að verulegu leyti alla áhættu og allan ávinning af eignarhaldi á fjáreigninni skal hún afskrá fjáreignina og færa sérstaklega sem eignir eða skuldir öll réttindi og allar skyldur sem stofnað er til eða haldið er eftir við yfirfærsluna,
 - ef einingin heldur að verulegu leyti eftir allri áhættu og öllum ávinningi af eignarhaldi á fjáreign skal einingin halda áfram að færa fjáreignina,
 - ef einingin hvorki yfirfærir né heldur að verulegu leyti eftir allri áhættu og öllum ávinningi af eignarhaldi á fjáreigninni skal einingin ákvarða hvort hún hafi haldið yfirráðum yfir fjáreigninni. Í slíku tilvikum:
 - ef einingin hefur ekki haldið yfirráðum skal hún afskrá fjáreignina og færa sérstaklega sem eignir eða skuldir öll réttindi og allar skyldur sem stofnað er til eða haldið er eftir við yfirfærsluna,
 - ef einingin hefur haldið yfirráðum skal hún halda áfram að færa fjáreignina að því marki sem nemur áframhaldandi aðild hennar að fjáreigninni (sjá 30. lið).
- 21 Yfirfærsla á áhættu og ávinningi (sjá 20. lið) er metin með því að bera áhættu fyrirtækisins fyrir og eftir yfirfærsluna saman við mismunandi fjárhæðir og tímasetningu hreins sjóðstreymis yfirfærðu eignarinnar. Eining hefur haldið að verulegu leyti eftir áhættu og ávinningi af eignarhaldi á fjáreign ef áhætta hennar vegna breytinga á núvirði hreins sjóðstreymis af fjáreigninni í framtíðinni breytist ekki umtalsvert vegna yfirfærslunnar (t.d. vegna þess að einingin hefur selt fjáreign sem hún er bundin samkomulagi um að kaupa aftur á föstu verði eða á söliverði að viðbættum arði lánveitanda). Eining hefur yfirfært að verulegu leyti alla áhættu og ávinning af eignarhaldi á fjáreign ef áhætta hennar vegna slíkra breytinga er ekki lengur umtalsverð miðað við heildarbreytingar á núvirði hreins sjóðstreymis í tengslum við fjáreignina í framtíðinni (t.d. vegna þess að einingin hefur einungis selt fjáreign með þeim valrétti að hún kaupi hana aftur á gangvirði hennar á endurkaupadegi eða hefur yfirfært algerlega hlutfallslegan hlut sjóðstreymisins frá stærri fjáreign samkvæmt samkomulagi, s.s. með undirþátttöku í láni, sem uppfyllir skilyrðin í 19. lið).
- 22 Oft er það augljóst hvort einingin hefur yfirfært eða haldið að verulegu leyti eftir áhættu og ávinningi af eignaraðild og útreikningar verða óþarfir. Í öðrum tilvikum er nauðsynlegt að reikna áhættu einingarinnar og bera hana saman við breytingar á núvirði hreins sjóðstreymis í framtíðinni fyrir og eftir yfirfærsluna. Við útreikninga og samanburð eru viðeigandi gildandi markaðsvextir notaðir sem afvöxtunarlutfall. Tekið er tillit til allra breytinga á hreinu sjóðstreymi, sem með sanngjörnum hætti er hægt að gera ráð fyrir, og líklegri niðurstöðum gefið meira vægi.
- 23 Hvort einingin hefur haldið yfirráðum (sjá c-lið 20. liðar) yfir yfirfærðu eigninni fer eftir getu framsalshafa til að selja eignina. Ef framsalshafi hefur í reynd getu til að selja eignina í heild til ótengds þriðja aðila og til að nýta þá getu einhliða og án þess að þurfa að setja frekari takmarkanir á yfirfærsluna hefur einingin ekki haldið yfirráðum. Í öllum öðrum tilvikum hefur einingin haldið yfirráðum.
- Yfirfærslur sem uppfylla skilyrði fyrir afskráningu (sjá a-lið og i-lið c-liðar í 20. lið).*
- 24 Ef eining yfirfærir fjáreign í yfirfærslu, sem í heild uppfyllir skilyrði um afskráningu, og heldur eftir réttinum til innheimtu á fjáreigninni gegn þóknun skal hún annaðhvort færa innheimtueign eða innheimtuskuld vegna þessa innheimtusamnings. Ef þess er ekki vænst að þóknunin, sem fæst fyrir þjónustuna sé einingunni nægileg skal færa innheimtuskuld á gangvirði vegna innheimtuskuldbindingarinnar. Ef þess er vænst að þóknunin, sem fæst fyrir þjónustuna, nemi meira en nægjanlegri þóknun, skal færa innheimtueign fyrir innheimturéttinn við fjárhæð sem er ákvörðuð á grundvelli skiptingar á bókfærðu verði stærri fjáreignarinnar í samræmi 27. lið.
- 25 Ef fjáreign er afskráð í heild í kjölfar yfirfærslu og afskráningin leiðir til þess að einingin öðlast nýja fjáreign eða tekur á sig nýja fjárskuld eða innheimtuskuldbindingu skal einingin færa nýju fjáreignina, fjárskuldina eða innheimtuskuldbindinguna á bókfærðu verði.
- 26 Þegar fjáreign er afskráð í heild skal mismunurinn á:
- bókfærðu verði og

- b) samtölu i) endurgjaldsins, sem tekið er við (þ.m.t. nýjar eignir, sem er aflað, að frádregnum nýjum skuldum, sem eru yfirteknar), og ii) uppsafnaðs ágóða eða taps sem hefur verið fært beint á eigið fé (sjá b-lið 55. liðar)

færður í rekstrarreikningi.

- 27 Ef yfirfærða eignin er hluti af stærri fjáreign (t.d. þegar eining yfirfærir vaxtasjóðstreymi sem er hluti af skuldagerningi, sjá a-lið 16. liðar) og hlutinn, sem er yfirfærður, uppfyllir skilyrði um afskráningu í heild, skal skipta fyrri bókfærðu verði stærri fjáreignarinnar milli þess hluta, sem haldið er áfram að færa, og hlutans, sem er afskráður, miðað við hlutfallslegt gangvirði þessara hluta á yfirfærsludegi. Í þessum tilgangi er farið með innheimtueign, sem er haldið eftir, sem hluta sem haldið er áfram að færa. Mismunurinn á:

- a) bókfærðu verði sem er ráðstafað á hlutann sem er afskráður og
- b) samtölu i) endurgjaldsins, sem tekið er við vegna hlutarins sem er afskráður (þ.m.t. nýjar eignir, sem er aflað, að frádregnum nýjum skuldum, sem eru yfirteknar), og ii) uppsafnaðs ágóða eða taps sem er ráðstafað á hann og hefur verið fært beint á eigið fé (sjá b-lið 55. liðar)

skal færður í rekstrarreikningi. Uppsöfnuðum ágóða eða tapi, sem var fært á eigið fé, er skipt milli hlutans, sem er haldið áfram að færa, og hlutans, sem er afskráður, miðað við hlutfallslegt gangvirði þessara hluta.

- 28 Þegar eining skiptir fyrri bókfærðu verði stærri fjáreignar milli hlutans, sem er haldið áfram að færa, og hlutans, sem er afskráður, þarf að ákvarða gangvirði þess hlutar sem haldið er áfram að færa. Þegar einingin hefur áður fengist við sölu hluta, sem eru sambærilegir við þann hluta sem haldið er áfram að færa, eða markaðsviðskipti eiga sér stað með slíka hluta er nýlegt verð raunverulegra viðskipta besta mat á gangvirði hans. Þegar ekki er um að ræða neitt skráð verð eða nýleg viðskipti á markaði til að byggja á gangvirði hlutans, sem er haldið áfram að færa, er besta mat gangvirðisins mismunurinn á gangvirði stærri fjáreignarinnar í heild og endurgjalds frá framsalshafanum fyrir hlutann sem er afskráður.

Yfirfærslur sem uppfylla ekki skilyrði fyrir afskráningu (sjá b-lið 20. liðar).

- 29 Ef yfirfærsla leiðir ekki til afskráningar vegna þess að einingin hefur að verulegu leyti haldið eftir áhættu og ávinningi af eignarhaldi á yfirfærðu eigninni skal einingin halda áfram að færa yfirfærðu eignina í heild og skal færa fjárskuld vegna endurgjaldsins sem hún móttækur. Á síðari tímabilum skal einingin færa allar tekjur vegna yfirfærðu eignarinnar og allan kostnað sem stofnað er til vegna fjárskuldarinnar.

Áframhaldandi aðild að yfirfærðum eignunum (sjá ii-lið c-liðar í 20. lið)

- 30 Ef eining hvorki yfirfærir né heldur að verulegu leyti eftir áhættu og ávinningi af eignarhaldi á yfirfærðri eign og heldur yfirráðum yfir yfirfærðu eigninni heldur einingin áfram að færa yfirfærðu eignina að því marki sem nemur áframhaldandi aðild hennar. Umfang áframhaldandi aðildar einingarinnar að yfirfærðu eigninni takmarkast við það í hve miklum mæli hún er háð breytingum á virði yfirfærðu eignarinnar. Dæmi:

- a) þegar áframhaldandi aðild einingarinnar er í formi ábyrgðar á yfirfærðu eigninni nemur umfang áframhaldandi aðildar einingarinnar þeirri fjárhæð sem lægri er: i) fjárhæð eignarinnar eða ii) hámarksfjárhæð móttækis endurgjalds sem einingin gæti verið krafín um að endurgreiða („ábyrgðarfjárhæðinni“),
- b) þegar áframhaldandi aðild einingarinnar er í formi útgefins eða keypts valréttar (eða hvors tveggja) nemur umfang áframhaldandi aðildar einingarinnar þeirri fjárhæð yfirfærðu eignarinnar sem einingin má kaupa aftur. Þegar um er að ræða útgefinn sölurétt á eign, sem metin er á gangvirði, miðast umfang áframhaldandi aðildar einingarinnar við það sem lægra er, gangvirði yfirfærðu eignarinnar eða innlausnarverð valréttarins (sjá lið AG48),
- c) þegar áframhaldandi aðild einingarinnar er í formi staðgreiðsluvalréttar eða með sambærilegum kjörum á yfirfærðu eigninni, er umfang áframhaldandi aðildar einingarinnar metið með sama hætti og leiðir af valréttum, sem ekki eru staðgreiddir, eins og fram kemur í b-lið hér að ofan.

- 31 Þegar eining heldur áfram að færa eign að því marki sem nemur áframhaldandi aðild hennar færir hún einnig tengda skuldbindingu. Þrátt fyrir aðrar matskröfur í þessum staðli eru yfirfærða eignin og tengd skuldbinding metnar á grundvelli sem endurspeglar réttindi og skyldur sem einingin hefur haldið eftir. Tengda skuldbindingin er metin þannig að hreint bókfært verð yfirfærðu eignarinnar og tengdrar skuldbindingar er:
- a) afskrifað kostnaðarverð réttinda og skyldna sem einingin heldur eftir, ef yfirfærða eignin er metin á afskrifuðu kostnaðarverði eða
 - b) jafnt gangvirði réttinda og skyldna, sem einingin heldur eftir, þegar þau eru metin sérstaklega ef yfirfærða eignin er metin á gangvirði.
- 32 Einingin skal halda áfram að færa tekjur af yfirfærðu eigninni að því marki sem nemur áframhaldandi aðild hennar og skal færa kostnað sem stofnað er til vegna tengdrar skuldbindingar.
- 33 Vegna síðara mats eru færðar breytingar á gangvirði yfirfærðu eignarinnar og tengdrar skuldbindingar færðar hvor í samræmi við aðra skv. 55. lið og skulu þær ekki jafnaðar út.
- 34 Ef áframhaldandi aðild einingar tekur einungis til hluta fjáreignar (t.d. þegar eining heldur eftir valrétti til endurkaupa á hluta yfirfærðrar eignar eða heldur eftir hlutdeild sem leiðir ekki til þess að hún haldi eftir að verulegu leyti áhættu og ávinningi af eignarhaldi og þess að einingin haldi yfirráðum) skiptir einingin fyrri bókfærðu verði fjáreignarinnar milli hlutans sem hún heldur áfram að færa samkvæmt áframhaldandi aðild og hlutans sem hún hættir að færa á grundvelli hlutfallslegs gangvirðis þessara hluta á yfirfærsludegi. Um þetta gilda kröfur 28. liðar. Mismunurinn á:
- a) bókfærðu verði sem er ráðstafað á hlutann sem er afskráður og
 - b) samtölu i) endurgjaldsins, sem er móttækið vegna hlutans sem er hætt að færa, og ii) uppsafnaðs ágóða eða taps, sem ráðstafað var á hann og hafði verið fært beint á eigið fé (sjá b-lið 55. liðar)

skal færður í rekstrarreikningi. Uppsöfnuðum ágóða eða tapi, sem var fært á eigið fé, er skipt milli hlutans, sem er haldið áfram að færa, og hlutans, sem er hætt að færa, eftir hlutfallslegu gangvirði þessara hluta.

- 35 Ef yfirfærð eign er metin á afskrifuðu kostnaðarverði á sá valkostur í þessum staðli að tilgreina fjárskuld á gangvirði í gegnum rekstrarreikning ekki við um tengda skuld.

Allar yfirfærslur

- 36 Ef haldið er áfram að færa yfirfærða eign skal ekki jafna eignina og tengdu skuldbindinguna. Eins skal einingin ekki jafna tekjur af yfirfærðu eigninni og kostnað sem stofnað er til vegna tengdrar skuldbindingar, (sjá 42. lið í IAS-staðli 32).
- 37 Ef framseljandi veitir framsalshafa tryggingu, sem er ekki í handbæru fé (s.s. skuldar- eða eiginfjárgerningur), fer færsla framseljanda eða framsalshafa vegna tryggingarinnar eftir því hvort framsalshafi hafi rétt til að selja eða endurveðsetja trygginguna og því hvort vanskil hafi orðið hjá framseljanda. Framseljandi og framsalshafi skulu gera grein fyrir tryggingunni á eftirfarandi hátt:
- a) ef framsalshafi hefur rétt samkvæmt samningi eða venju til að selja eða endurveðsetja trygginguna skal framseljandinn endurflokka þá eign í efnahagsreikningi (t.d. sem eign í útláni, veðsettur eiginfjárgerningur eða endurkeypt viðskiptakrafa) aðgreinda frá öðrum eignum,
 - b) ef framsalshafi selur trygginguna, sem er veðsett honum, skal hann færa andvirði sölunnar og skuld sem er metin á gangvirði vegna skuldbindingar hans um að skila tryggingunni,
 - c) ef framseljandi lendir í vanskilum samkvæmt samningsskilmálum og á ekki lengur rétt á að innleysa trygginguna skal hann afskrá trygginguna og framsalshafi skal færa trygginguna sem eign sína á upphaflega metnu gangvirði eða, ef hann hefur þegar selt trygginguna, afskrá skuldbindinguna um að skila henni,
 - d) að undanskildu því, sem kveðið er á um í c-lið, skal framseljandi halda áfram að færa trygginguna sem eign sína og framsalshafi skal ekki færa trygginguna sem eign.

Reglubundin kaup eða sala fjáreignar

- 38 Reglubundin kaup eða reglubundna sölu fjáreigna skal færa og afskrá, eftir því sem á við, miðað við viðskiptadag eða uppgjörsdag (sjá liði AG53–AG56 í viðbæti A).

Afskráning fjárskuldar

- 39 Eining skal fjarlægja fjárskuld (eða hluta fjárskuldar) úr efnahagsreikningi þegar og því aðeins að hún hafi verið ógilt — þ.e. þegar skuldbindingin, sem tilgreind er í samningnum, er uppfyllt, er numin úr gildi eða rennur út.
- 40 Skipti lántaka og lánveitanda á skuldageringum með verulega ólíkum skilmálum skal færa sem ógilding á upphaflegu fjárskuldinni og færslu nýrrar fjárskuldar. Eins skal færa verulegar breytingar sem eru gerðar á skilmálum fyrirbyggjandi fjárskuldar eða hluta hennar (hvort sem þær stafa af fjárhagserfiðleikum skuldarans eða ekki) sem ógilding á upphaflegu fjárskuldinni og færslu nýrrar fjárskuldar.
- 41 Mismunurinn á bókfærðu verði fjárskuldar (eða hluta fjárskuldar), sem er ógild eða yfirfærð yfir til annars aðila, og móttækis endurgjalds, þ.m.t. yfirfærðir fjármunir utan veltu eða yfirteknar fjárskuldir, skal færður í rekstrarreikning.
- 42 Ef eining endurkaupir hluta fjárskuldar skal einingin skipta fyrra bókfærðu verði fjárskuldarinnar milli hlutans, sem haldið er áfram að færa, og hlutans, sem er afskráður, eftir hlutfallslegu gangvirði þessara hluta á endurkaupadegi. Mismuninn á a) bókfærðu verði, sem ráðstafað er á hlutann sem er afskráður, og b) endurgjaldsins, sem er greitt, þ.m.t. yfirfærðar eignir eða yfirteknar skuldir sem ekki eru staðgreiddar, fyrir hlutann sem er afskráður, skal færa í rekstrarreikning.

MAT**Upphaflegt mat fjáreigna og fjárskulda**

- 43 Við upphaflega færslu fjáreignar eða fjárskuldar skal eining, ef um er að ræða fjáreign eða fjárskuld sem ekki er á gangvirði í gegnum rekstrarreikning, meta hana á gangvirði að viðbættum viðskiptakostnaði sem rekja má beint til yfirtöku eða útgáfu fjáreignarinnar eða fjárskuldarinnar.
- 44 Þegar eining miðar við uppgjörsdag við færslu einingar, sem síðar er metin á kostnaðarverði eða afskrifuðu kostnaðarverði, er eignin upphaflega færð á gangvirði á viðskiptadegi (sjá lið AG53–AG56 í viðbæti A).

Síðara mat fjáreigna

- 45 Til að meta fjáreign eftir upphaflega færslu eru fjáreignir samkvæmt þessum staðli flokkaðar í eftirfarandi fjóra flokka sem skilgreindir eru í 9. lið:

- a) fjáreignir á gangvirði í gegnum rekstrarreikning,
- b) fjárfestingar til gjalddaga,
- c) útlán og viðskiptakröfur og
- d) fjáreignir til sölu.

Þessir flokkar gilda um mat og færslu í rekstrarreikning samkvæmt þessum staðli. Einingin má nota aðra lýsingu á þessum flokkum eða aðra flokkun þegar upplýsingar eru settar fram í reikningsskilunum. Einingin skal birta upplýsingarnar, sem krafist er í IFRS-staðli 7, í skýringunum.

- 46 Eftir upphaflega færslu skal eining meta fjáreignir, þ.m.t. afleiður sem eru eignir, á gangvirði án þess að draga frá neinn viðskiptakostnað sem hún kann að stofna til vegna sölu eða annarrar ráðstöfunar, nema að því er varðar eftirfarandi fjáreignir:
- a) útlán og viðskiptakröfur, eins og þau eru skilgreind í 9. lið, skulu metin á afskrifuðu kostnaðarverði með því að nota aðferð virkra vaxta,
 - b) fjárfestingar til gjalddaga, eins og þær eru skilgreindar í 9. lið, skulu metnar á afskrifuðu kostnaðarverði með því að nota aðferð virkra vaxta og

- c) fjárfestingar í eiginfjárgerningum, sem eru ekki á skráðu markaðsverði á virkum markaði og gangvirði þeirra verður ekki metið með áreiðanlegum hætti, og afleiður sem eru tengdar, og skulu greiddast með, afhendingu þess háttar óskráðra eiginfjárgerninga sem skulu metnir á kostnaðarverði (sjá liði AG80 og AG81 í viðbæti A).

Fjáreignir, sem eru tilgreindar sem áhættuvarðir liðir, skal meta samkvæmt kröfum um áhættuvarnarreikningsskil í 89.–102. lið. Allar fjáreignir, nema þær sem eru metnar á gangvirði í gegnum rekstrarreikning, falla undir kvöð um endurskoðun með tilliti til virðisrýmunar í samræmi við 58.–70. lið og lið AG84–AG93 í viðbæti A.

Síðara mat fjárskulda

- 47 Eftir upphaflega færslu skal eining meta allar fjárskuldir á afskrifuðu kostnaðarverði með því að nota aðferð virkra vaxta, nema að því er varðar:
- a) fjárskuldir á gangvirði í gegnum rekstrarreikning. Slíkar skuldir, þ.m.t. afleiður sem eru skuldir, skal meta á gangvirði, að undanskilinni skuldarafleiðu, sem tengist óskráðum eiginfjárgerningi, sem ekki verður metinn á gangvirði með áreiðanlegum hætti og skal greiða með afhendingu slíks gernings, en hann skal meta á kostnaðarverði,
- b) fjárskuldir sem verða til þegar yfirfærsla fjáreignar uppfyllir ekki skilyrði fyrir afskráningu eða þegar unnt er að nota aðferðina sem byggist á áframhaldandi aðild. Liðir 29. og 31. gilda um mat á slíkum fjárskuldum.
- c) samninga með fjárhagslegri tryggingu, eins og þeir eru skilgreindir í 9. lið. Eftir upphaflega færslu skal útgefandi slíks samnings (nema a- eða b-liður 47. liðar gildi) meta hann við þeirri fjárhæð sem er hærrí:
- i. fjárhæðinni sem er ákvörðuð í samræmi við IAS-staðal 37 og
- ii. fjárhæðinni sem var færð upphaflega (sjá 43. lið) að frádregnum, þar sem við á, uppsöfnuðum afskriftum sem færðar eru í samræmi við IAS-staðal 18,
- d) skuldbindingar um að veita lán á vöxtum sem eru undir markaðsvöxtum. Eftir upphaflega færslu skal útgefandi slíkrar skuldbindingar (nema a-liður 47. liðar gildi) meta hana við þeirri fjárhæð sem er hærrí:
- i. fjárhæðinni sem er ákvörðuð í samræmi við IAS-staðal 37 og
- ii. fjárhæðinni sem var færð upphaflega (sjá 43. lið) að frádregnum, þar sem við á, uppsöfnuðum afskriftum sem færðar eru í samræmi við IAS-staðal 18.

Fjárskuldir, sem eru tilgreindar sem áhættuvarðir liðir, skal færa samkvæmt kröfum um áhættuvarnarreikningsskil í 89.–102. lið.

Til athugunar vegna gangvirðismats

- 48 Þegar eining ákvarðar gangvirði fjáreignar eða fjárskuldar í því skyni að beita þessum staðli, IAS-staðli 32 eða IFRS-staðli 7 skal hún beita liðum AG69–AG82 í viðbæti A.
- 48A Besta vísbendingin um gangvirði er skráð verð á virkum markaði. Ef markaður fyrir fjármálagerning er ekki virkur ákvarðar eining gangvirðið með því að nota virðismatsaðferð. Markmiðið með því að nota virðismatsaðferð er að komast að raun um hvert verðið í viðskiptum hefði verið á matsdegi í viðskiptum ótengdra aðila sem miðast við eðlileg viðskiptasjónarmið. Virðismatsaðferð felst í því að nota nýleg viðskipti ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna, ef þau eru fyrir hendi, og vísun til gildandi gangvirðis annars gernings, sem er að verulegu leyti eins, greiningu á afvöxtuðu sjóðstreymi og verðlagningarlíkön fyrir valrétt. Ef til er virðismatsaðferð sem byggist á raunverulegum viðskiptum á markaðnum, skal einingin nota þá aðferð. Virðismatsaðferðin, sem valin er, nýtir til fullnustu markaðsupplýsingar og treystir eins lítið og unnt er á upplýsingar sem eiga sérstaklega við um eininguna. Í henni er tekið tillit til allra þeirra þátta sem markaðsaðilar ættu að kanna við verðákvörðun og er hún í samræmi við viðurkennda efnahagslega aðferðafræði fyrir verðlagningu fjármálagerninga. Einingin finnstillir virðismatsaðferðina með vissu millibili og prófar gildi hennar með því að nota verð úr sannreynanlegum viðskiptum með sams konar gerning (þ.e. án þess að breyta honum eða endurvinnna) á ríkjandi markaði eða miðar við hvers konar tiltæk, sannreynanleg markaðsgögn.
- 49 Gangvirði gjaldkræfar fjárskuldar (t.d. veltiinnlán) er ekki lægra en fjárhæðin sem skal greiða við kröfu, afvöxtuð frá fyrsta deginum sem unnt væri að krefjast greiðslu fjárhæðarinnar.

Endurflokkun

- 50 Eining:
- skal ekki endurflokka afleiðu úr gangvirði í gegnum rekstrarreikning meðan eignarhald er á henni eða hún er í útgáfu;
 - skal ekki endurflokka neinn fjármálagerning úr gangvirði í gegnum rekstrarreikning ef einingin skráði hann á gangvirði í gegnum rekstrarreikning við upphaflega færslu og
 - getur, ef fjáreign er ekki lengur haldið með það fyrir augum að selja eða endurkaupa hana innan skamms tíma (þrátt fyrir að fjáreignin kunnist að hafa verið keypt eða til hennar stofnað með það fyrir augum, fyrst og fremst, að selja hana eða endurkaupa innan skamms tíma), endurflokkað þá fjáreign úr gangvirði í gegnum rekstrarreikning ef kröfurnar í lið 50B og 50D eru uppfylltar.
- Eining skal ekki endurflokka fjármálagerning í gangvirði í gegnum rekstrarreikning eftir upphafs færslu.
- 50B Einungis í undantekningartilvikum er leyfilegt að endurflokka fjáreign, sem c-liður 50. liðar á við um (að undanskildum fjáreignum af þeirri tegund sem er lýst í lið 50D), úr gangvirði í gegnum rekstrarreikning.
- 50C Ef eining endurflokkar fjáreign úr gangvirði í gegnum rekstrarreikning í samræmi við lið 50B skal endurflokka fjáreignina á gangvirði hennar á þeim degi sem hún er endurflokkuð. Ekki skal bakfæra ágóða eða tap sem búið er að færa í rekstrarreikning. Gangvirði fjáreignarinnar á þeim degi sem hún er endurflokkuð verður nýtt kostnaðarverð eða afskrifað kostnaðarverð hennar, eftir því sem við á.
- 50D Fjáreign, sem c-liður 50. liðar á við um og hefði fallið að skilgreiningu á útlánnum og viðskiptakröfum (ef ekki hefði þurft að skilgreina fjáreignina sem ætlaða til veltuviðskipta við upphafs færslu), má endurflokka úr gangvirði í gegnum rekstrarreikning ef einingin hefur áform um og getu til að eiga fjáreignina um fyrirsjáanlega framtíð eða fram að gjalddaga.
- 50E Fjáreign, sem er flokkuð til sölu og hefði fallið að skilgreiningu á útlánnum og viðskiptakröfum (ef hún hefði ekki verið tilgreind sem ætluð til sölu), má endurflokka úr flokki eigna til sölu og í flokk útlána og viðskiptakrafna ef einingin hefur áform um og getu til að eiga fjáreignina um fyrirsjáanlega framtíð eða fram að gjalddaga.
- 50F Ef eining endurflokkar fjáreign úr gangvirði í gegnum rekstrarreikning í samræmi við lið 50D eða úr flokki eigna til sölu í samræmi við lið 50E, skal hún endurflokka fjáreignina á gangvirði hennar á þeim degi sem hún er endurflokkuð. Ef um er að ræða fjáreign sem hefur verið endurflokkuð í samræmi við lið 50D skal ágóði eða tap, sem búið er að færa í rekstrarreikning, ekki bakfært. Gangvirði fjáreignarinnar á þeim degi sem hún er endurflokkuð verður nýtt kostnaðarverð eða afskrifað kostnaðarverð hennar, eftir því sem við á. Ef um er að ræða fjáreign, sem hefur verið endurflokkuð úr flokki eigna til sölu í samræmi við lið 50E, skal gerð grein fyrir öllum fyrri ágóða eða tapi á þeirri eign, sem fært hefur verið í annarri heildarrafkomu í samræmi við b-lið 55. liðar, í samræmi við 54. lið.
- 51 Ef ekki á lengur við, vegna breytinga á áformum eða getu, að flokka fjárfestingu sem fjárfestingu til gjalddaga skal endurflokka hana sem fjáreign til sölu og endurmeta hana á gangvirði, og mismuninn á bókfærðu verði og gangvirði skal færa í samræmi við b-lið 55. liðar.
- 52 Ávallt þegar sala eða endurflokkun fjárhæðar fjárfestinga til gjalddaga, sem teljast meira en óverulegar, uppfylla ekki skilyrðin í 9. lið skal endurflokka þær fjárfestingar til gjalddaga sem eftir eru sem fjáreignir til sölu. Við slíka endurflokkun skal færa mismuninn á bókfærðu verði þeirra og gangvirði í samræmi við b-lið 55. liðar.
- 53 Ef áreiðanlegt mat fæst á fjáreign eða fjárskuld, en slíkt mat hafði ekki áður legið fyrir, og gerð er krafa um að eignin eða skuldin sé metin á gangvirði ef áreiðanlegt mat er fyrir hendi (sjá c-lið 46. liðar og 47. lið) skal endurmeta eignina eða skuldina á gangvirði og skal færa mismuninn á bókfærðu verði hennar og gangvirði í samræmi við 55. lið.
- 54 Ef það á fremur við, vegna breytinga á áformum eða getu eða í því undantekningartilviki að áreiðanlegt mat á gangvirði er ekki lengur fyrir hendi (sjá c-lið 46. liðar og 47. lið) eða vegna þess að „tvö undanfarin fjárhagsár“, sem um getur í 9. lið, eru liðin, að færa fjáreign eða fjárskuld á kostnaðarverði eða afskrifuðu kostnaðarverði en gangvirði verður gangvirðið, sem er bókfært verð fjáreignarinnar eða fjárskuldarinnar á þeim degi, nýtt kostnaðarverð eða afskrifað kostnaðarverð hennar, eftir því sem við á. Fyrri ágóða eða fyrri tap á þeirri eign, sem fært hefur verið beint á eigið fé í samræmi við b-lið 55. liðar, skal færa á eftirfarandi hátt:

- a) þegar um er að ræða fjáreign með fastan gjalddaga skal afskrifa ágóðann eða tapið í rekstrarreikningi á því sem eftir er af líftíma fjárfestingarinnar til gjalddaga með aðferð virkra vaxta. Mismun á nýja, afskrifaða kostnaðarverðinu og fjárhæðinni á gjalddaga skal einnig afskrifa með aðferð virkra vaxta á því sem eftir er af líftíma fjáreignarinnar, sambærilegt við hvernig afskriftum vegna yfirverðs og undirverðs er háttað. Ef fjáreignin rýrnar síðar í verði er ágóði eða tap, sem hefur verið fært beint á eigið fé, fært í rekstrarreikningi í samræmi við 67. lið,
- b) þegar um er að ræða fjáreign, sem ekki hefur fastan gjalddaga, skal ágóðinn eða tapið vera áfram í eigin fé þar til fjáreignin er seld eða henni er ráðstafað með öðrum hætti, en þá skal ágóðinn eða tapið fært í rekstrarreikningi. Ef fjáreignin rýrnar síðar í verði er fyrri ágóði eða tap, sem hefur verið fært beint á eigið fé, fært í rekstrarreikningi í samræmi við 67. lið.

Ágóði og tap

- 55 Ágóða eða tap, sem verður vegna breytinga á gangvirði fjáreignar eða fjárskuldar sem er ekki hluti af áhættuvartengslum (sjá 89.–102. lið), skal færa sem hér segir:
- a) ágóði eða tap á fjáreign eða fjárskuld, sem er flokkuð á gangvirði í gegnum rekstrarreikning, skal færa í rekstrarreikningi,
- b) ágóða eða tap á fjáreign, sem er til sölu, skal færa beint á eigið fé í gegnum yfirlit um breytingar á eigin fé (sjá IAS-staðal 1, *framsetning reikningskila*), nema þegar um er að ræða virðisrýrnunartap (sjá 67.–70. lið) og gengishagnað og gengistap (sjá lið AG83 í viðbæti A), þar til fjáreignin er afskráð, en þá skal uppsafnaður ágóði eða tap, sem áður var fært á eigið fé, fært í rekstrarreikningi. Vextir sem reiknaðir eru með aðferð virkra vaxta (sjá 9. lið) eru þó færðir í rekstrarreikningi (sjá IAS-staðal 18). Arður af eiginfjárgerningi, sem er til sölu, er færður í rekstrarreikningi þegar réttur einingarinnar til greiðslunnar hefur verið ákvarðaður (sjá IAS-staðal 18).
- 56 Ágóði af eða tap á fjáreignum og fjárskuldum, sem færðar eru á afskrifuðu kostnaðarverði (sjá 46. og 47. lið), er fært í rekstrarreikningi, þegar fjáreignin eða fjárskuldin er afskráð eða rýrnar í verði, og í afskriftaferlinu. Við færslu ágóða af eða taps á fjáreignum eða fjárskuldum, sem eru áhættuvörðir liðir (sjá 78.–84. lið og liði AG98–AG101 í viðbæti A), skal þó fylgja 89.–102. lið.
- 57 Ef eining færir fjáreignir miðað við uppgjörsdag (sjá 38. lið og liði AG53 og AG56 í viðbæti A) eru breytingar á gangvirði eignarinnar, sem verður móttakin á tímabilinu frá viðskiptadegi til uppgjörsdags, ekki færðar vegna eigna sem bókfærðar eru á kostnaðarverði eða afskrifuðu kostnaðarverði (að undanskildu virðisrýrnunartapi). Breytingar á gangvirði eigna, sem bókfærðar eru á gangvirði, skal þó færa í rekstrarreikningi eða eigin fé, eftir því sem við á, skv. 55. lið.

Virðisrýrnun og óinnheimtanleiki fjáreigna

- 58 Eining skal, við hverja dagsetningu efnahagsreiknings, meta hvort einhverjar hlutlægar vísbendingar séu um að fjáreign eða flokkur fjáreigna hafi rýrnað að virði. Ef um er að ræða einhverjar slíkar vísbendingar skal einingin beita 63. lið (á fjáreignir sem bókfærðar eru á afskrifuðu kostnaðarverði), 66. lið (á fjáreignir sem bókfærðar eru á kostnaðarverði) eða 67. lið (á fjáreignir sem eru til sölu) til að ákvarða fjárhæð virðisrýrnunar, ef einhver er.
- 59 Virði fjáreignar eða flokks fjáreigna hefur þá og því aðeins rýrnað og virðisrýrnunartap átt sér stað að hlutlægar vísbendingar séu um virðisrýrnun vegna eins eða fleiri atburða, sem gerst hafa eftir upphaflega færslu eignarinnar („tapatburður“), og sá tapatburður (eða atburðir) hafa haft áhrif á áætlað framtíðarsjóðstreymi frá fjáreigninni eða flokki fjáreigna sem unnt er að meta með áreiðanlegum hætti. Ef til vill er ekki unnt að greina neinn einstakan atburð sem olli virðisrýrnuninni. Það eru fremur sameinuð áhrif nokkurra atburða sem kunna að hafa valdið virðisrýrnuninni.

Ekki er fært tap, sem vænta má í kjölfar atburða í framtíðinni, hversu líklegir sem þeir eru. Hlutlægar vísbendingar um að virði fjáreignar eða flokks fjáreigna hafi rýrnað fela í sér sannreynanlegar upplýsingar sem eigandi eignarinnar veitir athygli um eftirfarandi tapatburði:

- a) umtalsverða fjárhagserfiðleika útgefanda eða loforðsgjafa,
 - b) sammingsbrot, s.s. greiðslufall eða vanskil á vaxtagreiðslum eða afborgunum af höfuðstól,
 - c) lánveitandi veitir lántaka tilslakanir af fjárhagslegum eða lagalegum ástæðum í tengslum við fjárhagserfiðleika lántaka, sem lánveitandi tæki að öðrum kosti ekki í mál,
 - d) líkur á að lántaki fari í gjaldþrot eða aðra fjármálalega endurskipulagningu,
 - e) virkur markaður fyrir þessa fjáreign er ekki lengur fyrir hendi vegna fjárhagserfiðleika eða
 - f) sannreynanlegar upplýsingar sýna að um sé að ræða mælanlega lækkun á áætluðu sjóðstreymi í framtíðinni frá flokki fjáreigna frá upphaflegri færslu þessara eigna, enda þótt ekki sé enn hægt að tengja lækkunina við einstakar fjáreignir í flokknum, þar á meðal:
 - i. óhagstæðar breytingar á greiðslustöðu lántakenda í flokknum (t.d. er meira um seinkun á greiðslu eða greiðslukortalántakendum, sem hafa náð hámarksúttekt og greiða lágmarksfjárhæð á mánuði, hefur fjölgað) eða
 - ii. fylgni milli innlendra eða staðbundinna efnahagsaðstæðna og vanskila á greiðslu eigna í flokknum (t.d. aukid atvinnuleysi á landssvæði lántakenda, lækkun á verði veðsettra fasteigna á viðkomandi svæði, lækkun á olíuverði sem snertir lánseignir olíuframleiðenda eða óhagstæð þróun aðstæðna í atvinnugrein sem hefur áhrif á lántakendur í flokknum).
- 60 Það, að virkur markaður er ekki lengur fyrir hendi vegna þess að ekki er lengur verslað með fjármálagerninga einingar á almennum markaði, er ekki vísbending um virðisrýmun. Lækkun á láns hæfi einingar er, í sjálfu sér, ekki vísbending um virðisrýmun þótt það geti verið vísbending um virðisrýmun þegar það er kannað ásamt öðrum tiltækum upplýsingum. Lækkun á gangvirði fjáreignar niður fyrir kostnaðarverð hennar eða afskrifað kostnaðarverð er ekki endilega vísbending um virðisrýmun (t.d. lækkun á gangvirði fjárfestingar í skuldagerningi sem rekja má til hækkunar á áhættulausum vöxtum).
- 61 Auk atburða af því tagi, sem um getur í 59. lið, fela hlutlægar vísbendingar um virðisrýmun fjárfestingar í sér upplýsingar um verulegar breytingar, sem hafa óhagstæð áhrif og hafa átt sér stað í því tæknilega, markaðslega, efnahagslega eða lagalega umhverfi, sem útgefandinn starfar í, og benda til þess að kostnaðarverð fjárfestingarinnar í eiginfjárgerðingnum endurheimtist e.t.v. ekki. Veruleg eða langvarandi lækkun á gangvirði fjárfestingar í eiginfjárgerðingnum niður fyrir kostnaðarverð hans er einnig hlutlæg vísbending um virðisrýmun.
- 62 Í sumum tilvikum geta sannreynanlegar upplýsingar, sem þarf til að áætla fjárhæð virðisrýmunartaps af fjáreign, verið takmarkaðar eða ekki lengur með öllu viðeigandi við núverandi aðstæður. Þetta getur t.d. átt við þegar lántakandi á í fjárhagserfiðleikum og lítið er til af sögulegum gögnum um sambærilega lántakendur. Í slíkum tilvikum styðst eining við reynslumat til að áætla fjárhæð virðisrýmunartaps. Eins notar eining reynslumat til að leiðrétta sannreynanlegar upplýsingar vegna flokks fjáreigna til að endurspeglar núverandi aðstæður (sjá lið AG89). Skynsamlegt mat er nauðsynlegt við gerð reikningsskila og dregur ekki úr áreiðanleika þeirra.
- Fjáreignir bókfærðar á afskrifuðu kostnaðarverði*
- 63 Ef hlutlægar vísbendingar eru um að virðisrýmunartap á útlánum og viðskiptakröfum eða fjárfestingum til gjalddaga, sem bókfærðar eru á afskrifuðu kostnaðarverði, hafi átt sér stað er fjárhæð tapsins metin sem mismunurinn á bókfærðu verði eignarinnar og núvirði áætlaðs framtíðarsjóðstreymis (að undanskildu framtíðarútlánatapi sem hefur ekki átt sér stað) afvöxtuðu með upphaflegum, virkum vöxtum fjáreignarinnar (þ.e. virku vextirnir eru reiknaðir við upphaflega færslu). Bókfært verð eignarinnar skal lækkað annaðhvort beint eða með því að nota afskriftareikning. Fjárhæð tapsins skal færð í rekstrarreikningi.
- 64 Eining metur fyrst hvort hlutlæg vísbending er til um virðisrýmun hveirrar einstakrar fjáreignar, að því er varðar fjáreignir sem hver fyrir sig er mikilvæg, og hveirrar og einnar eða sameiginlega að því er varðar fjáreignir sem eru ekki mikilvægar hver fyrir sig (sjá 59. lið). Ef eining ákvarðar að engin hlutlæg vísbending sé um virðisrýmun fjáreignar sem metin er sérstaklega, hvort sem fjáreignin er mikilvæg eða ekki, tekur hún eignina með í flokk fjáreigna með sambærileg einkenni með tilliti til lánsáhættu og metur virðisrýmun þeirra sameiginlega. Fjáreignir,

sem metnar eru hver fyrir sig með tilliti til virðisrýrnunar og virðisrýrnunartap vegna þeirra er fært eða haldið áfram að færa það, eru ekki teknar með í sameiginlegu mati á virðisrýrnun.

- 65 Ef fjárhæð virðisrýrnunartapsins lækkar á síðara tímabili og unnt er að tengja lækkunina með hlutlægum hætti atburði sem gerist eftir að virðisrýrnunin var færð (s.s. bættu lánsþæfismati skuldarans), skal bakfæra áður fært virðisrýrnunartap, annaðhvort beint eða með leiðréttingu á afskriftareikningi. Bakfærslan skal ekki leiða til þess að bókfært verð fjáreignarinnar verði hærra en afskrifað kostnaðarverð hefði verið ef virðisrýrnunin hefði ekki verið færð sama dag og virðisrýrnunin er bakfærð. Fjárhæð bakfærslunnar skal færð í rekstrarreikningi.

Fjáreignir bókfærðar á kostnaðarverði

- 66 Ef hlutlægar vísbendingar eru um að virðisrýrnunartap hafi orðið á óskráðum eiginfjárgerningi, sem er ekki bókfærður á gangvirði vegna þess að ekki er unnt að meta gangvirði hans með áreiðanlegum hætti, eða á afleiðueign, sem er tengd og skal greiddast með afhendingu þess háttar óskráðs eiginfjárgernings, er fjárhæð virðisrýrnunartapsins metin sem mismunurinn á bókfærðu verði fjáreignarinnar og núvirði áætlaðs framtíðarsjóðstreymis sem er afvaxtað miðað við gildandi markaðsávöxtun sambærilegrar fjáreignar (sjá c-lið 46. liðar og liði AG80 og AG81 í viðbæti A). Ekki skal bakfæra þess háttar virðisrýrnunartap.

Fjáreignir til sölu

- 67 Þegar lækkun á gangvirði fjáreignar til sölu hefur verið færð beint á eigið fé og hlutlæg vísbending er um að virði eignarinnar hafi rýrnað (sjá 59. lið) skal uppsafnað tap, sem hefur verið fært beint á eigið fé, fjarlæggt úr eigin fé og fært í rekstrarreikningi, jafnvel þótt fjáreignin hafi ekki verið afskráð.
- 68 Fjárhæð uppsafnaðs taps, sem er fjarlæggt úr eigin fé og fært í rekstrarreikningi skv. 67. lið, skal vera mismunurinn á kostnaðarverði yfirtöku (að frádregnum endurgreiðslum á höfuðstól og afskriftum) og gildandi gangvirði, að frádregnu virðisrýrnunartapi, ef eitthvert er, á þeirri fjáreign og áður var færð í rekstrarreikningi.
- 69 Virðisrýrnunartap, sem fært er í rekstrarreikningi, vegna fjárfestingar í eiginfjárgerningi, sem flokkaður er til sölu, skal ekki bakfært í rekstrarreikningi.
- 70 Ef gangvirði skuldagernings, sem flokkaður er til sölu á síðara tímabili, hækkar og hækkunina má með hlutlægum hætti tengja atburði, sem gerist eftir að virðisrýrnunartapið var fært í rekstrarreikningi, skal bakfæra virðisrýrnunartapið og bakfærslufjárhæðin skal færð í rekstrarreikningi.

ÁHÆTTUVARNIR

- 71 Ef tilgreind áhættuvarnartengsl eru milli áhættuvarngernings og áhættuvarins liðar, eins og lýst er í 85.–88. lið og liðum AG102–AG104 í viðbæti A, skal fylgja 89.–102. lið við færslu ágóða eða taps á áhættuvarngerningnum og varða liðnum.

Áhættuvarngerningar

Gerningar sem teljast áhættuvarngerningar

- 72 Staðall þessi hefur ekki í för með sér takmarkanir á aðstæðum þar sem hægt er að tilgreina afleiðu sem áhættuvarngerning, að uppfylltum skilyrðunum í 88. lið, nema í nokkrum samningum um útgefinn valrétt (sjá lið AG94 í viðbæti A). Óafleidda fjáreign eða óafleidda fjárskuld er þó einungis hægt að tilgreina sem áhættuvarngerning ef um er að ræða vörn gegn gengisáhættu erlendra gjaldmiðla.
- 73 Í áhættuvarnarreikningsskilum er aðeins hægt að tilgreina gerninga sem taka til aðila utan einingarinnar sem reikningsskilin taka til (þ.e. utan samstæðunnar, starfsþáttarins eða einstakrar einingar sem reikningsskilin taka til) sem áhættuvarngerninga. Þó að einstakar einingar innan samstæðu eða deildir innan einingar geti tekið þátt í áhættuvarnarviðskiptum annarra eininga innan samstæðunnar eða deilda innan einingarinnar eru öll slík viðskipti innan samstæðu felld brott úr samstæðureikningsskilum. Þess vegna uppfylla slík áhættuvarnarviðskipti ekki skilyrði um áhættuvarnarreikningsskil í samstæðureikningsskilum samstæðunnar. Þau geta á hinn bóginn uppfyllt skilyrði um áhættuvarnarreikningsskil einstakra eininga eða aðgreind reikningsskil einstakra eininga innan

samstæðunnar eða um starfsþáttareikningsskil, að því tilskildu að þau fari fram utan einstakra eininga eða starfsþátta sem reikningsskilin taka til.

Tilgreining áhættuvarngerninga

74 Venjulega er eitt gangvirði metið fyrir áhættuvarngerning í heild og þættirnir, sem valda breytingum á gangvirði, eru innbyrðis háðir. Eining tilgreinir þannig áhættuvarngerning fyrir áhættuvarngerning í heild. Eina undantekningarnar, sem eru heimilar, eru:

- a) að aðgreina innra virði og tímavirði valréttarsamnings og tilgreina aðeins breytingar á innra virði valréttarins sem áhættuvarngerning og útiloka breytingar á tímavirðinu og
- b) að aðgreina vaxtaþáttinn og stundargengi framvirks samnings.

Þessar undantekningar eru leyfðar vegna þess að yfirleitt hægt að meta hvort í sínu lagi innra virði valréttarins og yfirverð framvirks samnings. Óflug áhættuvarnaráætlun, sem tekur bæði til innra virðis og tímavirðis valréttarsamnings, getur uppfyllt skilyrði fyrir áhættuvarnarreikningsskilum.

75 Hægt er að tilgreina hlutfall af áhættuvarngerningnum í heild sinni, t.d. 50% af grundvallarfjárhæðinni, sem áhættuvarngerning í áhættuvarngerningum. Ekki er þó hægt að tilgreina áhættuvarngerning aðeins fyrir hluta tímabilsins sem áhættuvarngerningurinn er útistandandi.

76 Tilgreina má einn áhættuvarngerning sem áhættuvörn fyrir áhættu af fleiri en einum toga, að því tilskildu a) að unnt sé að tilgreina greinilega áhættuna, sem varið er gegn, b) að unnt sé að sýna fram á árangur af áhættuvörnninni og c) að unnt sé að tryggja að áhættuvarngerningurinn sé tilgreindur sérstaklega fyrir mismunandi áhættustöðu.

77 Líta má á tvær eða fleiri afleiður, eða hluta þeirra (eða, þegar um er að ræða vörn gegn gengisáhættu, tvær eða fleiri óafleiður eða hluta þeirra, eða samsetning afleiðna og óafleiðna eða hluta þeirra) í samsetningum og tilgreina sameiginlega sem áhættuvarngerninginn, einnig þegar áhætta vegna nokkurra afleiðna jafnar út áhættu vegna annarra afleiðna. Vaxtakragi, eða annar afleiðugerningur sem sameinar útgefinn valrétt og keyptan valrétt, uppfyllir ekki skilyrði fyrir áhættuvarngerning ef hann er í reynd hreinn, útgefinn valréttur (þ.e. fyrir hann fæst hreint með sambærilegum áhættueinkennum eða c) í safni sem er eingöngu varið gegn vaxtaáhættu, hluti af vörðu safni er útgefinn valréttur eða hreinn, útgefinn valréttur.

Áhættuvarðir liðir

Liðir sem teljast varðir fyrir áhættu

78 Hægt er að færa áhættuvarinn lið sem eign eða skuld, ófærða, fasta skuldbindingu, afar líkleg, áætluð framtíðarviðskipti eða hreina fjárfestingu í erlendum rekstri. Áhættuvarði liðurinn getur verið a) ein eign, skuld, ein föst skuldbinding, ein afar líkleg, áætluð framtíðarviðskipti eða hrein fjárfesting í erlendum rekstri, b) flokkur eigna, skulda, fasta skuldbindinga, afar líklegra, áætlaðra framtíðarviðskipta eða hreinna fjárfestinga í erlendum rekstri með sambærilegum áhættueinkennum eða c) í safni sem er eingöngu varið gegn vaxtaáhættu, hluti af vörðu safni fjáreigna eða fjárskulda sem eru sameiginlega í áhættunni sem varið er gegn.

79 Ólíkt því sem á við um útlán og viðskiptakröfur getur fjárfesting til gjalddaga ekki verið áhættuvarinn liður með tilliti til vaxtaáhættu eða fyrirframreiðsluáhættu vegna þess að tilgreining fjárfestingar til gjalddaga krefst áforma um að halda fjárfestingunni fram að gjalddaga án tillits til breytinga á gangvirði slíkrar fjárfestingar eða sjóðstreymi frá henni sem stafa af breytingum á vöxtum. Fjárfesting til gjalddaga getur á hinn bóginn verið áhættuvarinn liður með tilliti til áhættu vegna breytinga á gengi erlendra gjaldmiðla og lánsáhættu.

80 Í áhættuvarnarreikningsskilum er aðeins hægt að tilgreina eignir, skuldir, fastar skuldbindingar eða afar líkleg, áætluð framtíðarviðskipti, sem varða aðila utan einingarinnar, sem áhættuvarða liði. Af þeim sökum má aðeins nota áhættuvarnarreikningsskil þegar um er að ræða viðskipti milli eininga eða starfsþátta innan sömu samstæðu í sérstökum eða aðgreindum reikningsskilum þessara eininga eða starfsþátta en ekki í samstæðureikningsskilum samstæðunnar. Undantekning frá því er að gengisáhætta erlendra gjaldmiðla, sem varðar peningalið innan samstæðu (t.d. innbyrðis viðskiptaskuldir/viðskiptakröfur tveggja dótturfélaga), getur talist til áhættuvarinna liða í samstæðureikningsskilum ef hún leiðir til þess að þeir verði háðir gengishagnaði eða -tapi sem ekki er að fullu eytt með samstæðureikningsskilum samkvæmt IAS-staðli 21, áhrif gengisbreytinga erlendra gjaldmiðla. Í samræmi við IAS-staðal 21 er gengishagnaði eða -tapi á erlendum gjaldmiðlum að því er varðar peningalið innan samstæðu ekki að fullu eytt með samstæðureikningsskilum þegar peningaliðurinn felst í viðskiptum með hann milli tveggja eininga innan samstæðunnar sem hafa mismunandi starfrækslugjaldmiðla. Auk þess má telja að gengisáhætta erlendra gjaldmiðla í afar líklegum, áætluðum framtíðarviðskiptum innan samstæðu uppfylli skilyrði áhættuvarinnar liðar í

samstæðureikningsskilum, að því tilskildu að viðskiptin séu tilgreind í öðrum gjaldmiðli en starfrækslugjaldmiðli einingarinnar, sem ætlar að eiga slík viðskipti og að gengisáhættan hafi áhrif á hagnað eða tap samstæðunnar.“

Fjárhagsliðir tilgreindir sem áhættuvarðir liðir

- 81 Ef áhættuvarði liðurinn er fjáreign eða fjárskuld getur hann verið varinn liður að því er varðar áhættu í tengslum við hluta sjóðstreymis frá liðnum eða gangvirðis hans (s.s. valið sammingsbundið sjóðstreymi frá einum eða fleiri liðum, hlutar þess eða hlutfall gangvirðisins), að því tilskildu að unnt sé að mæla árangurinn. Sem dæmi getur skilgreinanlegur og sérmetanlegur hluti vaxtaáhættu vegna vaxtaberandi eignar eða vaxtaberandi skuldar verið tilgreindur sem áhættan sem varið er gegn (s.s. áhættulausir vextir eða viðmiðunarþáttur vaxta í heildarvaxtaáhættu áhættuvarins fjármálagernings).
- 81A Í gangvirðisvörn gegn vaxtaáhættu safns fjáreigna eða fjárskulda (og einungis í þess háttar áhættuvörn) getur sá hluti, sem er varinn, verið tilgreindur sem fjárhæð í gjaldmiðli (t.d. fjárhæð í dólum, evrum, pundum eða rand) fremur en sem einstakar eignir (eða skuldir). Enda þótt safnið geti, sem áhættustýring, falið í sér eignir og skuldir er fjárhæðin tilgreind sem fjárhæð eigna eða skulda. Ekki er leyfilegt að tilgreina nettófjárhæð að meðtöldum eignum og skuldum. Einingin getur varið hluta vaxtaáhættu sem tengist þessari tilgreindu fjárhæð. Þegar um er að ræða vörn vegna safns sem hefur að geyma fyrirframgreiddar eignir getur einingin t.d. varið breytingar á gangvirði, sem rekja má til breytingar á varinni vaxtaáhættu, miðað við væntanlega, fremur en sammingsbundna, endurákvörðunardaga vaxtakjara.

Ófjárhagslegir liðir tilgreindir sem áhættuvarðir liðir

- 82 Ef áhættuvarði liðurinn er ófjárhagsleg eign eða ófjárhagsleg skuld skal tilgreina hann sem áhættuvarinn lið a) vegna gengisáhættu erlendra gjaldmiðla eða b) í heild vegna allrar áhættu vegna erfiðleika við að einangra og meta viðeigandi hluta sjóðstreymisins eða gangvirðisbreytinga sem rekja má til tiltekinnar áhættu annarrar en gengisáhættu erlendra gjaldmiðla.

Flokkar liða tilgreindir sem áhættuvarðir liðir

- 83 Sambærilegum eignum eða sambærilegum skuldum skal einungis safna saman og verja gegn áhættu sem flokk ef áhætta einstakra eigna eða einstakra skulda í flokknum er sameiginleg með tilliti til áhættunnar sem tilgreint er að verið sé að verjast. Enn fremur er þess vænst að breytingar á gangvirði, sem rekja má til vörðu áhættunnar vegna hvers einstaks liðar í flokknum, séu því sem næst í réttu hlutfalli við heildarbreytingu á gangvirði sem rekja má til vörðu áhættunnar vegna flokks liðanna.
- 84 Vegna þess að eining metur áhrif áhættuvarnar með því að bera saman breytinguna á gangvirði eða sjóðstreymi áhættuvarnargernings (eða flokks sambærilegra áhættuvarnargerninga) við áhættuvarða liðinn (eða flokk sambærilegra, áhættuvarinna liða), uppfyllir það, að bera áhættuvarnargerning saman við hreina heildarstöðu (t.d. allar hreinar eignir og skuldir með föstum vöxtum og sambærilega gjalddaga) fremur en saman við tiltekinn, áhættuvarinn lið, ekki skilyrði um áhættuvarnarreikningsskil.

Áhættuvarnarreikningsskil

- 85 Jöfnunaráhrif af breytingum á gangvirði áhættuvarnargerningsins og áhættuvarða liðarins koma fram í rekstrarreikningi áhættuvarnarreikningsskila.
- 86 Áhættuvarnartengsl eru þrenns konar:
- a) gangvirðisvörn: áhættuvörn gegn breytingum á gangvirði færðrar eignar eða skuldar eða ófærðrar, fastrar skuldbindingar, eða skilgreindur hluti slíkrar eignar, skuldar eða fastrar skuldbindingar, sem rekja má til sérstakrar áhættu og gæti haft áhrif á rekstrarafkomu einingarinnar,
 - b) sjóðstreymisvörn: vörn gegn breytingum á sjóðstreymi sem i) má rekja til sérstakrar áhættu í tengslum við færða eign eða skuld (s.s. allar eða nokkrar framtíðarvaxtagreiðslur á breytilegum vöxtum) eða afar líklegra, áætlaðra framtíðarviðskipta og ii) gæti haft áhrif á rekstrarafkomu einingarinnar,
 - c) vörn vegna hreinnar fjárfestingar í erlendum rekstri eins og hann er skilgreindur í IAS-staðli 21.
- 87 Vörn vegna gengisáhættu erlendra gjaldmiðla í fastri skuldbindingu má færa sem gangvirðisvörn eða sem sjóðstreymisvörn.

- 88 Áhættuvarnartengsl uppfylla skilyrði um áhættuvarnarreikningsskil skv. 89.–102. lið þá og því aðeins að öll eftirfarandi skilyrði séu uppfyllt:
- þegar áhættuvörnin er tekin upp eru áhættuvarnartengsl hennar formlega tilgreind og birt gögn um þau ásamt markmiðum og áætlun einingarinnar vegna áhættuvarnarinnar. Í þessum gögnum skal vera skilgreining á áhættuvarnargerningnum, liðnum eða viðskiptunum sem áhættuvörnin tekur til, eðli áhættunnar, sem varið er gegn, og hvernig einingin muni meta áhrif áhættuvarnargerningsins við að jafna út áhættu vegna breytinga á gangvirði varða liðarins eða sjóðstreymisins sem rekja má til áhættunnar sem varið er gegn,
 - þess er vænst að áhættuvörnin sé afar skilvirk (sjá liði AG105–AG113 í viðbæti A) við að jafna út breytingar á gangvirði eða sjóðstreymi, sem rekja má til áhættunnar sem varið er gegn, í samræmi við upphafleg gögn um áhættustýringaráætlun fyrir þessi tilteknu áhættuvarnartengsl,
 - þegar sjóðstreymi er varið gegn áhættu verða áætluð framtíðarviðskipti, sem eru afar líkleg og eru viðfang áhættuvarnarinnar, að vera áhættusöm vegna breytinga á sjóðstreymi sem gætu að lokum haft áhrif á rekstrarafkomu einingarinnar,
 - unnt er að meta skilvirkni áhættuvarnarinnar með áreiðanlegum hætti, þ.e. unnt er að meta með áreiðanlegum hætti gangvirði eða sjóðstreymi varða liðarins, sem rekja má til áhættunnar sem varið er gegn, og gagnvirði áhættuvarnargerningsins (sjá 46. og 47. lið og liði AG80 og AG81 í viðbæti A um leiðbeiningar um ákvörðun gangvirðis),
 - reglulegt mat fer fram á vörninni og hefur hún í reynd verið mjög skilvirk þau reikningsskilatímabil sem áhættuvörnin var tilgreind fyrir.

Gangvirðisvarnir

- 89 Ef gangvirðisvörn uppfyllir skilyrðin í 88. lið á tímabilinu skal færa hana á eftirfarandi hátt:
- ágóði eða tap vegna endurmats á áhættuvarnargerningi á gangvirði (vegna afleidds áhættuvarnargernings) eða þáttur erlendra gjaldmiðla í bókfærðu verði, sem metið er í samræmi við IAS-staðal 21 (vegna áhættuvarnargernings sem ekki snertir afleiðu), skal fært í rekstrarreikning og
 - ágóðinn eða tapið á varða liðnum, sem rekja má til áhættunnar sem varið er gegn, skal leiðréttá bókfært verð varða liðarins og færa í rekstrarreikning. Þetta gildir ef varði liðurinn er að öðru leyti metinn á kostnaðarverði. Færsla á ágóðanum eða tapinu, sem rekja má til varinnar áhættu í rekstrarreikningi, á við ef varði liðurinn er fjáreign til sölu.
- 89A Í gangvirðisvörn gegn vaxtaáhættu, sem tekur til hluta safns fjáreigna eða fjárskulda (og einungis í slíkri áhættuvörn), er hægt að fara að kröfunni í b-lið 89. liðar með því að setja fram ágóðann eða tapið, sem rekja má til varða liðarins, annaðhvort:
- í einni sérlínu meðal eigna fyrir þau endurákvörðunarvaxtatímabil þegar varði liðurinn er eign eða
 - í einni sérlínu meðal skulda fyrir þau endurákvörðunarvaxtatímabil þegar varði liðurinn er skuld.
- Sérlínurnar, sem um getur í a- og b-lið hér að ofan, skulu settar fram við hlið fjáreigna eða fjárskulda. Fjárhæðir í þessum sérlínum skal fjarlægja úr efnahagsreikningi þegar eignirnar eða skuldarnar, sem þær eiga við, eru afskráðar.
- 90 Ef einungis er varið gegn sérstakri áhættu, sem rekja má til varinna liða, skal færa breytingar á gangvirði vörðu liðanna, sem eru ótengdar vörðu áhættuliðunum, eins og fram kemur í 55. lið.
- 91 Eining skal hætta framvirkt þeim áhættuvarnarreikningsskilum, sem tilgreind eru í 89. lið, ef
- áhættuvarnargerningurinn rennur út eða er seldur, honum er slitið eða hann er nýttur (þegar áhættuvarnargerningur er endurnýjaður eða framlengdur með öðrum áhættuvarnargerningi telst hann í þessu tilviki ekki renna út eða vera slitið ef slík skipti eða endurnýjun er hluti af staðfestri áhættuvarnaráætlun einingarinnar),
 - áhættuvörnin uppfyllir ekki lengur skilyrðin um áhættuvarnarreikningsskil í 88. lið eða
 - einingin afturkallar tilgreininguna.

- 92 Leiðréttingar, sem rekja má til b-liðar 89. liðar, á bókfærðu verði varins fjármálagernings, sem aðferð virkra vaxta er beitt á, (eða, þegar um er að ræða safnvörn vegna vaxtaáhhættu, til sérlínu í efnahagsreikningi, sem lýst er í lið 89A), skal afskrifa í rekstrarreikningi. Hefja má afskriftir jafnskjótt og leiðrétting hefur verið gerð og skal hefja þær eigi síðar en þegar hætt er að leiðrétta varða liðinn vegna breytinga á gangvirði hans sem rekja má til áhættunnar sem varið er gegn. Leiðréttingin miðast við endurreiknaða virka vexti daginn sem afskriftirnar hefjast. Ef á hinn bóginn ekki er gerlegt, þegar um er að ræða gangvirðisvörn gegn vaxtaáhhættu, sem tekur til safns fjáreigna eða fjárskulda (og einungis í þess háttar áhættuvörn), að afskrifa með því að nota endurreiknaða virka vexti, skal leiðréttingin afskrifuð með beinlínuaðferðinni. Leiðréttingin skal afskrifuð að fullu á gjalddaga fjármálagerningsins eða, þegar um er að ræða safnvörn vegna vaxtaáhhættu, þegar viðkomandi endurákvörðunarvaxtatímabil rennur út.
- 93 Þegar ófærð, föst skuldbinding er tilgreind sem varinn liður eru síðari uppsafnaðar breytingar á gangvirði þessarar föstu skuldbindingar, sem rekja má til vörðu áhættunnar, færðar sem eign eða skuld og tilsvandi ágóði eða tap er fært í rekstrarreikningi (sjá b-lið 89. liðar). Breytingarnar á gangvirði áhættuvarnargerningsins eru einnig færðar í rekstrarreikningi.
- 94 Þegar eining gerir fasta skuldbindingu um að kaupa eign eða taka á sig skuld, sem er varinn liður í gangvirðisvörn, er upphaflegt bókfært verð eignarinnar eða skuldarinnar, sem fært er þegar einingin stendur við föstu skuldbindinguna, leiðrétt þannig að það taki til uppsafnaðra breytinga á gangvirði föstu skuldbindingarinnar sem rekja má til áhættunnar sem varið er gegn og færð í efnahagsreikningi.

Sjóðstreymisvarnir

- 95 Ef sjóðstreymisvörn uppfyllir skilyrðin í 88. lið á tímabilinu skal færa hana á eftirfarandi hátt:
- sá hluti ágóðans eða tapsins af áhættuvarnargerningnum, sem er ákvarðaður sem skilvirk áhættuvörn (sjá 88. lið), skal færður beint á eigið fé í gegnum yfirlit um breytingar á eigin fé (sjá IAS-staðal 1)
 - óskilvirkur hluti ágóða eða taps á áhættuvarnargerningnum skal færður í rekstrarreikningi.
- 96 Nánar tiltekið er sjóðstreymisvörn færð á eftirfarandi hátt:
- sá aðgreindi þáttur meðal eigin fjár sem tengist varða liðnum er leiðréttur miðað við það sem lægra er af eftirfarandi (í hreinum fjárhæðum):
 - uppsafnaður ágóði eða uppsafnað tap á áhættuvarnargerningnum frá því að vörmin tók gildi og
 - uppsöfnuð breyting á gangvirði (núvirði) væntanlegs framtíðarsjóðstreymis áhættuvarða liðarinnar frá því að vörmin tók gildi,
 - eftirstandandi ágóði eða tap á áhættuvarnargerningnum eða tilgreindum þætti hans (sem er ekki skilvirk áhættuvörn) er fært í rekstrarreikningi og
 - ef skjalfest áhættustýringaráætlun einingar vegna sérstakra áhættuvarnartengsla útilokar tiltekinn þátt ágóðans eða tapsins eða tengds sjóðstreymis áhættuvarnargerningsins frá matinu á skilvirkni áhættuvarnar (sjá 74. og 75. lið og a-lið 88. liðar) er þátturinn, sem er útilokaður úr ágóða eða tapi, færður í samræmi við 55. lið.
- 97 Ef áhættuvörn vegna fyrirhugaðra viðskipta leiðir síðar til færslu fjáreignar eða fjárskuldar skal tengdur ágóði eða tap, sem var fært beint á eigið fé í samræmi við 95. lið, endurflokkað í rekstrarreikningi á sama tímabili eða sömu tímabilum og yfirtekna eignin eða skuldin hefur áhrif á rekstrarafkomu einingarinnar (s.s. á þeim tímabilum þegar vaxtatekjur eða vaxtagjöld eru færð). Ef eining væntir þess að allt tapið, sem fært er beint á eigið fé, eða hluti þess, endurheimtist ekki á einu eða fleiri framtíðartímabilum, skal hún endurflokka í rekstrarreikningi þá fjárhæð sem ekki er vænst að endurheimtist.

- 98 Ef áhættuvörn vegna áætlaðra framtíðarviðskipta leiðir síðar til færslu ófjárhagslegrar eignar eða ófjárhagslegrar skuldar eða áætluð framtíðarviðskipti vegna ófjárhagslegrar eignar eða ófjárhagslegrar skuldar verða að fastri skuldbindingu, sem áhættuvarnareikningsskilum með gangvirkisvörn er beitt á, skal einingin annaðhvort beita a- eða b-lið hér fyrir neðan:
- hún endurflokkar tengdan ágóða og tap, sem var fært beint á eigið fé í samræmi við 95. lið, í rekstrarreikningi á sama tímabili eða sömu tímabilum og yfirtekna eignin eða skuldin hefur áhrif á rekstrarafkomu einingarinnar (s.s. á tímabilinum þegar afskriftagjöld eða sölukostnaður eru færð). Ef eining væntir þess að allt tapið, sem fært er beint á eigið fé, eða hluti þess, endurheimtist ekki á einu eða fleiri framtíðartímabilum, skal hún endurflokka í rekstrarreikningi þá fjárhæð sem ekki er vænst að endurheimtist,
 - hún fjarlægir tengdan ágóða og tap, sem var fært beint á eigið fé í samræmi við 95. lið, og innifelur í upphaflegu kostnaðarverði eða öðru bókfærðu verði eignarinnar eða skuldarinnar.
- 99 Eining skal hafa annaðhvort a- eða b-lið í 98. lið sem reikningsskilaaðferð sína og skal beita honum með samræmdum hætti á allar áhættuvarnir sem 98. liður tekur til.
- 100 Að því er varðar sjóðstreymisvarnir, aðrar en þær sem fjallað er um í 97. og 98. lið, skal færa fjárhæðir, sem hafa verið færðar beint á eigið fé, í rekstrarreikningi á sama tímabili eða sömu tímabilum og áætluðu, áhættuvörðu framtíðarviðskiptin hafa áhrif á rekstrarafkomu einingarinnar (t.d. þegar fyrirhuguð sala fer fram).
- 101 Þegar um er að ræða einhverjar af eftirfarandi aðstæðum skal eining hætta framvirkt þeim áhættureikningsskilum sem tilgreind eru í 95.–100. lið:
- áhættuvarnargerningurinn rennur út eða er seldur, honum er slitið eða hann er nýttur (þegar áhættuvarnargerningur er endurnýjaður eða framlengdur með öðrum áhættuvarnargerningi telst hann í þessu tilviki ekki renna út eða vera slitið ef slík endurnýjun eða framlenging er hluti af staðfestri áhættuvarnaráætlun einingarinnar). Í því tilviki skal halda áfram að færa sérstaklega á eigið fé þann uppsafnaða ágóða eða það uppsafnaða tap á áhættuvarnargerningnum, sem eftir er af því sem fært var beint á eigið fé frá því tímabili þegar vörmin hafði áhrif (sjá a-lið 95. liðar), þar til áætluðu framtíðarviðskiptin fara fram. Þegar viðskiptin fara fram eiga 97., 98. og 100. liður við,
 - áhættuvörnin uppfyllir ekki lengur skilyrðin um áhættuvarnareikningsskil í 88. lið. Í því tilviki skal halda áfram að færa sérstaklega á eigið fé uppsafnaðan ágóða eða uppsafnað tap á áhættuvarnargerningnum, sem eftir er af því sem fært var beint á eigið fé frá því tímabili þegar vörmin hafði áhrif (sjá a-lið 95. liðar), þar til áætluðu framtíðarviðskiptin fara fram. Þegar viðskiptin fara fram eiga 97., 98. og 100. liður við,
 - ekki er lengur vænst að áætluðu framtíðarviðskiptin fari fram, en í því tilviki skal halda áfram að færa í rekstrarreikningi þann uppsafnaða ágóða eða það uppsafnaða tap á áhættuvarnargerningnum, sem eftir er af því sem fært var beint á eigið fé frá því tímabili þegar vörmin hafði áhrif (sjá a-lið 95. liðar). Ennþá getur þess verið vænst að áætluð framtíðarviðskipti, sem eru ekki lengur afar líkleg (sjá c-lið 88. liðar), eigi sér stað,
 - einingin afturkallar tilgreininguna. Þegar um er að ræða varnir vegna áætlaðra framtíðarviðskipta skal halda áfram að færa sérstaklega á eigið fé þann uppsafnaða ágóða eða það uppsafnaða tap á áhættuvarnargerningnum, sem eftir er af því sem fært var beint á eigið fé frá því tímabili þegar vörmin hafði áhrif (sjá a-lið 95. liðar), þar til áætluðu framtíðarviðskiptin fara fram eða þess er ekki lengur vænst að þau fari fram. Þegar viðskiptin fara fram eiga 97., 98. og 100. liður við. Ef þess er ekki lengur vænst að viðskiptin fari fram skal uppsafnaður ágóði eða uppsafnað tap, sem hafði verið fært beint á eigið fé, fært í rekstrarreikningi.

Áhættuvarnir hreinnar fjárfestingar

- 102 Áhættuvarnir hreinnar fjárfestingar í erlendum rekstri, þ.m.t. varnir vegna peningaliðar sem er færður sem hluti hreinu fjárfestingarinnar (sjá IAS-staðal 21), skulu færðar með sambærilegum hætti og sjóðstreymisvarnir:
- sá hluti ágóðans eða tapsins af áhættuvarnargerningnum, sem er ákvarðaður sem skilvirk áhættuvörn (sjá 88. lið), skal færður beint á eigið fé í gegnum yfirlit um breytingar á eigin fé (sjá IAS-staðal 1) og
 - óskilvirki hlutinn skal færður í rekstrarreikningi.

Sá ágóði eða tap af áhættuvarnargerningnum, sem tengist skilvirkum hluta áhættuvarnarinnar sem hefur verið færður beint á eigið fé, skal færður í rekstrarreikningi þegar erlenda rekstrinum er ráðstafað.

GILDISTÖKUDAGUR OG BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

- 103 Eining skal beita þessum staðli (þ.m.t. breytingar sem gefnar voru út í mars 2004) að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Heimilt er að taka hann upp fyrr. Eining skal ekki beita þessum staðli (þ.m.t. breytingar sem gefnar voru út í mars 2004) að því er varðar árleg tímabil sem hefjast fyrir 1. janúar 2005 nema að hún beiti einnig IAS-staðli 32 (útg. í desember 2003). Ef eining beitir þessum staðli að því er varðar tímabil, sem hefst fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.
- 103A Eining skal beita breytingunum í j-lið 2. liðar að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2006 eða síðar. Ef eining beitir IFRIC-túlkun 5, *réttur til hlutdeildar í sjóðum sem bera kostnað af niðurlagningu starfsemi, endurbyggingu og endurbótum á umhverfinu*, að því er varðar fyrra tímabil taka þessar breytingar gildi fyrir það fyrra tímabil.
- 103B *Samningar með fjárhagslegri tryggingu* (breytingar á IAS-staðli 39 og IFRS-staðli 4), sem voru gefnir út í ágúst 2005, fólu í sér breytingar á e- og h-lið 2. liðar, 4. og 47. lið og lið AG4, nýjan lið, AG4A, nýja skilgreiningu á samningum með fjárhagslegri tryggingu sem var felld inn í 9. lið og brottfall 3. liðar. Eining skal beita þessum breytingum að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2006 eða síðar. Hvatt er til þess að staðlinum sé beitt fyrr. Ef eining beitir þessum breytingum, að því er varðar fyrra tímabil, skal hún greina frá því og beita jafnframt tengdum breytingum á IAS-staðli 32 ⁽¹⁾ og IFRS-staðli 4.
- 103G *Endurflokkun fjáreigna* (breytingar á IAS-staðli 39 og IFRS-staðli 7), sem gefin var út í október 2008, fóli í sér breytingar á 50. lið og lið AG8, auk þess sem liðir 50B–50F bættust við. Einingar skulu beita þessum breytingum frá 1. júlí 2008. Eining skal ekki endurflokka fjáreign í samræmi við lið 50B, 50D eða 50E fyrir 1. júlí 2008. Endurflokkun á fjáreign, sem er gerð á tímabilum, sem hefjast 1. nóvember 2008 eða síðar, skal einungis öðlast gildi frá og með þeim degi þegar endurflokkunin fer fram. Endurflokkunum á fjáreign í samræmi við lið 50B, 50D og 50E skal ekki beitt afturvirk á reikningsskilatímabil sem lauk fyrir gildistökudaginn sem er settur fram í þessum lið.
- 104 Þessum staðli skal beitt afturvirk nema að því leyti sem tilgreint er í 105.–108. lið. Upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár frá fyrsta fyrra tímabili sem sett er fram og allar sambærilegar fjárhæðir skal leiðrétta eins og þessi staðall hefði alltaf verið í notkun, nema ógerlegt sé að endurgera upplýsingarnar. Ef ógerlegt er að endurgera upplýsingarnar skal einingin greina frá því og tilgreina að hve miklu leyti upplýsingarnar voru endurgerðar.
- 105 Þegar þessum staðli er fyrst beitt er einingu heimilt að tilgreina áður færða fjáreign sem fjáreign til sölu. Að því er varðar slíka fjáreign skal eining færa allar uppsafnaðar breytingar á gangvirði í aðgreindan þátt meðal eigin fjár þar til kemur að afskráningu eða virðisrýrnun en þá skal einingin yfirfæra þann uppsafnaða ágóða eða tap yfir í rekstrarreikning. Einingin skal einnig:
- endurgera fjáreignina með því að nota nýju tilgreininguna í samanburðarreikningsskilunum og
 - greina frá gangvirði fjáreigna á þeim degi þegar þær eru tilgreindar og frá flokkun þeirra og bókfærðu verði í fyrri reikningsskilum.
- 105A Eining skal beita liðum 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A og AG33B og breytingum á árinu 2005 á 9., 12. og 13. lið að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2006 eða síðar. Hvatt er til þess að breytingunum sé beitt fyrr.
- 105B Eining, sem beitir fyrst liðum 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A og AG33B og breytingum á árinu 2005 á 9., 12. og 13. lið fyrir árleg tímabil, fyrir 1. janúar 2006:
- hefur, þegar hún beitir þessum nýju og breyttu liðum í fyrsta sinn, heimild til að tilgreina fjáreign eða fjárskuld, sem hefur áður verið færð og uppfyllt á þeim tíma skilyrði fyrir að vera tilgreind þannig, á gangvirði í gegnum rekstrarreikning. Þegar árlega tímabilið hefst fyrir 1. september 2005 þarf ekki að ljúka slíkri tilgreiningu fyrr en 1. september 2005 og má hún einnig taka til fjáreigna og fjárskulda sem færðar eru frá upphafi þess árlega tímabils til 1. september 2005. Þrátt fyrir 91. lið skal hætt að tilgreina allar fjáreignir og fjárskuldir, sem tilgreindar eru á gangvirði í gegnum rekstrarreikning í samræmi við þennan undirlið en voru áður tilgreindar sem áhættuvarði liðurinn í tengslum við gangvirðisvörn í reikningsskilum, eins og þær séu í þessum tengslum um leið og þær eru tilgreindar á gangvirði í gegnum rekstrarreikning.
 - skal greina frá gangvirði allra fjáreigna eða fjárskulda sem eru tilgreindar í samræmi við undirlið a) á þeim degi þegar þær eru tilgreindar og frá flokkun þeirra og bókfærðu verði í fyrri reikningsskilum,

⁽¹⁾ Þegar eining beitir IFRS-staðli 7 kemur tilvísun í IFRS-staðal 7 í stað tilvísunarinnar í IAS-staðal 32.

- c) skal hætta að tilgreina allar fjáreignir eða fjárskuldir, sem hafa áður verið tilgreindar á gangvirði í gegnum rekstrarreikning, ef þær uppfylla ekki skilyrði um að vera tilgreindar þannig í samræmi við þessa nýju og breyttu liði. Þegar fjáreign eða fjárskuld er metin á afskrifuðu kostnaðarverði eftir að hætt er að tilgreina hana telst sú dagsetning þegar hætt er að tilgreina hana vera dagsetning upphaflegrar færslu hennar.
- d) skal greina frá gangvirði allra fjáreigna eða fjárskulda sem hætt er að tilgreina í samræmi við undirlið c) á þeim degi þegar hætt er að tilgreina þær og frá nýrri flokkun þeirra.
- 105C Eining, sem beitir fyrst liðum 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A og AG33B og breytingum á árinu 2005 á 9., 12. og 13. lið fyrir árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2006 eða síðar:
- a) skal því aðeins hætta að tilgreina allar fjáreignir eða fjárskuldir, sem hafa áður verið tilgreindar á gangvirði í gegnum rekstrarreikning, ef þær uppfylla ekki skilyrði fyrir slíkri flokkun í samræmi við þessa nýju og breyttu liði. Þegar fjáreign eða fjárskuld er metin á afskrifuðu kostnaðarverði eftir að hætt er að tilgreina hana telst sú dagsetning sem hætt er að tilgreina hana vera dagsetning upphaflegrar færslu hennar,
- b) skal ekki tilgreina á gangvirði í gegnum rekstrarreikning allar áður færðar fjáreignir eða fjárskuldir,
- c) skal greina frá gangvirði allra fjáreigna eða fjárskulda sem hætt er að tilgreina í samræmi við undirlið a) á þeim degi þegar hætt er að tilgreina þær og frá nýrri flokkun þeirra.
- 105D Eining skal endurgera samanburðarreikningsskil sín með því að nota nýju tilgreiningarnar í lið 105B eða 105C, að því tilskildu, þegar um er að ræða fjáreign, fjárskuld eða flokk fjáreigna, fjárskulda eða hvort tveggja, sem tilgreint er á gangvirði í gegnum rekstrarreikning, að þessir liðir eða flokkar hefðu uppfyllt skilyrðin í i. lið b-liðar í 9. lið, ii. lið b-liðar í 9. lið eða lið 11A í upphafi samanburðartímabilsins eða, ef þær voru keyptar í upphafi samanburðartímabilsins, hefðu uppfyllt skilyrðin í i. lið b-liðar í 9. lið, ii. lið b-liðar í 9. lið eða lið 11A daginn sem upphafleg færsla átti sér stað.
- 106 Eining skal beita framvirkt afskráningarkröfunni í 15.–37. lið og liðum AG36–AG52 í viðbæti A að því undanskildu sem leyfilegt er skv. 107. lið. Til samræmis við það skal eining, ef hún hefur afskráð fjáreignir samkvæmt IAS-staðli 39 (endurskoðaður 2000), í kjölfar viðskipta sem fóru fram fyrir 1. janúar 2004, og þær eignir hefðu ekki verið afskráðar samkvæmt þessum staðli, ekki færa þær eignir.
- 107 Þrátt fyrir 106. lið má eining beita afskráningarákvæðunum í 15.–37. lið og liðum AG36–AG52 í viðbæti A afturvirkrt frá þeim degi, sem einingin velur, að því tilskildu að upplýsingarnar, sem þarf til að beita IAS-staðli 39 á eignir og skuldir, sem hafa verið afskráðar vegna fyrri viðskipta, hafi legið fyrir þegar þessi viðskipti voru upphaflega færð.
- 107A Þrátt fyrir 104. lið getur eining beitt kröfunum í síðasta málslið liðar AG76 og liðar AG76A með annarri hvorri eftirfarandi aðferða :
- a) framvirkt á viðskipti sem voru gerð eftir 25. október 2002 eða
- b) framvirkt á viðskipti sem voru gerð eftir 1. janúar 2004.
- 108 Eining skal ekki leiðrétta bókfært verð ófjárhagslegra eigna og ófjárhagslegra skulda til að útiloka ágóða og tap sem tengist sjóðstreymisvörnum meðtöldum í bókfærðu verði fyrir upphaf fjárhagsársins þegar þessum staðli er beitt fyrst. Við upphaf fjárhagstímabilsins, þegar þessum staðli er beitt fyrst, skal endurflokka sem eign eða skuld allar fjárhæðir sem eru færðar beint á eigið fé þegar um er að ræða vörn vegna fastrar skuldbindingar, sem samkvæmt þessum staðli er færð sem gangvirðisvörn, nema þegar um er að ræða vörn vegna gengisáhættu erlendra gjaldmiðla sem áfram er farið með sem sjóðstreymisvörn.
- 108A Eining skal beita síðasta málslið 80. liðar og liðum AG99A og AG99B að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2006 eða síðar. Hvatt er til þess að þeim sé beitt fyrr. Ef eining hefur tilgreint áætluð framtíðarviðskipti utan samstæðu sem áhættuvarinn lið sem:
- a) er tilgreindur í starfrækslugjaldmiðli einingarinnar sem á aðild að viðskiptunum,
- b) veldur óvarinni stöðu sem hefur áhrif á hagnað eða tap samstæðunnar (þ.e. hann er tilgreindur í öðrum gjaldmiðli en framsetningargjaldmiðli samstæðunnar) og

- c) hefði uppfyllt skilyrði áhættuvarnarreikningsskila ef hann hefði ekki verið tilgreindur í starfrækslugjaldmiðli einingarinnar sem mun eiga viðskiptin,

getur hún beitt áhættuvörnum í samstæðureikningsskilunum á tímabilinu (tímabilunum) fyrir þann dag sem síðasta málslið 80. liðar og liða AG99A og AG99B er beitt.

- 108B Eining þarf ekki að beita lið AG99B á samanburðarupplýsingar sem tengjast tímabilum fyrir þann dag sem síðasta málsliðar 80. liðar og liðar AG99A er beitt.

AFTURKÖLLUN ANNARRA YFIRLÝSINGA

- 109 Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 39, *fjármálagerningar: færsla og mat*, endurskoðaður í október 2000.
- 110 Þessi staðall og meðfylgjandi leiðbeiningar um framkvæmd koma í stað leiðbeininga um framkvæmd sem framkvæmdanefndin um leiðbeiningar fyrir IAS-staðal 39, og fyrri alþjóðareikningsskilanefnd kom á fót, gaf út.

Viðbætur A

Leiðbeiningar um beitingu

Þessi viðbætur er óaðskiljanlegur hluti staðalsins.

GILDISSVIÐ (2.–7. liður)

- AG1 Í sumum samningum er krafist greiðslu sem byggð er á loftslags-, jarðfræði- eða öðrum eðlisfræðilegum breytum. (Þeir sem byggjast loftslagsbreytum eru stundum nefndir „veðurafleiður“.) Ef þeir samningar falla ekki innan gildissviðs IFRS-staðals 4, falla þeir innan gildissviðs þessa staðals.
- AG2 Þessi staðall breytir ekki kröfum í tengslum við lífeyrissjóði, sem fylgja IAS-staðli 26, *reikningshald og reikningsskil eftirlaunasjóða*, og samninga um einkaleyfabóknanir sem miðast við sölumagn eða þjónustutekjur sem eru færðar samkvæmt IAS-staðli 18.
- AG3 Stundum fjárfestir eining í því sem hún telur vera „stefnumiðaða fjárfestingu“ í eiginfjárgerningum, sem önnur eining gefur út, í því augnamiði að koma á eða viðhalda langtímarekstrartengslum við eininguna, sem fjárfest er í. Fjárfestingareiningin notar IAS-staðal 28 til að ákvarða hvort hlutdeildaraðferðin í reikningshaldi á við um slíka fjárfestingu. Á sama hátt notar fjárfestingareiningin IAS-staðal 31 til að ákvarða hvort hlutfallsleg samstæðureikningsskil eða hlutdeildaraðferðin á við um slíka fjárfestingu. Ef hvorki hlutdeildaraðferðin né hlutfallsleg samstæðureikningsskil á við beittir einingin þessum staðli á þá stefnumiðuðu fjárfestingu.
- AG3A Þessi staðall gildir um fjáreignir og fjárskuldir váttryggjenda aðrar en réttindi og skuldbindingar sem undanskildar eru í e-lið 2. liðar vegna þess að þær verða til samkvæmt samningum innan gildissviðs IFRS-staðals 4.
- AG4 Samningar með fjárhagslegri tryggingu geta verið í ýmiss konar lagalegu formi, s.s. trygging, nokkrar gerðir loforða um lánveitingu, vanskilaáættusamningur eða váttryggingasamningur. Meðferð þeirra í reikningsskilum veltur ekki á lagalegu formi þeirra. Eftirfarandi eru dæmi um viðeigandi meðferð (sjá e-lið 2. liðar):
- a) Þótt samningur með fjárhagslegri tryggingu samrýmist skilgreiningunni á váttryggingasamningi í IFRS-staðli 4 beittir útgefandinn þessum staðli ef yfirfærð áhætta er veruleg. Ef útgefandinn hefur engu að síður haldið því ótvírætt fram áður að hann líti á slíka samninga sem váttryggingasamninga og hefur beitt reikningsskilum sem gilda um váttryggingasamninga getur útgefandinn valið að beita annaðhvort þessum staðli eða IFRS-staðli 4 á slíka samninga með fjárhagslegri tryggingu. Ef þessi staðall gildir er gerð krafna um það í 43. lið að útgefandi færi samning með fjárhagslegri tryggingu upphaflega á gangvirði. Ef samningur með fjárhagslegri tryggingu var gefinn út til ótengds aðila í sjálfstæðum viðskiptum ótengdra aðila er líklegt að gangvirði hans við gildistöku jafngildi móttæknunni framlagi, nema visbending sé um annað. Síðar, nema samningur með fjárhagslegri tryggingu hafi verið tilgreindur á gangvirði í gegnum rekstrarreikning við gildistöku eða 29.–37. liður og liðir AG47–AG52 gildi (þegar yfirfærsla fjáreignar uppfyllir ekki skilyrði fyrir afskráningu eða þegar notuð er aðferð sem byggist á áframhaldandi aðild), metur útgefandi hann við þeirri fjárhæð sem er hærrí:
- i. fjárhæðinni sem er ákvörðuð í samræmi við IAS-staðal 37 eða

- ii. fjárhæðinni sem var færð upphaflega að frádregnum, þar sem við á, uppsöfnuðum afskriftum færðum í samræmi við IAS-staðal 18 (sjá c-lið 47. liðar).
- b) Að því er varðar nokkrar lánstengdar ábyrgðir er það ekki gert að skilyrði fyrir greiðslu að handhafinn eigi á hættu tap og hafi orðið fyrir tapi vegna þess að skuldari innti ekki af hendi greiðslur af eigninni, sem ábyrgð er á, þegar þær fellu í gjalddaga. Dæmi um slíka ábyrgð er þegar krafist er greiðslu vegna breytinga á tilgreindu lánshæfismati eða lánskjaravísitölu. Slíkar ábyrgðir eru ekki samningar með fjárhagslegri tryggingu, eins og þeir eru skilgreindir í þessum staðli, og eru ekki váttryggingasamningar, eins og þeir eru skilgreindir í IFRS-staðli 4. Slíkar ábyrgðir eru afleiður og útgefandinn beitir þessum staðli á þær.
- c) Ef samningur með fjárhagslegri tryggingu var gefinn út í tengslum við sölu vara beitir útgefandi IAS-staðli 18 við ákvörðun þess hvenær hann færir tekjurnar af ábyrgðinni og af sölu varanna.

AG4A Staðhæfingar um að útgefandi liti á samninga sem váttryggingasamninga er að jafnaði að finna í orðsendingum útgefandans til viðskiptavina og eftirlitsaðila, í samningum, viðskiptaskjölum og reikningsskilum. Váttryggingasamningar falla enn fremur oft undir reikningsskilakröfur sem eru frábrugðnar kröfunum sem gilda um aðrar tegundir viðskipta, s.s. samninga sem bankar eða verslunarfélög gefa út. Í slíkum tilvikum er venjulega að finna yfirlýsingu í reikningsskilum útgefanda um að hann hafi fylgt þessum reikningsskilakröfum.

SKILGREININGAR (8. og 9. liður)

Tilgreining á gangvirði í gegnum rekstrarreikning

- AG4B Skv. 9. lið í þessum staðli er einingu heimilt að tilgreina fjáreign, fjárskuld eða flokk fjármálagerna (fjáreignir, fjárskuldir eða hvort tveggja) á gangvirði í gegnum rekstrarreikning, að því tilskildu að slíkt leiði til upplýsinga sem hafa meira vægi en ella.
- AG4C Ákvörðun einingar um að tilgreina fjáreign eða fjárskuld á gangvirði í gegnum rekstrarreikning er sambærileg vali á reikningsskilaaðferð (þótt þess sé ekki krafist, ólíkt því sem á við um val á reikningsskilaaðferð, að tilgreiningunni sé beitt með samræmdum hætti á öll sambærileg viðskipti). Þegar eining hefur val um slíkt er gerð krafa um það skv. b-lið 14. liðar IAS-staðals 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*, að reikningsskilaaðferðin, sem valin er, leiði til þess að reikningsskilin veiti áreiðanlegar og mikilvægari upplýsingar um áhrifin af viðskiptum, öðrum atburðum og aðstæðum á fjárhagsstöðu einingarinnar, rekstrarárangur eða sjóðstreymi. Þegar um það er að ræða að tilgreina á gangvirði í gegnum rekstrarreikning koma fram í 9. lið tvenns konar kringumstæður þegar krafan um mikilvægari upplýsingar er uppfyllt. Í samræmi við það þarf einingin, til að velja slíka tilgreiningu í samræmi við 9. lið, að sýna fram á að hún falli undir aðra (eða báðar) þessara tveggja kringumstæðna.

Ákvæði i. liðar b-liðar í 9. lið: Tilgreining eyðir eða dregur verulega úr ósamræmi í mati eða færslum sem annars kæmi upp

- AG4D Samkvæmt IAS-staðli 39 ákvarðast mat á fjáreign eða fjárskuld og flokkun á færðum breytingum á virði hennar með flokkun liðarins og því hvort liðurinn er hluti af tilgreindum áhættuvarnartengslum. Þessar kröfur geta leitt til þess að misræmi verði í mati eða færslum (stundum nefnt „reikningsskilalegt ósamræmi“) t.d. þegar fjáreign er ekki tilgreind á gangvirði í gegnum rekstrarreikning heldur skilgreind til sölu (og flestar breytingar á gangvirði færðar beint á eigið fé) og skuld, sem einingin telur tengjast henni, væri metin á afskrifuðu kostnaðarverði (en breytingar á gangvirði eru ekki færðar). Við slíkar aðstæður getur eining komist að þeirri niðurstöðu að upplýsingar í reikningsskilum hennar ættu betur við ef bæði eignin og skuldin væru flokkuð á gangvirði í gegnum rekstrarreikning.
- AG4E Eftirfarandi dæmi sýna hvernig hægt er að uppfylla þetta skilyrði. Í öllum tilvikum getur eining aðeins notað þetta skilyrði til að tilgreina fjáreign eða fjárskuld á gangvirði í gegnum rekstrarreikning ef það er í samræmi við meginregluna í i. lið b-liðar í 9. lið.
- a) Sjóðstreymi af skuldum einingar er samkvæmt samningi grundvallað á árangri af eignum sem væru annars flokkaðar sem eignir skilgreindar til sölu. Innifalinn í skuldum váttryggjanda gæti t.d. verið valkvæður þáttur sem greiddar eru bætur af miðað við innleysta og/eða óinnleysta ávöxtun af fjárfestingum í tilteknu eignasafni váttryggjandans. Ef matið á þessum skuldum endurspeglar gildandi markaðsverð felur það, að flokka eignirnar eins og þær væru á gangvirði í gegnum rekstrarreikning, í sér að breytingar á gangvirði fjáreignanna eru færðar í rekstrarreikningi á sama tímabili og tengdar breytingar á virði skuldanna.

- b) Eining á skuldir vegna váttryggingasamninga og í mati á þeim eru gildandi upplýsingar (eins og heimilt er skv. 24. lið IFRS-staðals 4) og fjáreignir, sem hún telur þeim tengdar, sem væru annars skilgreindar til sölu eða metnar á afskrifuðu kostnaðarverði.
- c) Eining á fjáreignir, fjárskuldir eða hvort tveggja sem bera sambærilega áhættu, s.s. vaxtaáhættu, sem leiðir til gagnstæðra breytinga á gangvirði sem hafa tilhneigingu til að jafna hvor aðra út. Hins vegar væru einungis sumir gerninganna metnir á gangvirði í gegnum rekstrarreikning (þ.e. þeir eru afleiður eða skilgreindir sem ætlaðir til veltuviðskipta). Einnig getur verið þannig ástatt að kröfur um áhættuvarnarreikningsskil eru ekki uppfylltar, t.d. vegna þess að kröfur um skilvirkni í 88. lið eru ekki uppfylltar.
- d) Eining á fjáreignir, fjárskuldir eða hvort tveggja sem bera sambærilega áhættu, s.s. vaxtaáhættu, sem leiðir til gagnstæðra breytinga á gangvirði sem hafa tilhneigingu til að jafna hvor aðra út og einingin uppfyllir ekki skilyrði fyrir áhættuvarnarreikningsskilum vegna þess að enginn gerninganna er afleiða. Enn fremur er umtalsvert ósamræmi í færslu á ágóða og tapi þegar ekki er um að ræða áhættuvarnarreikningsskil. Dæmi:
- i. einingin hefur fjármagnað safn eigna á föstum vöxtum sem að öðru jöfnu væri flokkað sem skuldabréf með föstum vöxtum til sölu en breytingar á gangvirði þeirra hafa tilhneigingu til að jafna hver aðra út. Með því að færa bæði eignirnar og skuldabréfin á gangvirði í gegnum rekstrarreikning er leiðrétt það ósamræmi sem ella yrði af mati á eignunum á gangvirði og virðismatsbreytingarnar yrðu færðar á eigið fé og skuldabréfin á afskrifuðu kostnaðarverði.
 - ii. einingin hefur fjármagnað tiltekinn lánaflökk með því að gefa út skuldabréf sem eru fyrir almenn viðskipti en breytingar á gangvirði þeirra hafa tilhneigingu til að jafna hverjar aðrar út. Ef einingin kaupir auk þess og selur skuldabréfin reglubundið en kaupir og selur lánin afar sjaldan, ef nokkurn tíma, eyðir færsla á bæði lánunum og skuldabréfum á gangvirði í gegnum rekstrarreikning misræmi í tímasetningu á færslu á ágóða og tapi sem hefði annars leitt af mati á þeim bæði á afskrifuðu kostnaðarverði og færslu á ágóða eða tapi í hvert sinn sem skuldabréf er endurkeypt.

AG4F Í tilvikum eins og lýst er í liðnum hér að framan getur það að tilgreina fjáreignir og fjárskuldir við upphaflega færslu, og þær eru ekki metnar á annan hátt, á gangvirði í gegnum rekstrarreikning, eytt eða dregið verulega úr misræmi í mati eða færslu og gefið upplýsingar sem eiga betur við. Af hagkvæmnisástæðum þarf eining ekki að stofna til allra eigna og skulda sem gefa tilefni til misræmis í mati eða færslu á nákvæmlega sama tíma. Heimill er hæfilegur frestur að því tilskildu að hver viðskipti séu tilgreind á gangvirði í gegnum rekstrarreikning við upphaflega færslu og á þeim tíma sem vænst er að viðskiptin, sem eftir eru, fari fram.

AG4G Það væri óviðunandi að tilgreina aðeins nokkrar af fjáreignunum og fjárskuldunum sem valda misræmi í gangvirði í gegnum rekstrarreikning ef með því væri ekki eytt eða dregið verulega úr misræminu og myndi því ekki leiða til þess að upplýsingar ættu betur við. Það væri á hinn bóginn viðunandi að tilgreina aðeins nokkrar af sambærilegum fjáreignum eða sambærilegum fjárskuldum ef með því væri verulega dregið úr misræminu (og hugsanlega meira en með annarri leyfilegri tilgreiningu). Það má t.d. gera ráð fyrir því að eining eigi nokkrar sambærilegar fjárskuldir sem samtals nema 100 GE⁽¹⁾ og nokkrar sambærilegar fjáreignir sem samtals nema 50 GE en eru metnar á öðrum grunni. Einingin getur verulega dregið úr misræmi í mati með því að tilgreina allar eignirnar við upphaflega færslu en einungis nokkrar skuldanna (t.d. einstakar skuldir sem samtals nema 45 GE) á gangvirði í gegnum rekstrarreikning. Vegna þess að aðeins er unnt að beita tilgreiningu á gangvirði í gegnum rekstrarreikning á fjármálagerning í heild verður einingin í þessu dæmi að tilgreina eina eða fleiri skuldir í heild sinni. Hún getur ekki tilgreint annaðhvort þátt skuldar (t.d. virðisbreytingar sem aðeins er unnt að rekja til einnar áhættu, s.s. breytinga á viðmiðunarvöxtum) eða hlutfall (þ.e. prósentu) af skuld.

Ákvæði ii. liðar b-liðar í 9. lið: Flokki fjáreigna, fjárskulda eða samsetningu af hvoru tveggja er stjórnað og árangur af honum metinn á gangvirðisgrunni í samræmi við skjalfesta áhættustjórnun eða fjárfestingaráætlun

AG4H Eining getur stjórnað og metið árangur af flokki fjáreigna, fjárskulda eða samsetningu af hvoru tveggja þannig að mat á þeim flokki á gangvirði í gegnum rekstrarreikning leiðir til upplýsinga sem eiga betur við. Aðalatriðið í þessu tilviki er aðferðin sem einingin beitir við stjórnun og mat á árangrinum fremur en eðli fjármálagerninga hennar.

⁽¹⁾ Í þessum staðli eru fjárhæðir tilgreindar í „gjaldmiðilseiningum“ (GE).

- AG4I Eftirfarandi dæmi sýna hvernig hægt er að uppfylla þetta skilyrði. Í öllum tilvikum getur eining aðeins notað þetta skilyrði til að tilgreina fjáreign eða fjárskuld á gangvirði í gegnum rekstrarreikning ef það er í samræmi við meginregluna í ii. lið b-liðar í 9. lið.
- a) Einingin er áhættufjármagnsfyrirtæki, verðbréfasjóður, fjárhaldssjóður eða sambærileg eining sem byggir starfsemi sína á fjárfestingu í fjáreignum í því skyni að hagnast á heildarvöxtum þeirra í formi vaxta eða arðs og breytinga á gangvirði. Samkvæmt IAS-staðli 28 og IAS-staðli 31 er heimilt að undanskilja slíkar fjárfestingar frá gildissviði þeirra, að því tilskildu að þær séu metnar á gangvirði í gegnum rekstrarreikning. Eining má beita sömu reikningsskilaðferð á aðrar fjárfestingar sem stjórnað er á grunni heildarvöxtunar en áhrif einingarinnar á þær nægja ekki til að þær falli undir gildissvið IAS-staðals 28 eða IAS-staðals 31.
- b) Einingin á fjáreignir og fjárskuldir og áhætta, af einum eða fleiri toga, skiptist á þær og þeirri áhættu er stjórnað og hún er metin á gangvirðisgrunni í samræmi við skjalfesta stefnu í eigna- og skuldastjórnun. Sem dæmi má taka einingu sem hefur gefið út „sérhannaðar afurðir“ sem í eru margar innbyggðar afleiður og hún stjórnar áhættunni sem af því stafar á gangvirðisgrunni með því að nota samsetningu afleiðufjármálagerna og annarra fjármálagerna sem eru ekki afleiður. Sambærilegt dæmi væri eining sem veitir lán með föstum vöxtum og stjórnar viðmiðunarvaxtaáhættunni, sem af því stafar, með því að nota samsetningu á afleiðufjármálagernum og öðrum fjármálagernum sem eru ekki afleiður.
- c) Einingin er váttryggjandi sem á safn fjáreigna, stjórnar því safni til að heildarvöxtunin verði sem mest (þ.e. vextir eða arður og breytingar á gangvirði) og metur árangur sinn á þeim grunni. Tilgangurinn með verðbréfasafninu getur verið að styðja við sérstakar skuldir, eigið fé eða hvort tveggja. Ef tilgangurinn með verðbréfasafninu er að styðja við sérstakar skuldir kann að vera unnt að uppfylla skilyrðið í ii. lið b-liðar í 9. lið vegna eignanna án tillits til þess hvort váttryggjandinn stjórnar einnig og metur skuldirnar á gangvirðisgrunni. Skilyrðið í ii. lið b-liðar í 9. lið er unnt að uppfylla þegar markmið váttryggjanda er að fá sem mesta heildarvöxtun eigna þegar til lengri tíma er litið, jafnvel þótt fjárhæðir, sem handhafar hlutdeildarsamninga innleysa, séu undir öðrum þáttum komnar, s.s. fjárhæð ágóða á styttra tímabili (t.d. ári), eða fari eftir ákvörðun váttryggjanda.
- AG4J Eins og bent er á hér að framan fer þetta skilyrði eftir aðferðinni sem einingin notar til að stjórna og meta árangur flokks viðkomandi fjármálagerna. Í samræmi við það (með fyrirvara um kröfur um tilgreiningu við upphaflega færslu) skal eining, sem tilgreinir fjármálagerning á gangvirði í gegnum rekstrarreikning á grundvelli þessa skilyrðis, tilgreina þannig alla hæfa fjármálagerna sem hún stjórnar og metur saman .
- AG4K Gögn um stefnu einingarinnar þurfa ekki að vera ítarleg en skulu vera fullnægjandi til að sýnt sé fram á að farið er að ii. lið b-liðar í 9. lið. Ekki er gerð krafa um að hver einasti liður sé skjalfestur heldur geti gögnin tekið til hvers eignasafns fyrir sig. Ef það kemur t.d. skýrt fram í árangursstjórnunarkerfi deildar — sem lykilstjórnendur einingarinnar hafa samþykkt — að mat á árangri deildarinnar sé miðað við heildarvöxtun er ekki þörf á frekari skjalfestingu til að sýna fram á að farið er að ii. lið b-liðar í 9. lið.

Virkir vextir

- AG5 Í sumum tilvikum eru fjáreignir keyptar á mjög niðursettu verði sem endurspeglar það útlánatap sem orðið hefur. Einingar telja slíkt útlánatap, sem orðið hefur, með í áætluðu sjóðstreymi þegar virkir vextir eru reiknaðir.
- AG6 Þegar eining beitir virku vaxtaaðferðinni afskrifar hún yfirleitt allar þóknarir, greitt eða móttekið endurgjald, viðskiptakostnað og annað yfirverð eða afföll við útreikninga á virkum vöxtum umfram áætlaðan endingartíma gerningsins. Styttra tímabil er þó notað ef um er að ræða tímabilið sem þóknarinnar, greitt eða móttekið endurgjald, viðskiptakostnaður, yfirverð eða afföll taka til. Þetta á við þegar breytan, sem þóknun, greitt eða móttekið endurgjald, viðskiptakostnaður, yfirverð eða afföll tengist, er endurákvörðuð miðað við markaðsvexti áður en kemur að væntanlegum gjalddaga gerningsins. Í því tilviki er viðeigandi afskriftatímabil tímabilið að næsta endurákvörðunardegi vaxtakjara. Ef t.d. yfirverð eða undirverð gernings með breytilegum vöxtum endurspeglar uppsafnaða vexti af gerningnum frá því að vextir voru síðast greiddir, eða breytingar á markaðsvöxtum frá því að breytilegir vextir voru endurákvörðuðir miðað við markaðsvexti, er hann afskrifaður fram að næsta degi þegar breytilegir vextir eru endurákvörðuðir miðað við markaðsvexti. Þetta stafar af því að yfirverðið eða undirverðið tengist tímabilinu að næsta vaxtaákvörðunardegi vegna þess að breytan, sem yfirverðið eða undirverðið tengist (þ.e. vextirnir), er endurákvörðuð miðað við markaðsvexti. Ef á hinn bóginn yfirverðið eða undirverðið stafar af breytingu á áhættuálaginu á þeim breytilegu vöxtum, sem tilgreindir eru í gerningnum, eða öðrum breytum, sem ekki eru ákvörðuðar miðað við markaðsvexti, er yfirverð eða afföll afskrifað á væntum gildistíma gerningsins.

- AG7 Þegar um er að ræða fjáreignir með breytilegum vöxtum og fjárskuldir með breytilegum vöxtum breytast virkir vextir við reglulegt endurmat sjóðstreymis til að endurspegla hreyfingar á markaðsvöxtum. Ef fjáreign með breytilegum vöxtum eða fjárskuld með breytilegum vöxtum er færð upphaflega við fjárhæð, sem er jöfn höfuðstól viðskiptakröfu eða -skuldar á gjalddaga, hefur endurmat á framtíðarvaxtagreiðslum yfirleitt engin veruleg áhrif á bókfært verð eignarinnar eða skuldarinnar.
- AG8 Ef eining endurskoðar áætlaðar útgreiðslur eða inngreiðslur sínar skal hún leiðréttá bókfært verð fjáreignarinnar eða fjárskuldarinnar (eða flokks fjármálagerninga) til að endurspegla raunverulegt og endurskoðað áætlað sjóðstreymi. Einingin endurreiknar bókfærða verðið með því að reikna núvirði áætlaðs framtíðarsjóðstreymis á upphaflegum, virkum vöxtum fjármálagerningsins. Leiðréttingin er færð sem tekjur eða gjöld í rekstrarreikningi. Sé fjáreign endurflokkuð í samræmi við lið 50B, 50D eða 50E og einingin hækkar síðan mat sitt á inngreiðslum vegna aukins endurheimtanleika þessara inngreiðslna skal færa áhrif þeirrar aukningar sem leiðréttingu á virkum vöxtum frá þeim degi er matinu var breytt, en ekki sem leiðréttingu á bókfærðu verði eignarinnar á þeim degi er matinu var breytt.

Afleiður

- AG9 Dæmigerðar afleiður eru framtíðarsamningar og framvirkir, skipti- og valréttarsamningar. Afleiða hefur yfirleitt grundvallarfjárhæð sem er gjaldmiðilsfjárhæð, fjöldi hlutabréta, fjöldi þyngdar- eða magneininga eða annarra eininga sem eru tilgreindar í samningnum. Í afleiðugerningi er þess þó ekki krafist að handhafi eða seljandi afleiðugernings greiði eða móttaki grundvallarfjárhæðina við gildistöku samningsins. Á hinn bóginn gæti verið gerð krafa í afleiðusamningi um fasta greiðslu eða greiðslu fjárhæðar sem getur breyst (en ekki í hlutfalli við breytingu á því sem liggur til grundvallar) vegna einhverra atburða í framtíðinni sem tengjast ekki grundvallarfjárhæðinni. Í samningi gæti t.d. verið krafist fastrar fjárhæðar, sem nemur 1000 GE ⁽¹⁾, ef sex mánaða LIBOR-vextir hækka um 100 grunnstig. Slíkur samningur er afleiða jafnvel þótt grundvallarfjárhæð sé ekki tilgreind.
- AG10 Skilgreining á afleiðu í þessum staðli tekur til samninga sem eru greiddir upp í heild með afhendingu á því sem liggur til grundvallar (t.d. framvirkur samningur um að kaupa skuldagering á föstum vöxtum). Eining getur verið aðili að samningi um að kaupa eða selja ófjárhagslegan lið sem hægt er að gera upp með handbæru fé eða öðrum fjármálagerningi eða með skiptum á fjármálagerningum (t.d. samningi um að kaupa eða selja vöru á föstu verði á tilgreindum degi í framtíðinni). Slíkur samningur fellur innan gildissviðs þessa staðals nema hann hafi verið gerður og gildi áfram tegi að afhending fari fram á ófjárhagslegum lið í samræmi við áætlaða þörf einingarinnar fyrir kaup, sölu eða notkun (sjá 5.–7. lið).
- AG11 Eitt sem er einkennandi fyrir afleiðu er að hrein upphafsfrjárfesting vegna hennar er lægri en gerð væri krafa um vegna annarra samningsgerða sem vænta mætti að hefðu sambærilega svörun gagnvart breytingum á markaðsþáttum. Valréttarsamningur fellur að þeirri skilgreiningu vegna þess að yfirverðið er lægra en sú frjárfesting sem þyrfti til að öðlast fjármálagerninginn sem liggur til grundvallar og valrétturinn er tengdur. Gjaldmiðlaskipti, sem krefjast í upphafi skipta á mismunandi gjaldmiðlum á jöfnu gangvirði, falla að skilgreiningunni vegna þess að hrein upphafsfrjárfesting þeirra er núll.
- AG12 Reglubundin kaup eða sala leiðir til fastrar verðskuldbindingar frá viðskiptadegi til uppgjörsdags sem fellur að skilgreiningunni á afleiðu. Vegna þess hve skuldbindingin nær yfir skamman tíma er hún þó ekki færð sem afleiðufjármálagerningur. Í þessum staðli er fremur kveðið á um sérstaka reikningsskilaaðferð fyrir þess háttar reglubundna samninga (sjá 38. lið og liði AG53–AG56).
- AG12A Skilgreiningin á afleiðu á við ófjárhagslegar breytur sem eiga ekki sérstaklega við neinn aðila að samningnum. Þær taka til vísitölu vegna tjóns af völdum jarðskjálfta á tilteknu svæði og vísitölu fyrir hitastig í tiltekinni borg. Ófjárhagslegar breytur, sem eiga sérstaklega við aðila að samningnum, taka t.d. til elds sem brýst út, eða ekki, og skemmir eða eyðileggur eign aðila að samningnum. Breyting á gangvirði ófjárhagslegrar eignar á sérstaklega við eigandann ef gangvirðið endurspeglar ekki aðeins breytingar á markaðsverði slíkra eigna (fjárhagsleg breyta) heldur einnig ástand tilgreindrar, ófjárhagslegrar eignar (ófjárhagsleg breyta). Ef t.d. ábyrgð á hrakvirði tiltekinnar bifreiðar gerir ábyrgðaraðila óvarinn fyrir áhættu af breytingum á efnislegu ástandi bifreiðarinnar á breytingin á hrakvirðinu sérstaklega við eiganda bifreiðarinnar.

Viðskiptakostnaður.

- AG13 Í viðskiptakostnaði felast þóknun og umboðslaun til umboðsmanna (þ.m.t. starfsfólk sem starfar sem söluaðilar), ráðgjafa, verðbréfamiðlara og -sala, álögur eftirlitsstofnana og verðbréfamarkaða og skattar og gjöld vegna eigendaskipta. Viðskiptakostnaður tekur ekki til yfirverðs eða undirverðs á skuldagerningum, fjármögnunarkostnaðar eða innri stjórnunar- eða umslukostnaðar.

⁽¹⁾ Í þessum staðli eru fjárhæðir tilgreindar í „gjaldmiðilseiningum“ (GE).

Fjáreignir og fjárskuldir sem eru ætlaðar til veltuviðskipta

- AG14 Viðskipti felast yfirleitt í virkum og tíðum kaupum og sölu og fjármálagerningar sem eru ætlaðir til veltuviðskipta eru notaðir með það að markmiði að mynda hagnað af skammvinnnum sveiflum í verði eða hlutdeild söluaðila.
- AG15 Til veltufjárskulda teljast:
- afleiðuskuldir sem eru ekki færðar sem áhættuvarnargerningar,
 - skuldbindingar um að afhenda fjáreignir sem skortseljandi (þ.e. eining sem selur fjáreignir sem hún hefur fengið að láni og á ekki enn þá) hefur fengið að láni,
 - fjárskuldir, sem stofnað er til í þeim tilgangi að kaupa þær aftur í náinni framtíð (t.d. skráður skuldagerningur sem útgefandi getur keypt aftur í náinni framtíð eftir því hvaða breytingar verða á gangvirði hans) og
 - fjárskuldir, sem eru hluti safns skilgreindra fjármálagerninga sem er stýrt sameiginlega og gögn sýna nýlegt mynstur skammtímahagnaðar á því.

Það, að skuld er notuð til að fjármagna viðskiptastarfsemi, felur í sjálfu sér ekki í sér að skuldin sé veltufjárskuld.

Fjárfestingar til gjalddaga

- AG16 Eining hefur ekki augljós áform um að eiga fjárfestingu í fjáreign með föstum gjalddaga fram til gjalddaga ef:
- einingin áformar að halda fjáreigninni í óskilgreindan tíma,
 - einingin er reiðubúin að selja fjáreignina (nema einstakar aðstæður komi upp og ekki er sannjarnt að ætlast til að einingin hefði getað gert ráð fyrir þeim) til að bregðast við breytingum á markaðsvöxtum eða -áhættu, lausafjörþörf, breytingum á framboði og ávöxtun á öðrum fjárfestingum, breytingum á fjármögnunarkostum og -skilmálum eða breytingum á gengisáhættu erlendra gjaldmiðla eða
 - útgefandi á rétt á að gera upp fjáreignina með fjárhæð sem er verulega lægri en afskrifað kostnaðarverð.
- AG17 Skuldagerningur með breytilegum vöxtum getur uppfyllt skilyrði fyrir fjárfestingu til gjalddaga. Eiginfjárgerningar geta ekki verið fjárfestingar til gjalddaga annaðhvort vegna þess að líftími þeirra er ótakmarkaður (s.s. almennra hlutabréfa) eða vegna þess að fjárhæðirnar, sem handhafi kann að fá, geta breyst þannig að ekki er unnt að ákvarða þær fyrir fram (eins og á við um kauprétt á hlutum, kaupheimildir og sambærileg réttindi). Að því er varðar skilgreininguna á fjárfestingum til gjalddaga merkja fastar eða ákvarðanlegar greiðslur og fastir gjalddagar að fjárhæðir og dagsetningar greiðslna til handhafa, s.s. greiðslur vaxta og höfuðstóls, eru sammingsbundnar. Veruleg hætta á vanskilum útilokar ekki að fjáreign sé flokkuð til gjalddaga, svo framarlega sem sammingsbundnar greiðslur eru fastar eða útreiknanlegar og að hin skilyrðin fyrir þeirri flokkun séu uppfyllt. Ef skilmálar skuldagernings án gjalddaga kveða á um vaxtagreiðslur í ótiltekinn tíma er ekki unnt að flokka gerninginn til gjalddaga vegna þess að ekki er um neinn gjalddaga að ræða.
- AG18 Skilyrðin fyrir flokkun fjárfestingar til gjalddaga eru uppfyllt fyrir fjáreign sem útgefandi getur innkallað ef handhafi áformar og hefur getu til að halda henni þar til hún er innkölluð eða til gjalddaga og handhafi myndi endurheimta nánast allt bókfært verð hennar. Kaupréttur útgefanda, ef hann er nýttur, flýttir einfaldlega gjalddaga eignarinnar. Ef fjáreignin hins vegar er innkallanleg á forsendu sem myndi leiða til þess að handhafi endurheimti ekki nánast allt bókfært verð hennar er ekki unnt að flokka fjáreignina sem fjárfestingu til gjalddaga. Einingin tekur tillit til greidds yfirverðs, ef eitthvert er, og eignfærðs viðskiptakostnaðar við ákvörðun á því hvort nánast allt bókfært verð endurheimtist.
- AG19 Fjáreign, sem er innleysanleg (þ.e. handhafi hefur rétt á að krefjast þess að útgefandi endurgreiði eða innleysi fjáreignina fyrir gjalddaga), er ekki hægt að flokka sem fjárfestingu til gjalddaga vegna þess að það, að greiða fyrir sölubátt í fjáreign, er í ósamræmi við yfirlýst áform um að eiga hana til gjalddaga.
- AG20 Gangvirði hentar betur sem mat á flestum fjáreignum en afskrifað kostnaðarverð. Flokkunin til gjalddaga er undantekning en aðeins ef einingin hefur augljós áform um og getu til að halda fjárfestingunni fram til gjalddaga. Þegar aðgerðir einingar skapa efasemdir um áform hennar og getu til að eiga slíkar fjárfestingar fram til gjalddaga útiloka ákvæði 9. liðar notkun undanþágu í hæfilega langan tíma.

- AG21 Neyðaraðstæður, sem eru aðeins hverfandi líkur á að skapist, s.s. bankaáhlauþ sparifjáreigenda eða svipaðar aðstæður sem hafa áhrif á váttryggjanda, er nokkuð sem einingin metur ekki við ákvörðun á því hvort hún hafi augljós áform og getu til að halda fjárfestingu fram til gjalddaga.
- AG22 Sala fyrir gjalddaga gæti fullnægt skilyrðinu í 9. lið — og þess vegna ekki vakið spurningu um áform einingarinnar um að eiga aðrar fjárfestingar fram til gjalddaga — ef unnt er að rekja hana til einhvers af eftirfarandi:
- lánstraust útfanda hefur rýrnað verulega. Sala, sem fylgir í kjölfar lækkunar á lánsþæfismati utanaðkomandi matsaðila, vekti t.d. ekki endilega spurningu um áform einingarinnar um að eiga aðrar fjárfestingar fram að gjalddaga ef lækkunin sýnir verulega rýrnun á lánstrausti útfandans ef metið er út frá lánsþæfismati við upphaflega færslu. Ef eining notar innra lánsþæfismat til að meta áhættu geta breytingar á slíku innra mati einnig stuðlað að því að greina útfendur með verulega skerðingu á lánstrausti, að því tilskildu að aðferð einingarinnar við að skipta niður innra mati og breytingum á því gefi samræmt, áreiðanlegt og hlutlægt mat á lánsþæfingum útfendanna. Ef vísbending er um að fjáreign hafi rýrnað í verði (sjá 58. og 59. lið) telst skerðing á lánstrausti oft vera veruleg.
 - breytingar á skattalögum þar sem skattaafsláttur af vöxtum af fjárfestingu til gjalddaga er lagður niður eða lækkaður verulega (en ekki breyting á skattalögum þar sem endurskoðað er jaðarskatthlutfall á vaxtatekjum),
 - meiri háttar sameining fyrirtækja eða meiri háttar sala (s.s. sala starfsþáttar), sem útheimtir að seldar verði eða yfirfærðar fjárfestingar til gjalddaga til að viðhalda núverandi vaxta- eða áhættustöðu útlána (þótt sameining fyrirtækjanna sé atburður sem er á valdi einingarinnar geta breytingarnar á fjárfestingasafni hennar í því skyni að halda vaxtaáhættustöðu eða áhættustefnu í útlánunum verið afleiðingar fremur en að þær séu fyrirséðar),
 - breyting á lagaákvæðum eða kröfum eftirlitsyfyrvalda, sem annaðhvort breyta verulega því sem telst leyfileg fjárfesting eða því sem telst hámark tiltekinna gerða fjárfestinga og veldur því að eining ráðstafar fjárfestingu til gjalddaga,
 - verulega hertar reglur um eigið fé í starfsgreininni valda því að einingin þarf að minnka við sig með því að selja fjárfestingar til gjalddaga,
 - veruleg aukning á áhættustigi í fjárfestingum til gjalddaga sem notaðar eru vegna reglna um áhættuþekjuhlutfall fjármagns.
- AG23 Eining hefur ekki sýnt fram á getu til að eiga fjárfestingu í fjáreign með föstum gjalddaga fram til gjalddaga ef:
- hún hefur ekki fjármagn til ráðstöfunar til að halda áfram að fjármagna fjárfestinguna fram að gjalddaga eða
 - hún er háð gildandi lagalegum eða öðrum takmörkunum sem gætu komið í veg fyrir áform hennar um að eiga fjáreignina fram að gjalddaga. (Kaupréttur útfanda þarf þó ekki að koma í veg fyrir áform einingar um að eiga fjáreign fram að gjalddaga — sjá lið AG18.)
- AG24 Aðrar aðstæður en þær sem lýst er í liðum AG16–AG23 geta bent til þess að einingin hafi ekki augljós áform um að eiga fjárfestingu fram að gjalddaga.
- AG25 Eining metur ekki eingöngu áform sín og getu til að eiga fjárfestingar til gjalddaga fram að gjalddaga þegar þessar fjáreignir eru upphaflega færðar heldur einnig á hverri dagsetningu efnahagsreiknings eftir það.

Útlán og viðskiptakröfur

- AG26 Fjáreign, sem er ekki afleiða, með föstum eða útreiknanlegum greiðslum (þ.m.t. útlánseignir, viðskiptakröfur, fjárfestingar í skuldageringum og inneignir í bönkum) gætu hugsanlega fallið að skilgreiningunni á útlánunum og viðskiptakröfum. Fjáreign, sem er skráð á virkum markaði (s.s. skráður skuldageringur, sjá lið AG71), fellur þó ekki að skilgreiningunni á útláni eða viðskiptakröfu. Fjáreignir sem ekki falla að skilgreiningu á útlánunum og viðskiptakröfum má flokka sem fjárfestingar til gjalddaga ef þær uppfylla skilyrði fyrir þeirri flokkun (sjá 9. lið og liði AG16–AG25). Við upphaflega færslu fjáreignar, sem í öðrum tilvikum væri flokkuð sem útlán eða viðskiptakrafa, má eining tilgreina hana sem fjáreign á gangvirdi í gegnum rekstrarreikning eða til sölu.

INNBYGGÐAR AFLEIÐUR (10.–13. liður)

- AG27 Ef hýsilsamningur um eftirstæða hlutdeild í hreinum eignum einingar hefur ótilgreindan binditíma eða hann er ekki fyrir fram ákveðinn eru efnahagsleg einkenni hans og áhætta þau sömu og eiginfjárgernings og innbyggð afleiða þyrfti að hafa einkenni eigin fjár, sem tengist sömu einingu, til að geta talist nátengd. Ef hýsilsamningurinn er ekki eiginfjárgerningur og fellur að skilgreiningu á fjármálagerningi eru fjárhagsleg einkenni hans og áhætta þau sömu og skuldagerings.
- AG28 Innbyggð afleiða án valréttar (s.s. innbyggð, framvirk afleiða eða innbyggð skiptiafleiða) er aðgreind frá hýsilsamningnum samkvæmt tilgreindum eða innföldum skilmálum sem leiða til þess að gangvirði gerningsins verður núll við upphaflega færslu. Innbyggð afleiða byggð á valrétti (s.s. innbyggðum sölurétti, kauprétti, vaxtaþaki eða vaxtagólfi eða skiptirétti) er aðgreind frá hýsilsamningnum samkvæmt tilgreindum skilmálum valréttarþáttarins. Upphaflegt bókfært verð aðalgeringsins er eftirstæð fjárhæð eftir að innbyggða afleiðan hefur verið aðgreind.
- AG29 Yfirleitt er farið með margar innbyggðar afleiður í einum gerningi eins og um væri að ræða eina samsetta, innbyggða afleiðu. Innbyggðar afleiður, sem flokkaðar eru sem eigið fé (sjá IAS-staðal 32), eru þó færðar aðgreindar frá þeim sem eru flokkaðar sem eignir eða skuldir. Auk þess eru þær í aðgreindum færslum ef fleiri en ein innbyggð afleiða er í gerningi og þær afleiður tengjast mismunandi áhættu og auðvelt er að aðgreina afleiðurnar og þær eru óháðar innbyrðis.
- AG30 Efnahagsleg einkenni og áhætta vegna innbyggðu afleiðunnar eru ekki í nánnum tengslum við hýsilsamninginn (a-liður 11. liðar) í eftirfarandi dæmum. Í þessum dæmum færir eining innbyggðu afleiðuna aðgreinda frá hýsilsamningnum, að því tilskildu að skilyrðin í b- og c-lið 11. liðar séu uppfyllt:
- söluréttur, sem er innbyggður í gerningi sem gerir handhafa kleift að krefja útgefanda um að kaupa aftur gerninginn gegn handbæru fé eða öðrum eignum sem er breytilegt og fer eftir breytingum á eigin fé, hrávöruverði eða -vísitölu, er ekki nátengdur grunnskuldagerningi,
 - kaupréttur, sem innbyggður er í eiginfjárgerning sem gerir útgefanda kleift að kaupa hann aftur á tilgreindu verði, er ekki nátengdur aðaleiginfjárgerningi frá sjónarhóli handhafa (frá sjónarhóli útgefanda er kauprétturinn eiginfjárgerningur að því tilskildu að hann uppfylli skilyrði fyrir þeirri flokkun samkvæmt IAS-staðli 32 en þar með fellur hann utan gildissviðs þessa staðals),
 - valréttur eða sjálfvirkt ákvæði um að framlengja tímabilið sem eftir er fram að gjalddaga skuldagerings er ekki nátengt grunnskuldagerningi nema samtímis sé gerð leiðrétting á því sem næst gildandi markaðsvöxtum þegar framlengingin á sér stað. Ef eining gefur út skuldagerning og handhafi þess skuldagerings gefur út kauprétt á skuldagerningnum til þriðja aðila lítur útgefandinn svo á að kauprétturinn framlengi tímabilið til gjalddaga skuldageringsins, að því tilskildu að útgefandinn geti gert kröfu um að taka þátt í eða greiða fyrir endurmarkaðssetningu skuldageringsins vegna þess að kauprétturinn hafi verið nýttur,
 - vísitölutryggðir vextir miðaðir við vísitölu eigin fjár eða afborganir af höfuðstól sem eru innbyggðar í grunnskuldagerning eða váttryggingarsamning — vaxtafjárhæðin eða afborgunin er þá vísitölutryggð miðað við verðgildi eiginfjárgerninganna — eru ekki nátengdir grunngerningnum vegna þess að áhættan, sem felst í hýsilsamningnum og innbyggðu afleiðunni, er ekki af sama toga,
 - vísitölutryggðir vextir miðaðir við vísitölu hrávöru eða afborganir af höfuðstól sem eru innbyggðir í grunnskuldagerning eða váttryggingarsamning — vaxtafjárhæðin eða afborgunin er þá vísitölutryggð miðað við verð á hrávöru (s.s. gulli) — eru ekki nátengdir grunngerningnum vegna þess að áhættan, sem felst í hýsilsamningnum og innbyggðu afleiðunni, er ekki af sama toga,
 - breytingarþáttur eigin fjár, sem er innbyggður í breytanlegan eiginfjárgerning, er ekki nátengdur grunnskuldagerningi frá sjónarhóli handhafa (frá sjónarhóli útgefanda er breytingarvalréttur eigin fjár eiginfjárgerningur og fellur utan gildissviðs þessa staðals, að því tilskildu að hann uppfylli skilyrði fyrir þeirri flokkun samkvæmt IAS-staðli 32),
 - Kaup-, sölu- eða fyrirframgreiðsluréttur, sem er innbyggður í hýsilskuldadasamning eða hýsiltryggingasamning, er ekki nátengdur hýsilsamningi nema innlausnarverð valréttarsamningsins sé u.þ.b. hið sama á hverri innlausnardagsetningu og afskrifað kostnaðarverð grunnskuldageringsins eða bókfært verð hýsiltryggingasamningsins. Frá sjónarhóli útgefanda breytanlegs skuldagerings með innbyggðum kaup- eða sölurétti fer matið á því hvort kaup- eða sölurétturinn sé nátengdur hýsilskuldadasamningi fram áður en eiginfjárbátturinn er aðskilinn samkvæmt IAS-staðli 32,

- h) útlánaáhættuafleiður, sem eru innbyggðar í grunnskuldagerning og gera öðrum aðilanum („rétthafa“) kleift að yfirfæra lánsáhættu vegna tiltekinnar viðmiðunareignar, þrátt fyrir að hann eigi hana ekki, til hins aðilans („ábyrgðaraðilans“), eru nátengdar grunnskuldagerningi. Slíkar útlánaáhættuafleiður gera ábyrgðaraðilanum kleift að taka á sig lánsáhættu í tengslum við tiltekna eign án þess að eiga hana með beinum hætti.

- AG31 Dæmi um samsettan gerning er fjármálagerningur sem veitir handhafa rétt til að selja útgefandanum fjármálagerninginn til baka í skiptum fyrir handbært fé eða aðrar fjáreignir, en fjárhæðin fer eftir breytingum á vísitölu eigin fjár eða hrávöru sem getur hækkað eða lækkað („innleysanlegur gerningur“). Að því tilskildu að útgefandi tilgreini ekki innleysanlegan gerning við upphaflega færslu sem fjárskuld á gangvirði í gegnum rekstrarreikning er gerð krafa um að aðgreina innbyggða afleiðu (þ.e. vísitölutryggða afborgun af höfuðstólum) skv. 11. lið vegna þess að hýsilsamningurinn er skuldagerningur skv. lið AG27 og vísitölutryggð afborgun af höfuðstól er ekki í nánum tengslum við grunnskuldagerning skv. a-lið liðar AG30. Vegna þess að afborgunin af höfuðstólum getur hækkað eða lækkað er innbyggða afleiðan valréttarlaus afleiða og verðgildi hennar miðast við vísitölu breytunnar sem liggur til grundvallar.
- AG32 Þegar um er að ræða innleysanlegan gerning, sem hægt er að skila aftur hvenær sem er gegn hlutfallslegum hluta handbærs fjár af ígildi hreins verðgildis eignar einingar (s.s. einingar í opnum verðbréfasjóði eða einhvers konar einingategndum fjárfestingarvörum), eru áhrifin þau, af því að sundurgreina innbyggða afleiðu og færa hvern þátt sérstaklega, að samsetti gerningurinn er metinn á innlausnarverðinu, sem er greiðsluhæft miðað við dagsetningu efnahagsreiknings, ef handhafi hefur nýtt rétt sinn til að selja útgefandanum aftur gerninginn.
- AG33 Efnahagsleg einkenni og áhætta vegna innbyggðrar afleiðu eru nátengd efnahagslegum einkennum og áhættu vegna hýsilsamningsins í eftirfarandi dæmum. Í þessum dæmum færir eining innbyggðu afleiðuna ekki aðgreinda frá hýsilsamningnum:
- a) Innbyggð afleiða þar sem til grundvallar liggja vextir eða vaxtavísitala sem geta breytt fjárhæð vaxta sem annars yrði greidd eða móttækin vegna vaxtaberandi hýsilskuldadasamnings eða váttryggingasamnings er nátengd hýsilsamningnum nema hægt sé að greiða samsetta samninginn þannig að handhafi endurheimti ekki að verulegu leyti alla færða fjárfestingu sína eða að innbyggða afleiðan geti a.m.k. tvöfaldað upphaflega ávöxtun handhafans á hýsilsamningnum og gæti gefið af sér ávöxtun sem er a.m.k. tvisvar sinnum sú markaðsávöxtun sem gæti fengist með samningi með sömu skilmálum og hýsilsamningurinn.
- b) Innbyggð gólf eða þak á vöxtum á skuldadasamningi eða váttryggingasamningi er nátengt hýsilsamningnum að því tilskildu að þakið sé jafnt eða hærra en markaðsvextir og gólfíð sé jafnt og eða lægra en markaðsvextir þegar samningurinn er gefinn út og vogun (e. leverage) þaksins eða gólfsins sé ekki í tengslum við hýsilsamninginn. Eins eru ákvæði í samningi um kaup eða sölu á eign (t.d. hrávöru) sem ákvarða þak og gólf á verðið, sem verður greitt eða móttækið fyrir eignina, nátengd hýsilsamningi ef bæði þakið og gólfíð voru í tapi í upphafi og eru ekki vöguð,
- c) Innbyggð afleiða í erlendum gjaldmiðli, sem gefur af sér afborganir af höfuðstól eða vaxtagreiðslur sem eru tilgreindar í erlendum gjaldmiðli og er innbyggð í grunnskuldagerning (t.d. verðbréf í tveimur gjaldmiðlum), er í nánum tengslum við grunnskuldagerninginn. Slík afleiða er ekki greind frá aðalgerningnum vegna þess að í IAS-staðli 21 er þess krafist að ágóði og tap á peningalegum liðum séu færð í rekstrarreikningi,
- d) Afleiða í erlendum gjaldmiðli, sem er innbyggð í hýsilsamning, sem er váttryggingasamningur eða er ekki fjármálagerningur (s.s. samningur um kaup eða sölu á ófjárhagslegum lið þar sem verðið er tilgreint í erlendum gjaldmiðli), er nátengd hýsilsamningi að því tilskildu að hún sé ekki vöguð, feli ekki í sér valrétt og í henni sé gerð krafa um greiðslur sem tilgreindar eru í einum af eftirfarandi gjaldmiðlum:
- i. starfrækslugjaldmiðli mikilvægs aðila að samningnum,
 - ii. gjaldmiðlinum, sem verð tengdrar vöru eða þjónustu er að jafnaði tilgreint í við kaup eða afhendingu í heimsviðskiptum (s.s. bandarískur dalur í hráoliuviðskiptum) eða
 - iii. gjaldmiðli sem er almennt notaður í samningum við kaup eða sölu ófjárhagslegra liða í efnahagsumhverfinu þar sem viðskiptin eiga sér stað (t.d. tiltölulega stöðugur og greiðsluhæfur gjaldmiðill sem er yfirleitt notaður í staðbundnum viðskiptum eða utanríkisverslun).

- e) Innbyggður fyrirframgreiðsluvalréttur í hreinum vaxtagreiðslulána- eða höfuðstólslánaræmum er nátengdur hýsilsamningi að því tilskildu að hýsilsamningurinn i) stafi upphaflega af aðgreiningu á rétti til samningsbundins sjóðstreymis frá fjármálagerningi, sem, í og af sjálfum sér, fól ekki í sér innbyggða afleiðu, og ii) felur ekki í sér neina skilmála sem ekki er að finna í upphaflega grunnskuldaskilningnum,
- f) innbyggð afleiða í aðalleigusamningi er nátengd hýsilsamningi ef innbyggða afleiðan er i) verðbólgutengd vísitala, s.s. leiguvísitala sem miðast við vísitölu neysluvöru (að því tilskildu að leigan sé ekki voguð og vísitalan tengist verðbólgu í eigin efnahagsumhverfi einingarinnar), ii) skilyrt leiga, sem byggist á tengdri sölu, eða iii) skilyrt leiga sem miðast við breytilega vexti,
- g) Einingarbundinn þáttur, sem er innbyggður í hýsilfjármálagerning eða hýsiltryggingasamning, er nátengdur hýsilgerningnum eða hýsilsamningnum ef greiðslur, tilgreindar í tiltekinni einingu, eru metnar á gildandi einingarverði sem endurspeglar gangvirði eigna sjóðsins. Einingarbundinn þáttur er samningsbundinn skilmáli þar sem krafist er greiðslu sem er tilgreind í einingum innri eða ytri fjárfestingarsjóðs,
- h) Afleiða, sem er innbyggð í váttryggingasamning, er nátengd hýsiltryggingasamningi ef innbyggða afleiðan við hýsiltryggingasamningurinn eru svo háð hvor öðru að eining getur ekki metið innbyggðu afleiðuna sérstaklega (þ.e. án þess að taka tillit til hýsilsamningsins).

Gerningar með innbyggðum afleiðum

AG33A Þegar eining verður aðili að blönduðum (sam tengdum) gerningi með einni innbyggðri afleiðu eða fleiri er gerð krafa um það í 11. lið að einingin auðkenni allar slíkar innbyggðar afleiður, meti hvort þörf sé á að halda henni aðgreindri frá hýsilsamningnum og, að því er varðar þær sem nauðsynlegt er að aðgreina, meti afleiðurnar á gangvirði við upphaflega færslu og eftir það. Þessar kröfur geta verið flóknari eða leitt til þess að matið verður ekki eins áreiðanlegt og mat á öllum gerningnum á gangvirði í gegnum rekstrarreikning. Af þeim sökum er heimilt samkvæmt þessum staðli að gerningurinn í heild sé tilgreindur á gangvirði í gegnum rekstrarreikning.

AG33B Nota má þess háttar tilgreiningu hvort sem gerð er krafa um það í 11. lið að innbyggðar afleiður skuli aðgreindar frá hýsilsamningnum eða að slík aðgreining sé óheimil. Á hinn bóginn væri ekki réttlæt看legt skv. lið 11A að tilgreina blandaða (sam tengda) gerninginn á gangvirði í gegnum rekstrarreikning í þeim tilvikum sem sett eru fram í a- og b-lið í lið 11A vegna þess að með því væri ekki verið að einfalda hlutina eða auka áreiðanleika.

FÆRSLA OG AFSKRÁNING (sjá 14.–42. lið)

Upphafleg færsla (14. liður)

AG34 Meginreglan í 14. lið hefur það í för með sér að eining færir öll samningsbundin réttindi og skuldbindingar samkvæmt afleiðum í efnahagsreikningi sem eignir og skuldir, eftir því sem við á, að undanskildum afleiðum sem koma í veg fyrir að yfirfærsla fjáreigna sé færð sem sala (sjá lið AG49). Ef yfirfærsla fjáreignar uppfyllir ekki skilyrði um afskráningu færir yfirtökuaðili ekki yfirfærðu eignina sem eign sína (sjá lið AG50).

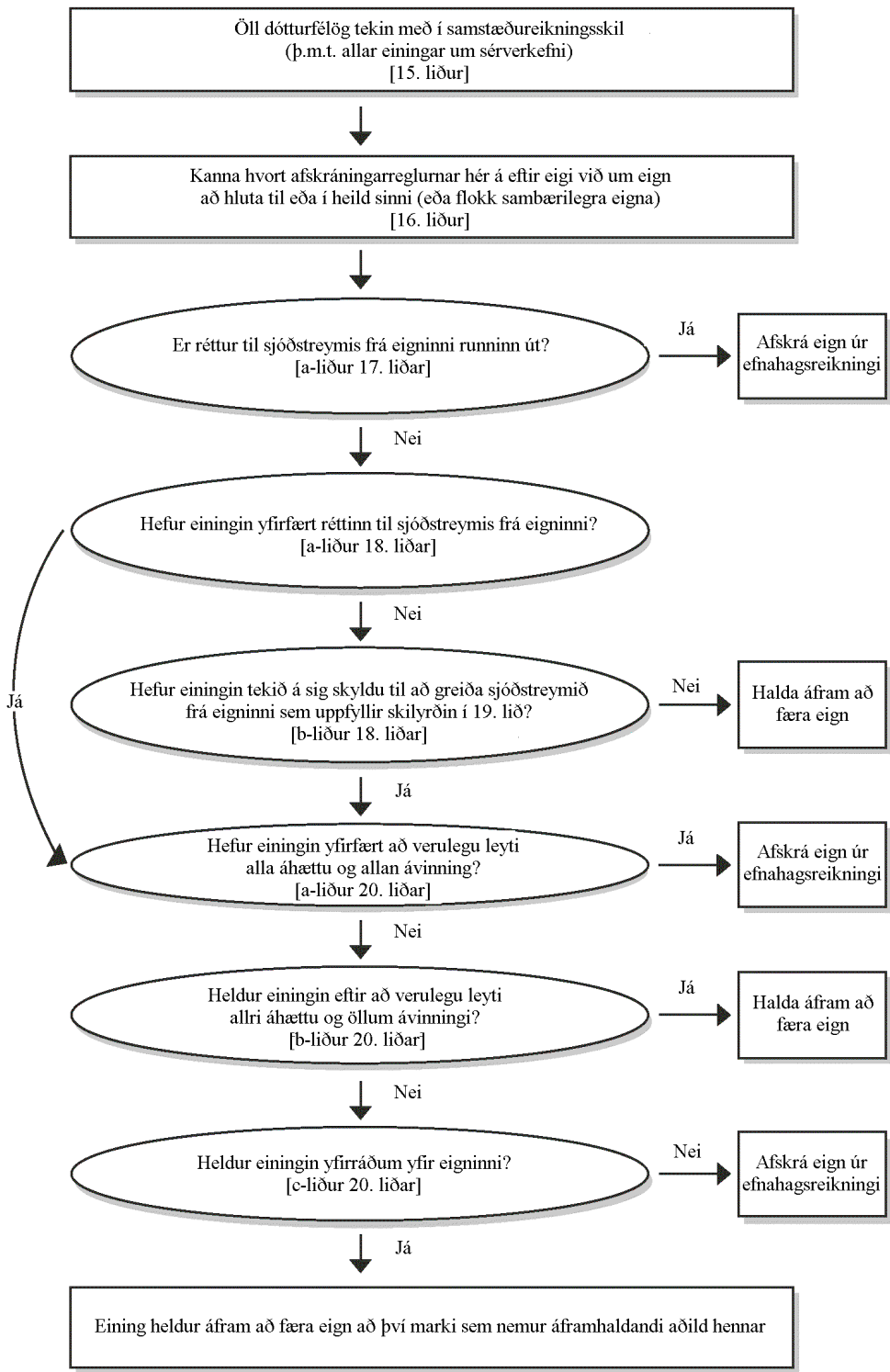
AG35 Eftirfarandi eru dæmi um beitingu meginreglunnar í 14. lið:

- a) óskilyrtar viðskiptakröfur og viðskiptaskuldir eru færðar sem eignir eða skuldir þegar einingin verður aðili að samningnum og hefur, af þeim sökum, lagalegan rétt til að fá eða lagalega skyldu til að láta af hendi handbært fé,
- b) eignir, sem kaupa á, og skuldir, sem stofna á til, vegna fastrar skuldbindingar um að kaupa eða selja vörur eða þjónustu, eru yfirleitt ekki færðar fyrr en a.m.k. einn af aðilunum hefur staðið við sinn hluta samkomulagsins. Eining, sem fær t.d. bindandi pöntun, færir yfirleitt ekki eign (og einingin, sem pantar, færir ekki skuld) þegar skuldbindingin á sér stað, heldur frestar hún færslunni þar til pöntuðu vörurnar hafa verið sendar eða afhentar eða þjónustan innt af hendi. Ef föst skuldbinding um að kaupa eða selja ófjárhagslega liði fellur innan gildissviðs þessa staðals skv. 5.–7. lið er hreint gangvirði þeirra fært sem eign eða skuld daginn sem skuldbindingin á sér stað (sjá c-lið hér á eftir). Auk þess er föst skuldbinding, ef hún hefur ekki verið færð áður, tilgreind sem varinn liður í gangvirðisvörn og allar breytingar á hreinu gangvirði, sem rekja má til áhættunnar sem varið er gegn, eru færðar sem eign eða skuld eftir að vörminni er komið á (sjá 93. og 94. lið),

- c) framvirkur samningur, sem fellur innan gildissviðs þessa staðals (sjá 2.–7. lið), er færður sem eign eða skuld daginn sem skuldbindingin á sér stað fremur en daginn sem greiðsla fer fram. Þegar eining verður aðili að framvirkum samningi er gangvirði réttar og skyldu oft hið sama svo að hreint gangvirði framvirka samningsins er núll. Ef hreint gangvirði réttar og skyldu er ekki núll er samningurinn færður sem eign eða skuld,
- d) valréttarsamningar, sem falla innan gildissviðs þessa staðals (sjá 2.–7. lið), eru færðir sem eignir eða skuldir þegar handhafi eða seljandi verður aðili að samningnum,
- e) ráðgerð framtíðarviðskipti, hversu líkleg sem þau eru, eru ekki eignir og skuldir vegna þess að einingin er ekki orðin aðili að samningi.

Afskráning fjáreignar (15.–37. liður)

AG36 Á eftirfarandi flæðiriti kemur fram mat á því hvort og að hve miklu leyti fjáreignir eru afskráðar.



Samkomulag sem felur í sér að eining haldi eftir sammingsbundnum rétti til sjóðstreymis frá fjáreign en taki á sig sammingsbundna skyldu til að greiða sjóðstreymi til eins eða fleiri viðtakenda (b-liður 18. liðar).

AG37 Sú staða, sem lýst er í b-lið 18. liðar (þegar eining heldur eftir sammingsbundnum rétti til sjóðstreymis frá fjáreign en tekur á sig sammingsbundna skyldu til að greiða sjóðstreymi til eins eða fleiri viðtakenda), kemur t.d. upp þegar einingin er rekstrareining eða sjóður um sérverkefni og gefur út til fjárfesta hagstæða hlutdeild í þeim fjáreignum, sem og liggja til grundvallar og hún á, og veitir þjónustu við þessar fjáreignir. Í því tilviki uppfylla fjáreignirnar skilyrði fyrir afskráningu ef skilyrðunum í 19. og 20. lið er fullnægt.

AG38 Við beitingu 19. liðar gæti eining t.d. hafa átt frumkvæðið að fjáreigninni eða hún gæti verið samstæða sem í er samstæðurekstrareining um sérverkefni sem hefur keypt fjáreignina og skilar sjóðstreymi áfram til ótengdra fjárfesta sem eru þriðju aðilar.

Mat á yfirfærslu á áhættu og ávinningi af eignarhaldi (20. liður)

AG39 Dæmi um það þegar eining hefur yfirfært að verulegu leyti áhættu og ávinning, sem fylgir eignarhaldi, eru:

- a) skilyrðislaus sala fjáreignar,
- b) sala fjáreignar ásamt valrétti um endurkaup á fjáreigninni á gangvirðinu sem hún er á þegar hún er keypt aftur og
- c) sala fjáreignar ásamt sölu- eða kauprétti sem er í umtalsverðu tapi (þ.e. valréttur sem er í svo miklu tapi að mjög ólíklegt er að hann muni verða í gróða áður en hann rennur út).

AG40 Dæmi um það þegar eining hefur haldið eftir að verulegu leyti áhættu og ávinningi, sem fylgir eignarhaldi, eru:

- a) sölu- og endurkaupaviðskipti þegar endurkaupsverðið er fast verð eða söluverðið að viðbættum arði lánveitanda,
- b) samningur um verðbréfalántöku,
- c) sala fjáreignar ásamt heildararðskiptum sem yfirfærir áhættu markaðarins aftur til einingarinnar,
- d) sala fjáreignar ásamt sölu- eða kauprétti sem er í umtalsverðum gróða (þ.e. valréttur sem er í svo miklum gróða að mjög ólíklegt er að hann verði í tapi áður en hann rennur út) og
- e) sala á skammtímakröfum þar sem einingin ábyrgist að bæta yfirtökuaðila útlánatöp sem líklegt er að verði.

AG41 Ef eining ákvarðar að hún hafi með yfirfærslunni yfirfært að verulegu leyti áhættu og ávinning af eignarhaldi á yfirfærðu eigninni færir hún ekki yfirfærðu eignina aftur á framtíðartímabili nema hún kaupir aftur yfirfærðu eignina í nýjum viðskiptum.

Mat á yfirfærslu á yfirráðum

AG42 Eining hefur ekki haldið yfirráðum yfir yfirfærðri eign ef yfirtökuaðilinn hefur í reynd getu til að selja yfirfærðu eignina. Eining hefur haldið yfirráðum yfir yfirfærðri eign ef yfirtökuaðilinn hefur í reynd ekki getu til að selja yfirfærðu eignina. Yfirtökuaðili hefur í reynd getu til að selja yfirfærðu eignina ef verslað er með hana á virkum markaði vegna þess að yfirtökuaðilinn gæti endurkeypt yfirteknu eignina á markaðnum ef hann þarf að skila eigninni aftur til einingarinnar. Yfirtökuaðili getur t.d. í reynd haft getu til að selja yfirfærða eign ef yfirfærða eignin er með fyrirvara um valrétt sem heimilur einingunni að endurkaupa hana en yfirtökuaðilinn getur auðveldlega komist yfir yfirfærðu eignina á markaðnum ef valrétturinn er nýttur. Yfirtökuaðili hefur í reynd ekki getu til að selja yfirfærðu eignina ef einingin heldur eftir slíkum valrétti og yfirtökuaðilinn getur ekki auðveldlega komist yfir yfirfærðu eignina á markaðnum ef einingin nýtir valréttinn.

AG43 Yfirtökuaðilinn hefur í reynd aðeins getu til að selja yfirfærðu eignina ef yfirtökuaðilinn getur selt yfirfærðu eignina í heild til ótengds þriðja aðila og nýtt þá getu einhliða og án þess að þurfa að setja frekari takmarkanir á yfirfærsluna. Spurningin, sem allt veltur á, er hvað yfirtökuaðilinn getur gert í reynd en ekki hvaða sammingsbundinn rétt hann hefur að því er varðar það, sem hann getur gert við yfirfærðu eignina, eða hvaða sammingsbundin bönn eru fyrir hendi. Einkum:

- a) sammingsbundinn réttur til að ráðstafa yfirfærðu eigninni hefur lítil áhrif í reynd ef enginn markaður er fyrir yfirfærðu eignina og

- b) geta til að ráðstafa yfirfærðu eigninni hefur lítil áhrif í reynd ef frelsi til að nota hana er ekki fyrir hendi. Af þeirri ástæðu:
- i. verður geta yfirtökuaðila til að ráðstafa yfirfærðu eigninni að vera óháð aðgerðum annarra (þ.e. getan verður að vera einhliða) og
 - ii. yfirtökuaðilinn verður að hafa getu til að ráðstafa yfirfærðu eigninni án þess að þurfa að setja takmarkandi skilyrði eða „hömlur“ á yfirfærsluna (t.d. skilyrði um það hvernig þjónusta við útlánseign er háttáð eða valrétt sem veitir yfirtökuaðila rétt til endurkaupa á eigninni).

AG44 Það, að ólíklegt sé að framsalshafi selji yfirfærðu eignina, felur sem slíkt ekki í sér að framseljandi hafi haldið yfirráðum yfir yfirfærðu eigninni. Ef söluréttur eða ábyrgð hindrar framsalshafa í að selja yfirfærðu eignina hefur framseljandinn á hinn bóginn haldið eftir yfirráðum yfir yfirfærðu eigninni. Ef t.d. söluréttur eða ábyrgð er nægilega verðmæt dregur það úr möguleikum framsalshafans á að selja yfirfærðu eignina vegna þess að framsalshafinn myndi í reynd ekki selja yfirfærðu eignina til þriðja aðila án þess að tengja við hana sambærilegan valrétt eða önnur takmarkandi skilyrði. Þess í stað héldi yfirtökuaðilinn yfirfærðu eigninni til að fá greiðslur samkvæmt ábyrgðinni eða söluréttinum. Við þessar aðstæður hefur framseljandi haldið yfirráðum yfir eigninni

Yfirfærslur sem uppfylla skilyrði um afskráningu

AG45 Eining getur haldið eftir rétti til hluta vaxtagreiðslna af yfirfærðum eignum sem þóknun fyrir umsýslu við þær eignir. Þeim hluta vaxtagreiðslna, sem einingin gæfi eftir við uppsögn eða yfirfærslu á umsýslusamningi, er úthlutað á umsýslueignina eða umsýsluskuld. Hluti vaxtagreiðslnanna, sem einingin gæfi ekki eftir, er aðeins vaxtaræmukrafa. Ef einingin gæfi t.d. ekki eftir neina vexti við uppsögn eða yfirfærslu á umsýslusamningnum er allt vaxtaálagið aðeins vaxtaræmukrafa. Þegar 27. lið er beitt er gangvirði umsýslueignarinnar og kröfunnar um aðeins vaxtaræmu notað til að skipta bókfærðu verði kröfunnar milli þess hluta eignarinnar sem er afskráður og hlutans sem er færður áfram. Ef ekki er tilgreind nein umsýsluþóknun eða ekki er vænst þóknunar, sem bætir einingunni nægilega fyrir að inna umsýsluna af hendi, er skuld vegna umsýsluskyldu færð á gangvirði.

AG46 Við mat á gangvirði hlutans, sem haldið er áfram að færa, og hlutans, sem er afskráður, í þeim tilgangi að beita 27. lið, notar eining gangvirðismatskröfurnar í 48. og 49. lið og liðum AG69–AG82 auk 28. liðs.

Yfirfærslur sem uppfylla ekki skilyrði um afskráningu

AG47 Eftirfarandi eru dæmi um beitingu meginreglunnar í 29. lið. Ef ábyrgð á tapi vegna vanskila á yfirfærðu eigninni, sem einingin leggur fram, kemur í veg fyrir að yfirfærða eignin sé afskráð vegna þess að einingin hefur haldið eftir nær allri áhættu og ávinningi af eignarhaldi á yfirfærðu eigninni, er haldið áfram að færa yfirfærðu eignina í heild og móttekið endurgjald fært sem skuld.

Áframhaldandi aðild að yfirfærðum eignum

AG48 Eftirfarandi eru dæmi um það hvernig eining metur yfirfærða eign og tengda skuld skv. 30. lið:

Allar eignir

- a) Ef ábyrgð á tapi vegna vanskila á yfirfærðri eign, sem eining leggur fram, kemur í veg fyrir að yfirfærða eignin sé afskráð að því marki, sem nemur áframhaldandi aðild, er yfirfærða eignin metin á því sem nemur þeirri fjárhæð sem lægri er á yfirfærsludegi: i) bókfærðu verði eignarinnar eða ii) hámarksfjárhæð móttækis endurgjalds við yfirfærsluna sem einingin gæti þurft að endurgreiða („ábyrgðarfjárhæðinni“). Tengda skuldbindingin er upphaflega metin á því sem nemur ábyrgðarfjárhæðinni að viðbættu gangvirði ábyrgðarinnar (sem er venjulega móttekið endurgjald fyrir ábyrgðina). Síðar er upphaflegt gangvirði ábyrgðarinnar fært hlutfallslega á greiðslutíma (sjá IAS-staðal 18) í rekstrarreikningi og bókfært verð eignarinnar er lækkað um það sem nemur virðisrýrnunartapi, ef um það er að ræða,

Eignir metnar á afskrifuðu kostnaðarverði

- b) Ef skuldbinding vegna söluréttar, sem eining selur, eða kaupréttur, sem eining á, kemur í veg fyrir að yfirfærð eign sé afskráð og einingin meti yfirfærðu eignina á afskrifuðu kostnaðarverði, er tengda skuldbindingin, sem metin er á kostnaðarverði (þ.e. móttekið endurgjald), leiðrétt vegna afskrifta á öllum mismun milli þess kostnaðarverðs og afskrifaðs kostnaðarverðs yfirfærðu eignarinnar daginn sem valrétturinn rennur út. Ef t.d. er gert ráð fyrir að afskrifað kostnaðarverð og bókfært verð eignarinnar á yfirfærsludegi sé 98 GE og fengið endurgjald sé 95 GE. Afskrifað kostnaðarverð eignarinnar daginn sem valrétturinn er nýttur verður 100 GE.

Upphaflegt, bókfært verð tengdrar skuldbindingar er 95 GE og mismunurinn á 95 GE og 100 GE er fært í rekstrarreikningi með því að nota aðferð virkra vaxta. Ef valréttur er nýttur er allur mismunur á bókfærðu verði tengdrar skuldbindingar og innlausnarverðsins færður í rekstrarreikningi,

Eignir metnar á gangvirði

- c) Ef réttindi til kaupréttar, sem einingin heldur eftir, koma í veg fyrir að yfirfærð eign sé afskráð og einingin meti yfirfærðu eignina á gangvirði er haldið áfram að meta eignina á gangvirði. Tengda skuldbindingin er metin á i) innlausnarverði valréttarins að frádregnu tímavirði valréttarins ef hann er í gróða eða á sléttu eða ii) gangvirði yfirfærðu eignarinnar að frádregnu tímavirði valréttarins ef hann er í tapi. Leiðréttingin á matinu á tengdu skuldbindingunni tryggir að hreint, bókfært verð eignarinnar og tengdu skuldbindingarinnar er gangvirði kaupréttarins. Ef t.d. gangvirði eignarinnar, sem liggur til grundvallar, er 80 GE er innlausnarverð valréttarins 95 GE og tímavirði valréttarins 5 GE, bókfært verð tengdu skuldbindingarinnar er 75 GE (80 GE – 5 GE) og bókfært verð yfirfærðu eignarinnar er 80 GE (þ.e. gangvirði hennar),
- d) ef söluréttur, sem eining selur, kemur í veg fyrir að yfirfærð eign sé afskráð og einingin metur yfirfærðu eignina á gangvirði, er tengda skuldbindingin metin á innlausnarverði valréttarins að viðbættu tímavirði valréttarins. Mat eignarinnar á gangvirði takmarkast við það sem lægra er, gangvirði eða innlausnarverð valréttarins, vegna þess að einingin hefur engan rétt til hækkunar á gangvirði yfirfærðu eignarinnar sem er umfram innlausnarverð valréttarins. Þetta tryggir að hreint, bókfært verð eignarinnar og tengdu skuldbindingarinnar er gangvirði söluréttarskuldbindingarinnar. Ef t.d. gangvirði eignarinnar, sem liggur til grundvallar, er 120 GE er innlausnarverð valréttarins 100 GE og tímavirði valréttarins 5 GE, bókfært verð tengdu skuldbindingarinnar er 105 GE (100 GE + 5 GE) og bókfært verð eignarinnar er 100 GE (í þessu tilviki innlausnarverð valréttarins).
- e) Ef kragi, sem myndaður er af keyptum kauprétti og seldum sölurétti, kemur í veg fyrir að yfirfærð eign sé afskráð og einingin metur eignina á gangvirði heldur hún áfram að meta eignina á gangvirði. Tengda skuldbindingin er metin á i) samtölu innlausnarverðs kaupréttar og gangvirðis söluréttarins að frádregnu tímavirði kaupréttarins ef kauprétturinn er í gróða eða á sléttu eða ii) samtölu gangvirðis eignarinnar og gangvirðis söluréttarins að frádregnu tímavirði kaupréttarins ef kauprétturinn er í tapi. Leiðréttingin á tengdu skuldbindingunni tryggir að hreint, bókfært verð eignarinnar og tengdu skuldbindingarinnar er gangvirði valrétta sem einingin á og hefur gefið út. Ef t.d. er gert ráð fyrir að einingin yfirfæri fjáreign, sem er metin á gangvirði, og jafnframt er keyptur kauprétur á innlausnarverðinu 120 GE og seldur söluréttur á innlausnarverðinu 80 GE. Einnig er gert ráð fyrir að gangvirði eignarinnar sé 100 GE á yfirfærsludegi. Tímavirði sölu- og kaupréttarins er 1 GE og 5 GE í þeirri röð. Í þessu tilviki færir einingin eign að fjárhæð 100 GE (gangvirði eignarinnar) og skuld að fjárhæð 96 GE [(100 GE + 1 GE) - 5 GE]. Þetta gerir hreint eignarvirði að fjárhæð 4 GE sem er gangvirði valrétta sem einingin á og hefur gefið út.

Allar yfirfærslur

- AG49 Að því marki sem yfirfærsla fjáreignar uppfyllir ekki skilyrði fyrir afskráningu er samningsbundinn réttur eða samningsbundin skylda framseljanda í tengslum við yfirfærsluna ekki færð aðgreint sem afleiða, ef bæði færsla afleiðunnar og annaðhvort yfirfærðu eignarinnar eða skuldarinnar, sem stofnast til við yfirfærsluna, leiddi til þess að sami réttur eða sama skylda væri færð tvisvar. Kauprétur, sem framseljandi héldi eftir, gæti t.d. komið í veg fyrir að yfirfærsla fjáreigna væri færð sem sala. Í því tilviki er kauprétturinn ekki færður sérstaklega sem afleidd eign.
- AG50 Að því marki sem yfirfærsla fjáreignar uppfyllir ekki skilyrði fyrir afskráningu færir framsalshafi ekki yfirfærðu eignina sem eign sína. Framsalshafinn afskráir handbært fé eða annað endurgjald sem er greitt og færir viðskiptakröfu frá framseljanda. Ef framseljandinn hefur bæði rétt og skyldu til að endurheimta yfirráð yfir allri yfirfærðu eigninni fyrir fasta fjárhæð (s.s. samkvæmt endurkaupasamningi) getur framsalshafi fært viðskiptakröfu sína sem útlán eða viðskiptakröfu.

Dæmi

- AG51 Eftirfarandi dæmi skýra hvernig afskráningarreglum í þessum staðli er beitt.
- a) Endurkaupasamningar og verðbréfalánveiting. Ef fjáreign er seld samkvæmt samningi um endurkaup á henni á föstu verði eða á söluverði að viðbætti ávöxtun lánveitanda, er hún ekki afskráð vegna þess að framseljandi heldur eftir nær allri áhættu og öllum ávinningi af eignarhaldinu. Ef framsalshafi öðlast rétt til að selja eða veðsetja eignina endurflokkar framseljandi eignina í efnahagsreikningi sínum t.d. sem eign í útláni eða viðskiptakröfu til endurkaupa,

- b) endurkaupasamningar og verðbréfalánveiting — eignir sem eru að verulegu leyti eins. Ef fjáreign er seld samkvæmt samningi um endurkaup á sömu, eða að verulegu leyti sömu, eign á föstu verði eða á söliverði að viðbætti ávöxtum lánveitanda eða ef fjáreign er fengin að láni eða lánuð út samkvæmt samningi um að skila sömu, eða að verulegu leyti sömu, eign til framseljanda, er hún ekki afskráð vegna þess að yfirfærsluaðilinn heldur eftir nær allri áhættu og öllum ávinningi af eignarhaldinu.
- c) Endurkaupasamningar og verðbréfalánveiting — réttur til að skipta út eignum fyrir aðrar eignir. Ef endurkaupasamningur á föstu endurkaupsverði eða verð, sem er jafnt söliverði að viðbætti ávöxtun lánveitanda eða sambærileg verðbréfalánveiting, veitir framsalshafanum rétt til að skipta út eignum fyrir aðrar eignir sem eru sambærilegar og á sama gangvirði og yfirfærða eignin á endurkaupadegi, er eignin, sem er seld eða lánuð út samkvæmt endurkaupasamningi eða verðbréfalánveitingarviðskiptum, ekki afskráð vegna þess að framseljandinn heldur eftir nær allri áhættu og öllum ávinningi af eignarhaldi.
- d) Forkaupsréttur (e. repurchase right) til forkaupa eða fortíloðs (e. first refusal) á gangvirði. Ef eining selur fjáreign og heldur aðeins eftir forkaupsrétti til endurkaupa á yfirfærðu eigninni á gangvirði ef yfirtökuaðilinn selur hana síðar, afskráir einingin eignina vegna þess að hún hefur yfirfært nær alla áhættu og allan ávinning af eignarhaldi.
- e) Sýndarviðskipti (e. wash sale transaction). Endurkaup á fjáreign skömmu eftir að hún var seld eru stundum nefnd sýndarsala. Slík endurkaup útiloka ekki afskráningu að því tilskildu að upphaflegu viðskiptin uppfylli skilyrði fyrir afskráningu. Ef gerður samningur um sölu fjáreignar samhliða samningi um endurkaup sömu eignar á föstu verði eða söliverði að viðbætti ávöxtun lánveitanda er eignin þó ekki afskráð.
- f) Söluréttur og kaupréttur sem eru í umtalsverðum gróða. Ef framseljandi getur keypt aftur yfirfærða fjáreign og kauprétturinn er í umtalsverðum gróða uppfyllir yfirfærslan ekki skilyrði fyrir afskráningu vegna þess að framseljandinn hefur haldið eftir nær allri áhættu og öllum ávinningi af eignarhaldi. Eins er ef framsalshafinn getur selt aftur yfirfærða fjáreign og sölurétturinn er í umtalsverðum gróða uppfyllir yfirfærslan ekki skilyrði fyrir afskráningu vegna þess að framseljandinn hefur haldið eftir nær allri áhættu og öllum ávinningi af eignarhaldi.
- g) Söluréttur og kaupréttur sem eru í umtalsverðu tapi. Fjáreign, sem er því aðeins yfirfærð að hún sé söluréttur í umtalsverðu tapi í eigu framsalshafa eða kaupréttur sem er kaupréttur í umtalsverðu tapi í eigu framseljanda, er afskráð. Þetta stafar af því að framseljandinn hefur yfirfært að verulegu leyti áhættu og ávinning sem fylgir eignarhaldi.
- h) Auðfáanlegar eignir með fyrirvara um kauprétt sem er hvorki í umtalsverðum gróða né umtalsverðu tapi. Ef eining á kauprétt á eign, sem er auðfáanleg á markaðnum og valrétturinn er hvorki í umtalsverðum gróða né umtalsverðu tapi, er eignin afskráð. Þetta stafar af því að einingin i) hefur hvorki haldið eftir eða yfirfært að verulegu leyti áhættu og ávinning af eignarhaldi og ii) hefur ekki haldið yfirráðum. Ef eignin er ekki auðfáanleg á markaðnum er afskráning þó útilokuð fyrir þá fjárhæð eignarinnar sem ræðst af kaupréttinum vegna þess að einingin hefur haldið yfirráðum yfir eigninni.
- i. Eign sem er ekki auðfáanleg með fyrirvara um sölurétt sem eining hefur gefið út og er hvorki í umtalsverðum gróða né umtalsverðu tapi. Ef eining yfirfærir fjáreign sem er ekki auðfáanleg á markaðnum og gefur út sölurétt sem er ekki í umtalsverðu tapi heldur einingin hvorki eftir né yfirfærir að verulegu leyti áhættu og ávinning af eignarhaldi vegna útgefna söluréttarins. Einingin heldur yfirráðum yfir eigninni ef sölurétturinn er nægilega verðmætur til að koma í veg fyrir að framsalshafinn selji eignina en í því tilviki er haldið áfram að færa eignina að því marki sem nemur aðildinni sem framseljandinn heldur (sjá lið AG44). Einingin yfirfærir yfirráð yfir eigninni ef sölurétturinn er ekki nægilega verðmætur til að koma í veg fyrir að yfirtökuaðilinn selji eignina, en í því tilviki er eignin afskráð.
- j) Eignir sem eru með fyrirvara um sölu- eða kauprétt á gangvirði eða framvirkum endurkaupasamning. Yfirfærsla á fjáreign, sem einvörðungu á sér stað gegn sölu- eða kauprétti eða framvirkum endurkaupasamningi á innlausnar- eða endurkaupsverði sem er jafnt gangvirði fjáreignarinnar þegar endurkaupin fara fram, leiðir til afskráningar vegna yfirfærslu á nær allri áhættu og öllum ávinningi af eignarhaldi.

- k) Uppgjör kaup- eða söluréttar með reiðufé. Eining metur yfirfærslu á fjáreign, sem einvörðungu á sér stað gegn sölu- eða kauprétti eða framvirkum endurkaupasamningi sem er gerður upp með reiðufé, til að ákvarða hvort hún hafi haldið eftir eða yfirfært nánast alla áhættu og allan ávinning af eignarhaldi. Ef einingin hefur ekki haldið eftir nánast allri áhættu og öllum ávinningi af eignarhaldi á yfirfærðu fjáreigninni ákvarðar hún hvort hún hafi haldið yfirráðum yfir yfirfærðu fjáreigninni. Það, að sölu- eða kauprétturinn eða framvirki endurkaupasamningurinn er gerður upp með reiðufé, táknað ekki að einingin hafi þar með yfirfært yfirráðin (sjá lið AG44 og g-, h- og i-lið hér að ofan).
- l) Endurkræf yfirfærsla (e. removal of accounts provision). Endurkræf yfirfærsla er óskilyrtur endurkauparéttur (kaupréttur) sem veitir einingunni rétt til að endurheimta yfirfærðar eignir með nokkrum takmörkunum. Að því tilskildu að þess háttar valréttur leiði til þess að einingin hvorki haldi eftir né yfirfæri nánast alla áhættu og allan ávinning af eignarhaldi, útilokar hún aðeins afskráningu að því marki sem nemur fjárhæðinni sem endurkaupin ná til (ef gert er ráð fyrir að yfirtökuaðilinn geti ekki selt eignina). Ef bókfært verð og söluandvirði af yfirfærslu útlánseigna eru t.d. 100 000 GE og unnt væri að afturkalla hvert einstakt útlán en heildarfjárhæð lána sem hægt væri að kaupa aftur gæti ekki farið yfir 10 000 GE, uppfylltu 90 000 GE af lánunum kröfur um afskráningu.
- m) Uppkauparéttur (e. clean-up calls). Eining, sem getur verið framseljandi, sem hefur með höndum umsýslu yfirfærðra eigna, kann að hafa rétt til að kaupa afganginn af yfirfærðum eignum (uppkauparétt) þegar fjárhæð útistandandi eigna lækkar að tilgreindu marki þar sem umsýslukostnaður við þær eignir verður íþyngjandi miðað við ávinninginn af umsýslunni. Að því tilskildu að þess háttar uppkauparéttur leiði til þess að einingin hvorki haldi eftir né yfirfæri nánast alla áhættu og allan ávinning af eignarhaldi og að yfirtökuaðili geti ekki selt eignirnar, útilokar hún aðeins afskráningu að því marki sem nemur fjárhæðinni sem kaupréttur nær til.
- n) Vikjandi eftirstæðir hagsmunir og lánsábyrgðir. Eining getur bætt lánskjör yfirtökuaðilans með því að gera nokkurn hluta eftirstæðra hagsmuna í yfirfærðu eigninni, eða alla, vikjandi. Einingin getur einnig bætt lánskjör yfirtökuaðilans með lánsábyrgð sem getur verið ótakmörkuð eða takmarkast við tilgreinda fjárhæð. Ef einingin heldur eftir nánast allri áhættu og öllum ávinningi af eignarhaldi á yfirfærðu eigninni heldur einingin áfram að færa eignina í heild. Ef einingin heldur eftir nokkru af áhættu og ávinningi af eignarhaldi, en ekki að verulegu leyti, og hefur haldið yfirráðum, er afskráning þó útilokuð að því marki sem nemur handbæru fé eða öðrum eignum sem einingin gæti verið krafín um að greiða.
- o) Alskilaskiptasamningar (e. total return swaps). Eining getur selt yfirtökuaðila fjáreign og samið um alskilaskipti við yfirtökuaðilann, en þá rennur allt sjóðstreymi vegna vaxtagreiðslna af eigninni, sem liggur til grundvallar, til einingarinnar gegn fastri greiðslu eða greiðslu með breytilegum vöxtum, og einingin tekur á sig allar hækkningar eða lækkningar á gangvirði eignarinnar, sem liggur til grundvallar. Í því tilvikum er afskráning allrar eignarinnar bönnuð.
- p) Vaxtaskiptasamningar. Eining getur yfirfært fjáreign á föstum vöxtum til yfirtökuaðila og gert vaxtaskiptasamning við yfirtökuaðilann um að fá fasta vexti og greiða breytilega vexti sem byggjast á grundvallarfjárhæð sem er jöfn höfuðstól yfirfærðu fjáreignarinnar. Vaxtaskiptasamningurinn kemur ekki í veg fyrir afskráningu yfirfærðu eignarinnar að því gefnu að greiðslurnar af vaxtaskiptasamningnum séu ekki háðar greiðslum af yfirfærðu eigninni.
- q) Vaxtaskiptasamningar með breytilegan höfuðstól (e. amortising interest rate swaps). Eining getur yfirfært fjáreign, sem er á föstum vöxtum og greiddist á tilteknu tímabili, til yfirtökuaðila og gert vaxtaskiptasamning með breytilegan höfuðstól við yfirtökuaðilann um að fá fasta vexti og greiða breytilega vexti sem byggjast á grundvallarfjárhæð. Ef grundvallarfjárhæð vaxtaskiptasamningsins er afskrifuð þannig að hún sé jöfn höfuðstóli yfirfærðu eignarinnar sem er útistandandi á hverjum tíma myndi vaxtaskiptasamningurinn leiða til þess að einingin héldi eftir verulegri fyrirframgreiðsluáhættu, en þá heldur einingin annaðhvort áfram að færa alla yfirfærðu eignina eða heldur áfram að færa yfirfærðu eignina að því marki sem nemur áframhaldandi aðild hennar. Ef á hinn bóginn afskriftir grundvallarfjárhæðar vaxtaskiptasamningsins tengjast ekki þeirri fjárhæð höfuðstóls, sem er útistandandi af yfirfærðu eigninni, leiddi slíkur samningur ekki til þess að einingin héldi eftir fyrirframgreiðsluáhættu vegna eignarinnar. Þar af leiðandi útilokaði það ekki afskráningu yfirfærðu eignarinnar, svo framarlega sem greiðslurnar af vaxtaskiptasamningnum væru ekki háðar vaxtagreiðslum af yfirfærðu eigninni og vaxtaskiptasamningurinn leiddi ekki til þess að einingin héldi eftir umtalsverðri áhættu og ávinningi af eignarhaldi á yfirfærðu eigninni.

AG52 Í þessum lið er skýrd beiting aðferðar áframhaldandi aðildar þegar áframhaldandi aðild einingar felst í hluta fjáreignar.

Gerum ráð fyrir því að eining hafi lánað sem hægt er að greiða fyrir fram þar sem nafnvextir og virkir vextir af því nemi 10% og höfuðstóll og afskrifað kostnaðarverð séu 10 000 GE. Hún tekur þátt í viðskiptum þar sem yfirtökuaðilinn fær, í skiptum fyrir greiðslu að fjárhæð 9115 GE, rétt til 9000 GE af hvers konar söfnum höfuðstóls að viðbættum vöxtum á 9,5%. Einingin heldur eftir rétti til 1000 GE af öllum inngreiðslum höfuðstóls að viðbættum vöxtum af þeim, sem nema 10%, og aukaáhættuálagi, sem nemur 0,5%, af þeim 9000 GE sem eftir eru af höfuðstólum. Inngreiðslum vegna fyrirframgreiðslna er skipt milli einingarinnar og yfirtökuaðilans í hlutföllunum 1:9 en vanskil eru dregin frá vöxtum einingarinnar af 1000 GE þar til þeir vextir eru uppnir. Gangvirði lánanna á viðskiptadegi er 10 100 GE og áætlað gangvirði aukaáhættuálags, sem nemur 0,5%, er 40 GE.

Einingin ákvarðar að hún hafi yfirfært einhverja umtalsverða áhættu og ávinning af eignarhaldi (t.d. umtalsverða áhættu á uppgreiðslum útlána) en hefur einnig haldið eftir umtalsverðri áhættu og ávinningi af eignarhaldi (vegna vijkjandi eftirstæðra hagsmuna) og hún hefur haldið yfirráðum. Hún beitir því aðferð áframhaldandi aðildar.

Til að beita þessum staðli greinir einingin viðskiptin sem a) eftirstæða hagsmuni á fullum, hlutfallslegum vöxtum af 1000 GE að viðbættu b) því, að eftirstæðir hagsmunir verða vijkjandi til að bæta lánskjör yfirtökuáðila vegna útlánataps. Einingin reiknar að 9090 GE (90% af 10 100 GE) af mótteknu endurgjaldi, sem nemur 9115 GE, sé endurgjaldið fyrir fullan, hlutfallslegan hlut sem nemur 90%. Það, sem eftir er af mótteknu endurgjaldi (25 GE), er móttekið endurgjald fyrir að gera eftirstæða hagsmuni vijkjandi og bæta með því lánskjör yfirtökuáðilans vegna útlánataps. Auk þess er aukaáhættuálag, sem nemur 0,5%, móttekið endurgjald fyrir bætt lánskjör. Til samræmis við það er móttekið heildarendurgjald fyrir bætt lánskjör 65 GE (25 GE + 40 GE).

Einingin reiknar ágóða eða tap á sölunni af 90% hlut af sjóðstreymi. Ef gert er ráð fyrir að sérstakt gangvirði 10% hlutans, sem er yfirfærður, og 90% hlutans, sem haldið er eftir, sé ekki tiltækt á yfirfærsludegi, skiptir einingin bókfærðu verði eignarinnar í samræmi við 28. lið á eftirfarandi hátt:	<i>Áætlað gangvirði</i>	<i>Af hundraði</i>	<i>Úthlutað bókfært verð</i>
---	-------------------------	--------------------	------------------------------

Yfirfærður hluti	9 090	90%	9 000
Hluti sem haldið er eftir	1 010	10%	1 000
Samtals	<u>10 100</u>		<u>10 000</u>

Einingin reiknar ágóða sinn og tap á sölunni á 90% hlutnum í sjóðstreyminu með því að draga úthlutað bókfært verð hlutarins, sem er yfirfærður, frá mótteknu endurgjaldi, þ.e. 90 GE (9090 GE – 9000 GE). Bókfært verð hlutans, sem einingin heldur eftir, er 1000 GE.

Auk þess færir einingin áframhaldandi aðild sem leiðir af því að eftirstæðir hagsmunir hennar verða vijkjandi við útlánatap. Í samræmi við það færir hún eign, sem nemur 1000 GE (hámarksfjárhæð sjóðstreymis sem hún fengi ekki af vijkjandi láni), og tengda skuld að fjárhæð 1065 GE (sem er hámarksfjárhæð sjóðstreymisins sem hún fengi ekki af vijkjandi láni, þ.e. 1000 GE að viðbættu gangvirði álags vegna vijkjandi láns sem nemur 65 GE).

Einingin notar allar ofangreindar upplýsingar til að færa viðskiptin á eftirfarandi hátt:

	<i>Debet</i>	<i>Kredit</i>
Upphafleg eign	—	9 000
Eign færð vegna vijkjandi láns eða eftirstæðrar hlutdeildar að frádregnum skuldum	1 000	—
Eign vegna móttekna endurgjalds í formi aukaáhættuálags	40	—
Rekstrarreikningur (ágóði við yfirfærslu)	—	90
Skuld	—	1 065
Móttekið reiðufé	9 115	—
Samtals	<u>10 155</u>	<u>10 155</u>

Strax í kjölfar viðskiptanna er bókfært verð eignarinnar 2040 GE, sem er 1000 GE sem er útlutað kostnaðarverð eftirstæða hlutans, og 1040 GE, sem er viðbót við áframhaldandi aðild vegna eftirstæðrar hluteildar af hinni yfirfærðu eign vegna útlánataps (sem innifelur aukaáhættuálag að fjárhæð 40 GE).

Á síðari tímabilum færir einingin fengið endurgjald af bættum lánskjörum (65 GE) hlutfallslega á greiðslutíma, safnar vöxtum á færðu eignina með aðferð virkra vaxta og færir hugsanlega virðisrýrnun á útlánnum á færðar eignir. Sem dæmi um hið síðastnefnda væri ef á næsta ári yrði virðisrýrnunartap að fjárhæð 300 GE á útlánunum sem liggja til grundvallar. Einingin lækkar færðar eignir sínar um 600 GE (300 GE vegna eftirstæðra hagsmuna og 300 GE vegna viðbótar við áframhaldandi aðild sem rekja má til álags vegna útlánataps á vijkandi eftirstæðum hagsmunum) og lækkar færða skuldbindingu sína um 300 GE. Niðurstaðan er gjaldfærsla í rekstrarreikningi vegna virðisrýrnunar útlána að fjárhæð 300 GE.

Reglubundin innkaup eða sala fjáreignar (38. liður)

- AG53 Reglubundin innkaup eða reglubundin sala fjáreigna eru færð samkvæmt þeirri aðferð að miða annaðhvort við viðskiptadag eða uppgjörsdag, eins og lýst er í liðum AG55 og AG56. Aðferðinni, sem er notuð, er beitt með samræmdum hætti á öll kaup og alla sölu á fjáreignum sem tilheyra sama flokki fjáreigna í samræmi við skilgreiningu í 9. lið. Í þeim tilgangi eru eignir sem eru ætlaðar til veltuviðskipta í flokki sem er aðgreindur frá eignum sem tilgreindar eru á gangvirði í gegnum rekstrarreikning.
- AG54 Samningur þar sem þess er krafist eða heimilað er að breytingar sem verða á virði samningsins verði gerðar upp er ekki reglubundinn samningur. Þess í stað er slíkur samningur færður sem afleiða á tímabilinu frá viðskiptadegi til uppgjörsdags.
- AG55 Viðskiptadagurinn er dagurinn þegar eining skuldbindur sig til að kaupa eða selja eign. Í reikningshaldi sem miðast við viðskiptadag felst a) færsla eignar, sem einingin á að fá og skuldbindingin að greiða fyrir hana á viðskiptadegi, og b) afskráning eignar, sem er seld, færsla ágóða eða taps við ráðstöfun og færsla viðskiptakröfu á kaupanda vegna greiðslu á viðskiptadegi. Venjulega falla vextir ekki á eignina og samsvarandi skuld fyrir en á uppgjörsdagi þegar eignarréttur er yfirfærður.
- AG56 Uppgjörsdagurinn er dagurinn þegar eining fær eign afhenta eða afhendir eign. Í reikningshaldi, sem miðast við uppgjörsdag, felst a) færsla eignar daginn sem einingin tekur við henni og b) afskráning eignar og færsla ágóða eða taps við ráðstöfun daginn sem einingin afhendir eignina. Þegar reikningshald miðast við uppgjörsdag færir eining allar breytingar á gangvirði eignarinnar, sem hún á að taka við, á tímabilinu frá viðskiptadegi til uppgjörsdags á sama hátt og hún færir eign sem hún kaupir. Með öðrum orðum er breyting á virði ekki færð vegna eigna, sem bókfærðar eru á kostnaðarverði eða afskrifuðu kostnaðarverði, hún er færð í rekstrarreikningi vegna eigna, sem flokkaðar eru sem fjáreignir á gangvirði í gegnum rekstrarreikning, og hún er færð á eigin fé vegna eigna sem eru flokkaðar til sölu.

Afskráning fjárskuldar (39.–42. liður)

- AG57 Fjárskuld (eða hluti hennar) fellur úr gildi þegar skuldari annaðhvort:
- stendur við skuldbindinguna (eða hluta hennar) með því að greiða lánardrottinum, venjulega með handbæru fé, öðrum fjáreignum, vörum eða þjónustu eða
 - er löglega leystur undan aðalábyrgð á skuldinni (eða hluta hennar), annaðhvort með málsmeðferð að lögum eða af lánardrotni. (Ef skuldarinn hefur sett tryggingu er engu að síður hægt að fullnægja þessu skilyrði.)
- AG58 Ef útgefandi skuldagerðs endurkaupir þann gerning er skuldin úr gildi fallin, jafnvel þótt útgefandinn sé viðskiptavaki (e. market maker) í þeim gerningi eða áformi að selja hann aftur í náinni framtíð.
- AG59 Greiðsla til þriðja aðila, þ.m.t. fjárgæslusjóður (stundum nefndur skuldajöfnunarsjóður (e. in-substance defeasance), leysir sem slík skuldara ekki undan skuldbindingu sinni við lánardrottin þegar ekki er um að ræða lagalega lausn hennar.
- AG60 Ef skuldari greiðir þriðja aðila til að hann taki á sig skuldbindingu sína og tilkynnir lánardrotni að þriðji aðilinn hafi tekið á sig skuldbindinguna afskráir skuldarinn ekki skuldbindinguna nema skilyrðið í b-lið liðar AG57 sé uppfyllt. Ef skuldari greiðir þriðja aðila til að hann taki á sig skuldbindingu og er lagalega leystur frá henni af hendi lánardrottins síns hefur skuldarinn fellt skuldina úr gildi. Ef á hinn bóginn skuldarinn samþykkir að greiða af skuldinni til þriðja aðila eða beint til upphaflegs lánardrottins færir skuldarinn nýja skuldbindingu við þriðja aðilann.

- AG61 Þótt lagaleg lausn, hvort sem það er fyrir dómi eða af hálfu lánardrottins, leiði til afskráningar skuldar getur einingin fært nýja skuldbindingu ef afskráningarskilyrðin í 15.–37. lið eru ekki uppfyllt vegna fjáreignanna sem eru yfirfærðar. Ef þessi skilyrði eru ekki uppfyllt eru yfirfærðu eignirnar ekki afskráðar og einingin færir nýja skuldbindingu í tengslum við yfirfærðu eignirnar.
- AG62 Að því er varðar 40. lið eru skilmálarnir að verulegu leyti aðrir ef mismunur á afvöxtuðu núvirði sjóðstreymisins samkvæmt nýju skilmálunum, þ.m.t. þóknun, sem greidd er umfram fengna þóknun og afvöxtuð á upphaflegu, virku vöxtunum, og afvöxtuðu núvirði eftirstæðs sjóðstreymis upphaflegu fjárskuldarinnar er a.m.k. 10%. Ef skipti á skuldagerningum eða breyting á skilmálum er færð sem uppperður gerningur, er kostnaður, sem stofnað er til, eða þóknun færð sem hluti af ágóða eða tapi á því að gera upp gerninginn. Ef skipti á skuldagerningum eða breyting á skilmálum er ekki færð sem uppperður gerningur, er kostnaður, sem stofnað er til, eða þóknun færð sem hluti af ágóða eða tapi á því að gera upp gerninginn.
- AG63 Í sumum tilvikum leysir lánardrottinn skuldara undan gildandi skuldbindingu um greiðslur en skuldarinn tekur á sig ábyrgðarskuldbindingu á greiðslu við vanskil aðalskuldata. Við þær aðstæður gerir skuldari eftirfarandi:
- færir nýja fjárskuld, sem byggist á gangvirði ábyrgðarskuldbindingarinnar og
 - færir ágóða eða tap sem byggist á mismuninum á i) mögulegri greiðslu og ii) bókfærðu verði upphaflegu fjárskuldarinnar að frádregnu gangvirði nýju fjárskuldarinnar.

MAT (43.–70. liður)

Upphaflegt mat fjáreigna og fjárskulda (43. liður)

- AG64 Gangvirði fjármálagernings við upphaflega færslu er yfirleitt viðskiptaverðið (þ.e. gangvirði endurgjaldsins sem látið er af hendi eða tekið við, sjá einnig lið AG76). Ef hluti endurgjaldsins, sem látið er af hendi eða móttakið, er fyrir eitthvað annað en fjármálagerninginn er þó gangvirði fjármálagerningsins metið með því að nota virðismatsaðferð (sjá liði AG74–AG79). Ef t.d. er unnt að meta gangvirði láns eða viðskiptakröfu til langs tíma, sem ber enga vexti, sem núvirði allra greiðslna í handbæru fé sem tekið verður við í framtíðinni, afvöxtuðu með því að nota gildandi markaðsvexti á sambærilegum gerningum (sambærilegum að því er varðar gjaldmiðil, skilmála, vaxtategund og aðra þætti) með sambærilegt lánshæfismat. Allar viðbótarfjárhæðir, sem eru lánaðar, eru kostnaður eða tekjulækkun nema þær uppfylli kröfur um færslu sem annars konar eign.
- AG65 Ef eining stofnar til láns sem ber ekki markaðsvexti (ef þeir eru t.d. 5% þegar markaðsvextir á samsvarandi láni eru 8%) og fær fyrirframgreidda þóknun sem bætur, færir einingin lánið á gangvirði, þ.e. að frádreginni þóknuninni sem hún fær. Einingin færir þennan frádrátt í rekstrarreikningi með aðferð virkra vaxta.

Síðara mat á fjáreignum (45. og 46. liður)

- AG66 Ef fjármálagerningur, sem var áður færður sem fjáreign, er metinn á gangvirði og gangvirði hans fellur niður fyrir núll er hún fjárskuld í samræmi við 47. lið.
- AG67 Í eftirfarandi dæmi er skýrt hvernig farið er með færslu viðskiptakostnaðar við upphaflegt og síðara mat fjáreignar sem er til sölu. Eign er keypt fyrir 100 GE og sölubóknun, sem nemur 2 GE, bætist við. Upphaflega er eignin færð á 102 GE. Næsti reikningsskiladagur er einum degi síðar, þegar skráð markaðsverð eignarinnar er 100 GE. Ef eignin væri seld væri greidd þóknun að fjárhæð 3 GE. Á þeim degi er einingin metin á 100 GE (án tillits til hugsanlegrar sölubóknunar) og tap sem nemur 2 GE er fært á eigið fé. Ef fastar eða útreiknanlegar greiðslur eru af fjáreign til sölu er viðskiptakostnaðurinn afskrifaður í rekstrarreikningi með aðferð virkra vaxta. Ef ekki er um að ræða fastar eða útreiknanlegar greiðslur af fjáreign til sölu er viðskiptakostnaðurinn afskrifaður í rekstrarreikningi þegar eignin er afskráð eða rýrnar í verði.
- AG68 Gerningar, sem eru flokkaðir sem útlán og viðskiptakröfur, eru metnir á afskrifuðu kostnaðarverði án tillits til áforma einingarinnar um að eiga þá fram að gjalddaga.

Til athugunar vegna gangvirðismats (48. og 49. liður)

AG69 Til grundvallar skilgreiningu á gangvirði er forsendan um áframhaldandi rekstrarhæfi einingar og að ekki sé um að ræða áform um eða þörf á félagsslitum, að skerða verulega rekstur hennar eða að hún þurfi að gangast undir viðskipti með óhagstæðum kjörum. Gangvirði er því ekki fjárhæðin sem eining fær eða greiðir í þvinguðum viðskiptum, tilneyddum félagsslitum eða nauðungarsölu. Gangvirði endurspeglar þó lánsþæfisgæði gerningsins.

AG70 Í þessum staðli eru notuð hugtökin „kauptilboðsverð“ og „sölutilboðsverð“ (stundum nefnt „skráð söluverð“), þegar um er að ræða skráð markaðsverð, og nær hugtakið „verðbil kaup- og sölutilboðs“ yfir viðskiptakostnað eingöngu. Aðrar leiðréttingar til að finna gangvirði (t.d. fyrir lánsþæfi mótaðila) felast ekki í hugtakinu „verðbil kaup- og sölutilboðs“.

Virkur markaður: Skráð verð

AG71 Verð fjármálagernings telst vera skráð á virkum markaði ef skráð verð er aðgengilegt og reglulega tiltækt hjá verðbréfamarkaði, verðbréfasala, verðbréfamíðlara, starfsgreinahöpi, markaðsverðsþjónustu eða eftirlitsstofnun og verðið sýnir raunveruleg og regluleg markaðsviðskipti milli ótengdra aðila. Gangvirði er skilgreint sem það verð sem fús kaupandi og fús seljandi koma sér saman um í viðskiptum ótengdra aðila. Markmiðið með því að ákvarða gangvirði fjármálagernings, sem verslað er með á virkum markaði, er að finna verðið sem væri notað í viðskiptum með þann gerning miðað við dagsetningu efnahagsreiknings (þ.e. án þess að breyta eða endurvinnna gerninginn) á hagstæðasta, virka markaðinum sem einingin hefur beinan aðgang að. Einingin leiðréttir þó verðið á hagstæðari markaðinum svo að það endurspegli mismuninn, ef einhver er, á lánsáhættu mótaðila á gerningum, sem verslað með á þeim markaði, og þeim sem verðið er að verðmeta. Þegar til eru opinberar verðskrár á virkum markaði eru þær bestu gögnin um gangvirði og þegar þær eru fyrir hendi eru þær notaðar til að meta fjáreignina eða fjárskuldina.

AG72 Fyrir eign í eigu einingarinnar eða skuld, sem hún ætlar að gefa út, er viðeigandi skráð markaðsverð venjulega gildandi kauptilboðsverð og fyrir eign, sem hún ætlar að kaupa eða skuld sem hún á að inna hendi, er það sölutilboðsverð. Þegar eining á eignir og skuldir milli útjafnandi markaðsáhættu getur hún notað miðverð markaðarins sem grundvöll fyrir ákvörðun gangvirðis á útjafnandi áhættustöðum og jafnað kauptilboðsverð eða sölutilboðsverð, eftir því sem við á, á móti opinni nettóstöðu. Þegar gildandi kaup- og sölutilboðsverð liggur ekki fyrir er verð í nýjstu viðskiptum til marks um gildandi gangvirði, svo framarlega sem ekki hafi átt sér stað veruleg breyting á efnahagslegum aðstæðum frá því viðskiptin áttu sér stað. Ef aðstæður hafa breyst frá því viðskiptin fóru fram (breyting hefur t.d. orðið á áhættulausum vöxtum í kjölfar nýjustu verðskráningar fyrirtækjaskuldabréfa), endurspeglar gangvirðið breytingu á aðstæðum með tilvísan til gildandi verðs eða vaxta á sambærilegum gerningum, eftir því sem við á. Eins er verð leiðrétt þegar einingin getur sýnt fram á að verð í síðustu viðskiptum sé ekki gangvirði (t.d. vegna þess að þau endurspegluðu fjárhæðina sem einingin fengi eða greiddi í þvinguðum viðskiptum, tilneyddum félagsslitum eða nauðungarsölu). Gangvirði safns fjármálagerninga er samtala fjölda eininga í gerningnum og skráðs markaðsverðs hans. Ef opinberlega skráð verð á virkum markaði er ekki fyrir hendi á fjármálagerningi í heild en virkur markaður er til fyrir hluta hans er gangvirði ákvarðað á grundvelli viðeigandi markaðsverðs hlutanna.

AG73 Ef vextir (fremur en verð) eru skráðir á virkum markaði notar einingin það skráða vaxtahlutfall sem ílag í virðismatsaðferð til að ákvarða gangvirði. Ef skráð vaxtahlutfall er ekki tekið með í lánsáhættu eða aðrir þættir sem markaðsaðilar hafa með við virðismat á gerningnum, leiðréttir einingin vegna þessara þátta. **Enginn virkur markaður: virðismatsaðferð**

AG74 Ef markaður fyrir fjármálagerning er ekki virkur ákvarðar eining gangvirðið með því að nota virðismatsaðferð. Virðismatsaðferð felst í því að nota nýleg viðskipti ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna, ef þau eru fyrir hendi, og vísun til gildandi gangvirðis annars gernings, sem er að verulegu leyti eins, greiningu á afvöxtuðu sjóðstreymi og verðlagningarlíkön fyrir valrétti. Ef til er virðismatsaðferð sem markaðsaðilar nota almennt til að verðleggja gerninginn og sú aðferð hefur reynst veita áreiðanlegt verðmat, sem byggist á raunverulegum viðskiptum á markaðnum skal einingin nota þá aðferð.

AG75 Markmiðið með því að nota virðismatsaðferð er að komast að raun um hvert verð í viðskiptum hefði verið á matsdegi í viðskiptum ótengdra aðila sem miðast við eðlileg viðskiptasjónarmið. Gangvirði er metið á grundvelli niðurstaðna með virðismatsaðferð þar sem ílag markaðarins er nýtt til fullnustu og treyst eins lítið og mögulegt er á ílag sem er sérstakt fyrir hverja einingu. Þess er að vænta að með virðismatsaðferð væri hægt að komast að raunhæfu mati á gangvirði ef a) það endurspeglar á sennilegan hátt hvernig vænta megi að markaðurinn verðleggji gerninginn og b) að með ílaginu í virðismatsaðferðina fái sennileg mynd af væntingum markaðarins og mat á áhættu- og arðsemisþáttum sem felast í fjármálagerningnum.

- AG76 Þess vegna eru í virðismatsaðferð a) allir þættir sem markaðsaðilar kanna við verðákvörðun og b) hún er í samræmi við viðurkennda efnahagslega aðferðafræði fyrir verðlagningu fjármálagerninga. Með vissu millibili finnstillir eining virðismatsaðferðina og prófar gildi hennar með því að nota verð úr sannreynanlegum viðskiptum með sams konar gerningi (þ.e. án þess að breyta honum eða endurvinnna) á ríkjandi markaði eða miðar við hvers konar tiltæk, sannreynanleg markaðsgögn. Eining aflar markaðsgagna með samræmdum hætti á sama markaði og gerningurinn er upprunninn eða keyptur. Besti vitnisburðurinn um gangvirði fjármálagernings við upphaflega færslu er viðskiptaverðið (þ.e. gangvirði endurgjaldsins sem er greitt eða móttekið) nema gangvirði þess gernings sé stutt með samanburði við önnur sannreynanleg viðskipti á ríkjandi markaði (þ.e. án breytingar eða endurvinnu) eða grundvallað á virðismatsaðferð sem aðeins tekur til gagna af mörkuðum sem unnt er að fylgjast með.
- AG76A Síðara mat fjáreignar eða fjárskuldar og síðari færsla hagnaðar og taps skulu vera í samræmi við kröfur þessa staðals. Beiting liðar AG76 getur leitt til þess að hvorki verði færður hagnaður né tap við upphaflega færslu fjáreignar eða fjárskuldar. Í því tilviki er í IAS-staðli 39 gerð krafa um að hagnaður eða tap sé aðeins fært eftir upphaflega færslu að svo miklu leyti sem það stafar af breytingu á þætti (þar á meðal tíma) sem markaðsaðilar kanna við verðákvörðun.
- AG77 Upphaflegu kaupin eða uppruni fjáreignar eða stofnun fjárskuldar eru markaðsviðskipti sem mynda grunn fyrir mat á gangvirði fjármálagerningsins. Einkum ef fjármálagerningurinn er skuldagerningur (s.s. útlán) er unnt að ákvarða gangvirði hans með vísan til markaðsaðstæðna, sem voru fyrir hendi við kaupin á honum, eða upphafsdagsetningar og ríkjandi markaðsaðstæðna eða vaxta, sem einingin eða aðrir krefjast fyrir sambærilega skuldagerninga (þ.e. sambærilegur tími eftir til gjalddaga, sjóðstreymismynstur, gjaldmiðill, lánsáhætta, veð- og vaxtagrunnur). Á hinn bóginn er unnt, að því tilskildu að engin breyting sé á lánsáhættu skuldarans og viðeigandi áhættuálagi eftir að stofnað er til skuldagerningarsins, að meta vexti á ríkjandi markaði með því að nota viðmiðunarvexti, sem endurspeglar meiri lánsþæfisgæði en skuldagerningurinn sem liggur til grundvallar, og halda jafnframt lánsáhættuálagi föstu og leiðréttu vegna breytingar á viðmiðunarvöxtum frá upphafsdagsetningu. Ef skilyrði hafa breyst frá nýjustu markaðsviðskiptum er samsvarandi breyting á gangvirði fjármálagerningsins, sem verði er að meta, ákvarðað með hliðsjón af gildandi verði eða vöxtum á sambærilegum fjármálagerningum, sem leiðréttir eru eftir því sem við á vegna frávika frá gerningnum sem verði er að meta.
- AG78 Sömu upplýsingar eru e.t.v. ekki tiltækar á hverjum matsdegi. Þegar eining stofnar til láns eða yfirtekur skuldagerning, sem er ekki í virkum viðskiptum, er einingin t.d. með viðskiptaverð sem er jafnframt markaðsverð. Á hinn bóginn kann að vera að engar upplýsingar um nýleg viðskipti séu tiltækar á næsta matsdegi og einingin hefur, þó að hún geti ákvarðað almennt vaxtastig markaðarins, e.t.v. ekki vitneskju um það hve mikla lánsáhættu eða aðra áhættu markaðsaðilar legðu til grundvallar við verðlagningu gerningsins á þeim degi. Eining hefur e.t.v. ekki upplýsingar um nýleg viðskipti til að geta ákvarðað viðeigandi áhættuálag á grunnvexti við ákvörðun á afvöxtun í núvirðisútreikningum. Þegar ekki eru til gögn um hið gagnstæða má telja sanngjarn að gera ráð fyrir að álagið, sem var daginn sem stofnað var til lánsins, hafi ekki tekið neinum breytingum. Þess er þó vænst að einingin geri þær tilraunir sem sanngjarn má telja til að ákvarða hvort vísbendingar eru um að breyting hafi orðið á slíkum þáttum. Þegar vísbendingar eru um breytingu kannar einingin áhrifin af breytingunni við ákvörðun á gangvirði fjármálagerningsins.
- AG79 Við beitingu afvaxtaðrar sjóðstreymisgreiningar notar eining eitt eða fleiri afvöxtunarhlutföll sem eru jöfn ríkjandi ávöxtun fjármálagerninga sem hafa að verulegu leyti sömu skilmála og einkenni, þ.m.t. lánsþæfisgæði gerningsins, eftirstöðvatími sem samningsbundnir vextir eru fastir, eftirstöðvatími til endurgreiðslu höfuðstóls og greiðslugjaldmiðillinn. Skammtíma viðskiptakröfur og -skuldir án tilgreinds vaxtahlutfalls má meta á upphaflegri reikningsfjárhæð ef áhrifin af afvöxtun eru óveruleg.

Enginn virkur markaður: Eiginfjárgerningar

- AG80 Unnt er að meta með áreiðanlegum hætti gangvirði fjárfestinga í eiginfjárgerningum þegar þeir eru ekki á skráðu markaðsverði á virkum markaði og afleiða sem tengjast og gera verður upp með afhendingu þess háttar óskráðra eiginfjárgerninga (sjá c-lið 46. liðar og 47. lið), ef a) breytileiki á bilinu, þar sem er að finna skynsamlegt gangvirðismat fyrir viðkomandi gerning, er ekki verulegur eða b) unnt er að meta með skynsamlegum hætti líkindi mats innan bilsins og nota til að meta gangvirði.
- AG81 Til eru margs konar aðstæður þar sem breytileiki á bili skynsamlegs mats á gangvirði fjárfestinga í eiginfjárgerningum, sem eru ekki á skráðu markaðsverði og afleiða sem tengjast og gera verður upp með afhendingu þess háttar óskráðra eiginfjárgerninga (sjá c-lið 46. liðar og 47. lið), er ekki líklegur til að vera verulegur. Að öllu jöfnu er mögulegt að meta gangvirði fjáreignar sem eining hefur fengið frá utanaðkomandi aðila. Ef bilið, sem skynsamlegt mat á gangvirði liggur á, er verulegt og ekki er unnt að meta líkindin á mismunandi mati með skynsamlegum hætti er þó útilokað fyrir eininguna að meta gerninginn á gangvirði.

Ílag í virðismatsaðferðum

- AG82 Viðeigandi aðferð til að meta gangvirði tiltekins fjármálagernings fæli í sér sannreynanleg markaðsgögn um markaðsaðstæðurnar og aðra þætti sem eru líklegir til að hafa áhrif á gangvirði gerningsins. Gangvirði fjármálagernings byggist á einum eða fleiri eftirfarandi þátta (og e.t.v. öðrum):
- a) *tímavirði peninga (þ.e. grunnvextir eða áhættulausir vextir)*. Grunnvexti er yfirleitt hægt að leiða af sannreynanlegu verði ríkisskuldabréfa og þeir eru oft birtir í fjármálaritum. Dæmigert fyrir þessa vexti er að þeir breytast með áætluðum dagsetningum í sjóðstreymisspám sem fylgja arðsemislinu vaxta fyrir mismunandi tímaramma. Eining getur af hagkvæmnisástæðum notað viðurkennda og sannreynanlega almenna vexti, s.s. LIBOR-vexti eða vaxtaskipti sem viðmiðunavexti. (Vegna þess að vextir eins og LIBOR-vextir eru ekki áhættulausir vextir er leiðrétting vegna lánsáhættu, sem á við um tiltekinn fjármálagerning, miðuð við lánsáhættu hans í samanburði við lánsáhættu þessara viðmiðunarvaxta.) Í sumum löndum getur veruleg lánsáhætta fylgt ríkisskuldabréfum og þau bera e.t.v. ekki tryggja grunnvexti til viðmiðunar fyrir gerninga sem tilgreindir eru í viðkomandi gjaldmiðli. Sumar einingar í þessum löndum kunna að hafa betri lánsfjárfstöðu og lægri útlánsvexti en ríkisvaldið. Í slíku tilviki kann að eiga betur við að ákvarða grunnvexti með vísan til hæstu vaxta fyrirtækjaskuldabréfa sem gefin eru út í gjaldmiðli viðkomandi lögsagnarumdæmis,
 - b) *lánsáhætta*. Áhrif lánsáhættu á gangvirði (þ.e. yfirverðs miðuð við grunnvexti vegna lánsáhættu) kunna að vera leidd af sannreynanlegu markaðsverði á gerningum með mismunandi lánsþæfisgæði, sem verslað er með, eða af sannreynanlegum útlánsvöxtum sem lánveitendur setja á lán með margs konar lánsþæfismati,
 - c) *gengi erlendra gjaldmiðla*. Til eru virkir gjaldmiðilsmarkaðir fyrir flesta helstu gjaldmiðlana og verðið er skráð daglega í fjármálaritum,
 - d) *hrávöruverð*. Til er sannreynanlegt markaðsverð fyrir margar hrávörur,
 - e) *verð á eigin fé*. Verð (og verðvísitölur) eiginfjárgerninga, sem verslað er með, er auðveldlega sannreynanlegt á sumum mörkuðum. Nota má aðferðir, sem byggjast á núvirði, til að áætla ríkjandi markaðsverð eiginfjárgerninga þegar ekki er um að ræða neitt sannreynanlegt verð,
 - f) *óstöðugleiki (þ.e. umfang verðbreytinga á fjármálagerningnum eða öðrum liðum í framtíðinni)*. Yfirleitt er unnt að meta óstöðugleika eigna í virkum viðskiptum með áreiðanlegum hætti út frá eldri markaðsgögnum eða með því að nota óstöðugleikann sem felst í ríkjandi markaðsverði,
 - g) *fyrirframgreiðsluáhætta og endurkaupaáhætta* Unnt er að meta væntanlegt fyrirframgreiðslumynstur fjáreigna og væntanlegt endurkaupamynstur fjárskulda út frá sögulegum gögnum. (Gangvirði fjárskuldar, sem mótaðili getur keypt aftur, getur ekki verið lægra en núvirði endurkaupafjárhæðarinnar — sjá 49. lið.)
 - h) *umsýslukostnaður fjáreignar eða fjárskuldar*. Unnt er að meta umsýslukostnað með samanburði við gildandi þóknun sem aðrir markaðsaðilar setja upp. Ef umsýslukostnaður fjáreignar eða fjárskuldar er verulegur og markaðsaðilar hafa sambærilegan kostnað tekur útgefandi tillit til hans við ákvörðun á gangvirði þeirrar fjáreignar eða fjárskuldar. Þegar sammingsbundinn réttur til framtíðarþóknunar tekur gildi er líklegt að gangvirðið sé jafnt upphafskostnaðinum, sem greiddur var vegna hennar, nema framtíðarþóknun og tengdur kostnaður séu ekki í samræmi við samanburðarhæft markaðsverð.

Ágóði og tap (55–57. liður)

- AG83 Eining beitir IAS-staðli 21 á fjáreignir og fjárskuldir sem eru peningalegir liðir í samræmi við IAS-staðal 21 og tilgreindir í erlendum gjaldmiðli. Samkvæmt IAS-staðli 21 er ágóði og tap vegna gengismunar á peningalegum eignum og peningalegum skuldum fært í rekstrarreikningi. Undantekning er peningalegur liður sem er tilgreindur sem áhættuvarnargerningur annaðhvort í sjóðstreymisvörn (sjá 95.–101. lið) eða áhættuvörn vegna hreinnar fjárfestingar (sjá 102. lið). Í þeim tilgangi að færa gengiságóða og -tap samkvæmt IAS-staðli 21 er farið með peningalega fjáreign, sem er til sölu, eins og hún væri bókfærð á afskrifuðu kostnaðarverði í erlenda gjaldmiðlinum. Til samræmis við það er gengismunur vegna slíkrar fjáreignar, sem stafar af breytingum á afskrifuðu kostnaðarverði, færður í rekstrarreikningi og aðrar breytingar á bókfærðu verði eru færðar í samræmi við b-lið 55. liðar. Fyrir fjáreignir til sölu, sem ekki eru peningalegir liðir samkvæmt IAS-staðli 21 (t.d. eiginfjárgerningar), er tengdur gengisþáttur, ef um hann er að ræða, innifalinn í ágóða eða tapi sem er fært beint á eigið fé skv. b-lið 55. liðar. Ef áhættuvarnartengsl eru milli óafleiddrar peningalegrar eignar og óafleiddrar peningalegrar skuldar, eru breytingar á erlendum gjaldmiðilsþætti þessara fjármálagerninga færðar í rekstrarreikningi.

Virðisrýrnun og óinnheimtanleiki fjáreigna (58.–70. liður)

Fjáreignir bókfærðar á afskrifuðu kostnaðarverði (63.–65. liður)

- AG84 Virðisrýrnun fjáreignar, sem er bókfærð á afskrifuðu kostnaðarverði, er metin með því að nota upphaflega, virka vexti fjármálagerningsins vegna þess að afvöxtun á ríkjandi markaðsvöxtum hefði, í reynd, í för með sér gangvirðismat á fjáreignum sem annars væru metnar á afskrifuðu kostnaðarverði. Ef endursamið er um skilmála útláns, viðskiptakröfu eða fjárfestingar til gjalddaga eða þeim er breytt með öðrum hætti vegna fjárhagsferðleika lántaka eða útgefanda, er virðisrýrnun metin með því að nota upphaflegu, virku vextina fyrir breytingu á skilmálum. Sjóðstreymi í tengslum við skammtímakröfur er ekki afvaxtað ef áhrifin af afvöxtuninni eru óveruleg. Ef útlán, viðskiptakrafa eða fjárfesting til gjalddaga ber breytilega vexti, er afvöxtunarstuðullinn við mat á virðisrýrnunartapi skv. 63. lið það ríkjandi, virka vaxtahlutfall (eitt eða fleiri) sem ákvarðað er samkvæmt samningnum. Skuldari getur notfært sér þá lausn að meta virðisrýrnun fjáreignar, sem er bókfærð á afskrifuðu kostnaðarverði, út frá gangvirði gernings með því að styðjast við sannreynanlegt markaðsverð. Útreikningurinn á núvirði áætlaðs framtíðarsjóðstreymis veðsettrar fjáreignar endurspeglar sjóðstreymi sem getur stafað af því að gengið er að veði og kostnaður við yfirtöku á veðinu og sölu þess er dreginn frá, hvort sem líkur eru á þess háttar yfirtöku á veðinu eða ekki.
- AG85 Í ferlinu við mat á virðisrýrnun er tekið tillit til allrar útlánaáheattu, ekki einvörðungu þeirrar sem stafar af litlum láns hæfsgæðum. Ef eining notar t.d. innra lánaflokkunarkerfi tekur hún tillit til allra lánaflokka, ekki einvörðungu þeirra sem sýna alvarlega skert lánstraust.
- AG86 Ferlið við að áætla fjárhæð virðisrýrnunartaps getur annaðhvort leitt til einnar fjárhæðar eða nokkurra mögulegra fjárhæða á tilteknu bili. Í síðara tilvikinu færir einingin virðisrýrnunartap sem er jafnt besta mati á bilinu (¹) þar sem er að finna allar viðeigandi upplýsingar, sem teknar eru með í reikninginn og tiltækar eru áður en reikningskilin eru gefin út, um ríkjandi aðstæður miðað við dagsetningu efnahagsreiknings.
- AG87 Að því er varðar sameiginlegt mat á virðisrýrnun eru fjáreignir flokkaðar eftir sambærilegum einkennum lánsáheattu sem gefa til kynna getu skuldara til að greiða allar fjárhæðir, sem fallnar eru í gjalddaga, samkvæmt samningsskilmálum (t.d. á grundvelli lánsáheattumats eða áhættuflokkunarferlis þar sem tekið er tillit til tegundar eignar, atvinnugreinar, landfræðilegrar legu, tegundar veðs, hversu langt er liðið frá gjalddaga og annarra viðeigandi þátta). Einkennin, sem eru valin, eiga við mat á framtíðarsjóðstreymi fyrir flokka þess háttar eigna, þar sem þau gefa til kynna getu skuldara til að greiða allar fjárhæðir, sem fallnar eru í gjalddaga, samkvæmt skilmálum samningsins um eignirnar sem verið er að meta. Líkur á tapi og önnur taptólfræði er þó mismunandi eftir stigi flokks frá a) eignum, sem hafa verið metnar hver fyrir sig með tilliti til virðisrýrnunar og verið án rýrnunar, til b) eigna, sem hafa ekki verið metnar hver fyrir sig með tilliti til virðisrýrnunar sem hefur leitt til þess að þörf gæti verið á mismunandi fjárhæðum vegna virðisrýrnunar. Ef eining á ekki eignaflokk með sambærilegum áhættueinkennum framkvæmir hún ekki viðbótarmatið.
- AG88 Virðisrýrnunartap sem er fært á flokksgrundvelli er til bráðabirgða á meðan beðið er eftir skilgreiningu á virðisrýrnunartapi á einstökum eignum í flokki fjáreigna sem eru metnar sameiginlega með tilliti til virðisrýrnunar. Jafnskjött og tiltækar eru upplýsingarnar í flokki, þar sem tilgreint er sérstaklega tap á eignum með aðgreinda virðisrýrnun, eru þær eignir fjarlægðar úr flokknum.
- AG89 Framtíðarsjóðstreymi í flokki fjáreigna, sem eru metnar sameiginlega með tilliti til virðisrýrnunar, er metið á grundvelli fenginnar reynslu af tapi á eignum með lánsáheattueinkennum sem eru sambærileg við einkenni eignanna í flokknum. Einingar sem hafa enga reynslu af tapi, sem á sérstaklega við um þær, eða ófullnægjandi reynslu nota reynslu sambærilegra (e. peer group) eininga af sambærilegum flokkum fjáreigna. Fengin reynsla af tapi er leiðrétt út frá gildandi, sannreynanlegum gögnum til að endurspeglar áhrifin af ríkjandi aðstæðum sem höfðu ekki áhrif á tímabilinu, sem fengin reynsla af tapi er grundvölluð á, og til að fjarlægja áhrifin af aðstæðunum á fyrra tímabili sem skipta ekki lengur máli. Mat á breytingum á framtíðarsjóðstreymi endurspeglar og er í beinu samræmi við breytingar á tengdum, sannreynanlegum gögnum frá tímabili til tímabils (s.s. breytingar á atvinnuleysistöðum, fasteignaverði, hrávöruverði, greiðslustöðu eða öðrum þáttum sem gefa vísbendingar um tap, sem samstæðan hefur orðið fyrir, og umfang þess). Aðferðafræðin og forsendur, sem notaðar eru til að meta framtíðarsjóðstreymi, eru endurskoðaðar reglulega til að draga úr mismun á mati á tapi og raunverulegu tapi.
- AG90 Sem dæmi um beitingu liðar AG89 getur eining ákvarðað á grundvelli fenginnar reynslu að ein af meginorsökum greiðslufalls á greiðslukortalanum sé andlát lántakandans. Einingin getur staðreynt að dánarlutfallið sé óbreytt frá ári til árs. Engu að síður kunna nokkrir lántakenda í flokki greiðslukortauzlána einingarinnar að hafa dáið á því ári, sem bendir til þess að virðisrýrnunartap hafi orðið á þeim lánnum, jafnvel þótt einingin hafi í árslok ekki ennþá vitneskju um hvaða tilteknu lántakendur hafi dáið.

(¹) Í 39. lið IAS-staðals 37 eru leiðbeiningar um það hvernig eigi að ákvarða besta mat á bili mögulegra niðurstaðna.

Það á því við að færa virðisrýrnunartap vegna þessa „orðna en ótilkynnta taps“. Á hinn bóginn væri ekki viðeigandi að færa virðisrýrnunartap vegna dauðsfalla, sem vænst er að verði á tímabili í framtíðinni, vegna þess að atburðurinn, sem nauðsynlegur er til að tapið verði (andlát lántakandans), hefur ekki enn átt sér stað.

- AG91 Þegar taphlutfall frá fyrra tímabili er notað við mat á framtíðarsjóðstreymi skiptir máli að upplýsingar um fyrra taphlutfall séu notaðar á flokka sem eru skilgreindir í samræmi við flokkana sem fyrra taphlutfall var mælt á. Þess vegna skal aðferðin, sem notuð er, gera kleift að tengja hvern flokk við upplýsingar um fyrri reynslu í eignaflokkum með sambærileg lánsáhættueinkenni og viðeigandi, sannreynanleg gögn sem endurspegla ríkjandi aðstæður.
- AG92 Nota má aðferðir, sem byggjast á reikniformúlum eða tölfræði, til að ákvarða virðisrýrnunartap í fjáreignarflokkum (t.d. á lágum lánnum), svo framarlega sem þau eru í samræmi við kröfurnar í 63.–65. lið og liðum AG87–AG91. Í öllum líkönum, sem notuð eru, eru áhrifin af tímavirði peninga tekin með, tekið tillit til sjóðstreymis alls eftirstandandi nýtingartíma eignar (ekki aðeins næsta árs), tekið tillit til aldurs lánanna í safninu og þau valda ekki virðisrýrnunartapi við upphaflega færslu fjáreignar.

Vaxtatekjur eftir færslu virðisrýrnunar

- AG93 Þegar fjáreign eða flokkur sambærilegra eigna hefur verið færður niður í kjölfar virðisrýrnunartaps eru vaxtatekjur eftir það færðar með því að nota vaxtahlutfallið, sem notað er til að afvaxta framtíðarsjóðstreymið, í þeim tilgangi að meta virðisrýrnunartapið.

ÁHÆTTUVÖRN (71.–102. liður)

Áhættuvarngerningar (72.–77. liður)

Gerningar sem teljast áhættuvarngerningar (72. og 73. liður)

- AG94 Vænt tap á valrétti, sem eining selur, gæti verið umtalsvert meira en vænt virðisaukning tengds áhættuvarins liðar. Útgefinn valréttur dregur með öðrum orðum ekki með virkum hætti úr áhættu vegna áhættuvarins liðar sem hefur áhrif á rekstrarafkomu einingarinnar. Af þeim sökum telst útgefinn valréttur ekki vera áhættuvarngerningur nema hann sé tilgreindur sem jöfnun á móti keyptum valrétti, þ.m.t. valréttur sem er innbyggður í annan fjármálagerning (t.d. útgefinn kaupréttur sem notaður er til að verja innkallanlega skuld). Gagnstætt því hefur keyptur valréttur í för með sér væntan ágóða, sem er jafn eða hærri en tapið, og þess vegna dregur hann hugsanlega úr áhættu vegna breytinga á gangvirði eða sjóðstreymi sem hafa áhrif á rekstrarafkomu einingarinnar. Í samræmi við það getur hann talist áhættuvarngerningur.
- AG95 Tilgreina má fjárfestingu til gjalddaga, sem bókfærð er á afskrifuðu kostnaðarverði, sem áhættuvarngerning sem vörn gagnvart gengisáhættu erlendra gjaldmiðla.
- AG96 Fjárfestingu í óskráðum eiginfjárgerningi, sem ekki er bókfærður á gangvirði vegna þess að ekki er hægt að meta gangvirði hans með áreiðanlegum hætti eða afleiða er tengd honum sem verður að gera upp með afhendingu á þess háttar óskráðum eiginfjárgerningi (sjá c-lið 46. liðar og 47. lið), er ekki hægt að tilgreina sem áhættuvarngerning.
- AG97 Eiginfjárgerningar einingar eru ekki fjáreignir eða fjárskuldir einingarinnar og þess vegna er ekki hægt að tilgreina þá sem áhættuvarngerninga.

Áhættuvarðir liðir (78.–84. liður)

Liðir sem teljast áhættuvarðir (78.–80. liður)

- AG98 Föst skuldbinding um að kaupa fyrirtæki við sameiningu fyrirtækja getur ekki verið áhættuvarinn liður nema gegn gengisáhættu erlendra gjaldmiðla, vegna þess að ekki er hægt að skilgreina sérstaklega og meta aðra áhættu sem varið er gegn. Önnur áhætta, sem hér er vísað til, er almenn áhætta í viðskiptum.

AG99 Fjárfesting með hlutdeildaraðferðinni getur ekki verið áhættuvarinn liður í gangvirkisvörn vegna þess að með hlutdeildaraðferðinni er færður hlutur fjárfestisins í hagnaði eða tapi hlutdeildarfélagsins fremur en breytingar á gangvirði fjárfestingarinnar. Eins getur fjárfesting í dótturfélagi í samstæðu ekki verið áhættuvarinn liður í gangvirkisvörn vegna þess að samstæðan færir hagnað eða tap dótturfélagsins í rekstrarreikningi fremur en breytingar á gangvirði fjárfestingarinnar. Annað gildir um áhættuvörn fyrir hreina fjárfestingu í erlendum rekstri vegna þess að það er vörn gegn áhættu vegna eignar í erlendum gjaldmiðli en ekki gangvirkisvörn gegn breytingu á virði fjárfestingarinnar.

AG99A Í 80. lið kemur fram að gengisáhætta erlendra gjaldmiðla í afar líklegum, áætluðum framtíðarviðskiptum innan samstæðu uppfylli skilyrði áhættuvarins liðar í sjóðstreymisvörnum, svo framarlega sem viðskiptin séu tilgreind í öðrum gjaldmiðli en starfrækslugjaldmiðli einingarinnar, sem mun eiga viðskiptin, og að gengisáhætta erlendra gjaldmiðla hafi áhrif á hagnað eða tap samstæðunnar. Einingin, sem í hlut á, getur verið móðurfélag, dótturfélag, hlutdeildarfélag eða útibú. Ef gengisáhætta erlendra gjaldmiðla í áætluðum framtíðarviðskiptum innan samstæðu hefur ekki áhrif á hagnað eða tap samstæðunnar uppfylla viðskipti innan samstæðu ekki skilyrði um áhættuvarinn lið. Þetta á yfirleitt við um greiðslu umboðslauna, vaxtagreiðslur eða stjórnunarþóknunir milli aðila innan sömu samstæðu, nema um sé að ræða tengd viðskipti utan samstæðunnar. Ef gengisáhætta erlendra gjaldmiðla í áætluðum framtíðarviðskiptum innan samstæðu hefur áhrif á hagnað eða tap samstæðunnar geta viðskiptin innan samstæðunnar talist vera áhættuvarinn liður. Dæmi um þetta er áætluð sala eða kaup á birgðum milli aðila innan sömu samstæðu ef selja á birgðirnar áfram til aðila utan samstæðunnar. Eins getur áætluð sala rekstrarfjármuna innan samstæðu frá einingu innan samstæðunnar, sem framleiðir rekstrarfjármunina, til einingar innan samstæðunnar, sem notar þá í starfsemi sinni, haft áhrif á hagnað eða tap samstæðunnar. Þetta getur t.d. gerst vegna þess að einingin, sem kaupir, afskrifar rekstrarfjármunina og fjárhæðin, sem upphaflega er færð vegna rekstrarfjármunanna, kann að breytast ef áætluð viðskipti innan samstæðunnar eru tilgreind í öðrum gjaldmiðli en starfrækslugjaldmiðli einingarinnar sem kaupir.

AG99B Ef áhættuvörn vegna áætlaðra viðskipta innan samstæðu uppfyllir skilyrði um áhættuvarnarreikningsskil er allur ágóði eða tap, sem fært er beint á eigið fé í samræmi við a-lið 95. liðar, endurflokkað í hagnað eða tap á sama tímabili eða tímabilum og gengisáhætta vegna gjaldmiðla í áhættuvörðu viðskiptunum hefur áhrif á hagnað eða tap samstæðunnar.

Fjárhagsliðir tilgreindir sem áhættuvarðir liðir (81. liður og liður 81A)

AG99C [...] Einingin getur tilgreint allt sjóðstreymi allrar fjáreignarinnar eða fjárskuldarinnar sem varða liðinn og varið hana fyrir aðeins einni tiltekinni áhættu (t.d. aðeins fyrir breytingum sem rekja má til breytinga á LIBOR-vöxtum). Þegar t.d. er um að ræða fjárskuld með virkum vöxtum, sem eru 100 grunnstigum fyrir neðan LIBOR-vexti, getur eining tilgreint heildarskuldina sem áhættuvarinn lið (þ.e. höfuðstól að viðbættum vöxtum miðað við LIBOR-vexti að frádregnum 100 grunnstigum) og varið breytinguna á gangvirði eða sjóðstreymi heildarskuldarinnar sem rekja má til breytinga á LIBOR-vöxtum. Einingin getur einnig valið annað áhættuvarnarhlutfall en einn á móti einum til að bæta skilvirkni varnarinnar, eins og lýst er í lið AG100.

AG99D Auk þess getur einingin, ef fjármálagerningur með föstum vöxtum er varinn eftir að til hans er stofnað og vextir hafa breyst í millitíðinni, tilgreint hluta þeirra jafnan viðmiðunaryöxtum [...]. Ef eining stofnar t.d. til fjáreignar að fjárhæð 100 GE á föstum vöxtum og virkir vextir hennar eru 6% á sama tíma og LIBOR-vextir eru 4%. Hún byrjar að verja þessa eign nokkru síðar þegar LIBOR-vextir hafa hækkað í 8% og gangvirði eignarinnar hefur lækkað í 90 GE. Einingin reiknar út að ef hún hefði keypt eignina daginn þegar hún tilgreindi hana sem varinn lið, sem þá var að gangvirði 90 GE, hefðu virku vextirnir verið 9,5%. [...] Einingin getur tilgreint LIBOR-vaxtahluta sem nemur 8% sem er að hluta sammingsbundið vaxtasjóðstreymi og að hluta mismunurinn á gangvirðinu (þ.e. 90 GE) og fjárhæðinni sem skal endurgreiddast á gjalddaga (þ.e. 100 GE).

Ófjárhagslegir liðir tilgreindir sem áhættuvarðir liðir (82. liður)

AG100 Breytingar á verði hluta eða þáttar í ófjárhagslegri eign eða ófjárhagslegri skuld hafa yfirleitt ekki fyrrisjáanleg áhrif, sem hægt er að meta sérstaklega, á verð liðarins sem eru t.d. sambærileg við áhrif breytingar á markaðsvöxtum á verð verðbréfs. Þannig er ófjárhagsleg eign eða ófjárhagsleg skuld aðeins varinn liður sem heild eða sem gengisáhætta erlendra gjaldmiðla. Ef mismunur er á skilmálum áhættuvarnargerningsins og varða liðarins (eins og áhættuvörn fyrir áætluð innkaup á brasilíska kaffi með því að nota framvirkan samning um að kaupa kólumbískt kaffi með annars sambærilegum skilmálum) geta áhættuvarnartengslin engu að síður uppfyllt kröfur um áhættuvarnartengsl, að því tilskildu að skilyrðin í 88. lið séu uppfyllt, m.a. það að vænst er að áhættuvörnin sé mjög skilvirk. Í þessum tilgangi má fjárhæð áhættuvarnargerningsins vera hærri eða lægri en fjárhæð áhættuvarða liðarins ef það eykur skilvirkni áhættuvarnartengslanna. Unnt væri t.d. að gera aðhvarfsgreiningu til að greina tölfræðilegt samband milli áhættuvarða liðarins (t.d. viðskipta með brasilískt kaffi) og áhættuvarnargerningsins (t.d. viðskipta

með kólumbískt kaffi). Ef um er að ræða gilt tölfraðilegt samband milli tveggja breytna (þ.e. milli einingarverðs brasilíska kaffisins og kólumbíska kaffisins) er hægt að nota hallann á aðhvarfslínunni til að ákvarða varnarhlutfallið sem hámarkar vænta skilvirkni. Ef hallinn á aðhvarfslínunni er t.d. 1,02 hámarkar áhættuvarnarhlutfall byggt á 0,98 einingum af áhættuvörðum liðum að magninu 1,00 af áhættuvarnargerningnum áætluðu skilvirknina. Áhættuvarnartengslin geta þó leitt til óskilvirkni sem er færð í rekstrarreikningi á meðan áhættuvarnartengslin vara.

Flokkar liða tilgreindir sem áhættuvarðir liðir (83. og 84. liður)

AG101 Áhættuvörn hreinnar heildarstöðu (t.d. hreinar heildareignir á föstum vöxtum og hreinar heildarskuldur á föstum vöxtum með sambærilega gjalddaga) í stað sérstaks áhættuvarins liðar uppfyllir ekki skilyrði fyrir áhættuvarnarreikningsskilum. Hægt er þó að fá fram nær sömu áhrif á rekstrarafkomu einingarinnar með áhættuvarnarreikningsskilum af þessari gerð ef hluti liðanna, sem liggja til grundvallar, er tilgreindur sem áhættuvarði liðurinn. Ef banki á t.d. eignir að fjárhæð 100 GE og skuldirnar nema 90 GE, með sambærilegri áhættu og skilmálum, og hann ver hreina eign, sem nemur 10 GE, gegn áhættu, getur hann tilgreint 10 GE sem áhættuvarða liðinn af þessum eignum. Hægt er að nota þessa tilgreiningu ef slíkar eignir og skuldir eru gerningar á föstum vöxtum, sem er þá gangvirðisvörn, eða ef þær eru gerningar á breytilegum vöxtum, sem er þá sjóðstreymisvörn. Eins getur eining, ef hún hefur gert fasta skuldbindingu um innkaup í erlendum gjaldmiðli að fjárhæð 100 GE og fasta skuldbindingu um að selja í erlenda gjaldmiðlinum fyrir andvirði 90 GE, varið nettófjárhæð sem nemur 10 GE með því að kaupa afleiðu og tilgreina hana sem áhættuvarnargerning í tengslum við þessar 10 GE í föstu skuldbindingunni um innkaup að fjárhæð 100 GE.

Áhættuvarnarreikningsskil (85.–102. liður)

AG102 Dæmi um gangvirðisvörn er vörn gegn áhættu vegna breytinga á gangvirði skuldagernings á föstum vöxtum í kjölfar breytinga á vöxtum. Útgefandi eða handhafi geta komið upp þess háttar áhættuvörn.

AG103 Dæmi um sjóðstreymisvörn er notkun skiptasamnings til að breyta skuld með fljóttandi vöxtum yfir í skuld með föstum vöxtum (þ.e. áhættuvörn fyrir framtíðarviðskipti þegar framtíðarsjóðstreymi, sem er verið að verja, er vaxtagreiðslurnar í framtíðinni).

AG104 Áhættuvörn fastrar skuldbindingar (t.d. vörn gegn breytingu á eldsneytisverði í tengslum við ófærða, samningsbundna skuldbindingu rafveitu um að kaupa eldsneyti á föstu verði) er áhættuvörn gegn áhættu vegna breytinga á gangvirði. Í samræmi við það er þess háttar áhættuvörn gangvirðisvörn. Skv. 87. lið væri þó einnig hægt að færa vörn vegna gengisáhættu erlendra gjaldmiðla í fastri skuldbindingu sem sjóðstreymisvörn.

Mat á skilvirkni áhættuvarnar

AG105 Áhættuvörn er einungis talin afar skilvirk ef eftirfarandi skilyrði eru uppfyllt:

- þess er vænst þegar stofnað er til áhættuvarnarinnar og á síðari tímabilum að áhættuvörnin sé afar skilvirk við að hafa gagnstæð áhrif á breytingar á gangvirði eða sjóðstreymi sem rekja má til varinnar áhættu á tímabilinu sem áhættuvörnin er tilgreind. Hægt er að sýna fram á slíkar væntingar á ýmsa vegu, m.a. með samanburði á breytingum, sem hafa orðið á gangvirði eða sjóðstreymi áhættuvarða liðarins og rekja má til áhættunnar sem verið er gegn, við breytingar sem hafa orðið á gangvirði eða sjóðstreymi áhættuvarnargerningsins eða með því að sýna fram á að mikil tölfraðileg fylgni sé á milli gangvirðis eða sjóðstreymis áhættuvarða liðarins og gangvirðis eða sjóðstreymis áhættuvarnargerningsins. Einingin getur valið annað varnarhlutfall en einn á móti einum til að bæta skilvirkni áhættuvarnarinnar, eins og lýst er í lið AG100,
- raunverulegur árangur af áhættuvörninni er á bilinu 80–125%. Ef raunverulegur árangur er t.d. sá að tapið af áhættuvarnargerningnum er 120 GE og ágóði af staðgreiðslugerningunum 100 GE er hægt að meta gagnstæðu áhrifin með 120/100, sem er 120%, eða með 100/120, sem er 83%. Ef gert er ráð fyrir að áhættuvörnin uppfylli skilyrðin í a-lið yrði niðurstaða einingarinnar í þessu dæmi að áhættuvörnin hafi verið afar skilvirk.

AG106 Skilvirkni er metin, miðað við lágmark, þegar einingin gerir árleg reikningsskil eða árshlutareikningsskil sín.

AG107 Í staðlinum er ekki tilgreind nein sérstök aðferð til að meta skilvirkni áhættuvarnar. Aðferðin, sem eining beitir til að meta skilvirkni áhættuvarnar, fer eftir áhættustýringaráætlun hennar. Ef áhættustýringaráætlun einingarinnar er t.d. að leiðrétta fjárhæð áhættuvarnargerningsins reglulega til að endurspegla breytingar á áhættuvarnaraðstæðum þarf einingin aðeins að sýna fram á að þess sé vænst að áhættuvörnin sé afar skilvirk á tímabilinu þar til fjárhæð áhættuvarnargerningsins er leiðrétt næst. Í sumum tilvikum beitir eining mismunandi aðferðum á mismunandi gerðir áhættuvarna. Meðal gagna einingar um áhættuvarnaráætlun eru matsaðferðir fyrir skilvirkni. Í þessum aðferðum er tekið fram hvort í matinu felist allur ágóði eða allt tap á áhættuvarnargerningi eða hvort tímavirði gerningsins sé undanskilið.

AG107A [...].

AG108 Ef aðalskilmálar áhættuvarnargerningsins og áhættuvörðu eignarinnar, skuldarinnar, föstu skuldbindingarinnar eða afar líklegu, áætluðu framtíðarviðskiptanna eru eins er líklegt að breytingar á gangvirði og sjóðstreymi, sem rekja má til áhættu sem er varið gegn, jafni hver aðra að fullu út, bæði þegar áhættuvörnin er tekin upp og eftir það. Líklegt er t.d. að vaxtaskiptasamningur sé skilvirk vörn ef grundvallarfjárhæð og höfuðstóll, gildistími, endurákvörðunardagur vaxtakjara, dagsetningar greiðslna og vaxta og afborgana og grundvöllur vaxtamats eru þær sömu fyrir áhættuvarnargerninginn og áhættuvarða liðinn. Auk þess er áhættuvörn fyrir afar líkleg, vænt innkaup hrávöru með framvirkum samningi líkleg til að vera afar skilvirk ef:

- a) framvirki samningurinn er um innkaup á sama magni af sömu hrávöru á sama tíma og stað og áhættuvörðu, væntu innkaupin,
- b) gangvirði framvirka samningsins er núll þegar hann tekur gildi og
- c) annaðhvort er breytingin á undirverðinu eða yfirverðinu á framvirka samningnum undanskilin frá mati á skilvirkni og færð í rekstrarreikningi eða breytingin á áætluðu sjóðstreymi á afar líklegu, fyrirhuguðu viðskiptunum er byggð á framvirku verði hrávörunnar.

AG109 Stundum jafnar áhættuvarnargerningurinn aðeins út hluta af áhættunni sem er varin. Áhættuvörn væri t.d. ekki fyllilega skilvirk ef áhættuvarnargerningurinn og áhættuvarði liðurinn væru tilgreindir í mismunandi gjaldmiðlum sem fylgdust ekki að. Einnig væri vaxtaáhættuvörn, sem styddist við afleiðu, ekki fyllilega skilvirk ef hluta af breytingu á gangvirði afleiðunnar mætti rekja til lánsáhættu mótaðila.

AG110 Ef áhættuvörn á að uppfylla skilyrði áhættuvarnarreikningsskila verður vörnin að tengjast sérstaklega skilgreindri og tilgreindri áhættu en ekki eingöngu almennri áhættu í viðskiptum einingarinnar, og verður um síðir að hafa áhrif á rekstrarafkomu einingarinnar. Áhættuvörn vegna úreldingar áþreifanlegrar eignar eða áhætta vegna upptöku fasteignar af hálfu ríkisvaldsins kemur ekki til álita í áhættuvarnarreikningsskilum; vegna þess að ekki er hægt að meta skilvirkni þess háttar áhættuvarnar með áreiðanlegum hætti.

AG111 Þegar um er að ræða vaxtaáhættu kann að vera unnt að meta skilvirkni áhættuvarnar með því að semja áætlun um gjalddaga fyrir fjáreignir og fjárskuldir sem sýnir nettóvaxtaáhættu á hverju tímabili, að því tilskildu að nettóáhættan tengist tiltekinni eign eða skuld (eða tilteknum flokki eigna eða skulda eða tilteknum hluta þeirra) sem veldur áhættunni, og skilvirkni áhættuvarnar er metin með tilliti til þeirrar eignar eða skuldar.

AG112 Við mat á skilvirkni áhættuvarnar tekur eining yfirleitt tillit til tímavirðis peninga. Fastir vextir áhættuvarins liðar þurfa ekki að vera nákvæmlega þeir sömu og fastir vextir vaxtaskiptasamnings sem tilgreindur er sem gangvirðisvörn. Breytilegir vextir vaxtaberandi eignar eða skuldar þurfa ekki heldur að vera þeir sömu og breytilegir vextir vaxtaskiptasamnings sem tilgreindur er sem sjóðstreymisvörn. Gangvirði vaxtaskiptasamnings ákvarðast af nettógreiðslum hans. Hægt er að breyta föstum og breytilegum vöxtum vaxtaskiptasamnings án þess að það hafi áhrif á nettógreiðsluna ef hvorum tveggja er breytt um sömu fjárhæð.

AG113 Ef eining uppfyllir ekki skilyrði fyrir skilvirkni áhættuvarnar hættir einingin áhættuvarnarreikningsskilum frá síðasta degi sem sýnt var fram á að farið var að skilvirkni áhættuvarnar. Ef á hinn bóginn einingin skilgreinir atburðinn eða breytinguna á aðstæðum sem öllu því að áhættuvarnartengslin fullnægðu ekki skilyrðum fyrir skilvirkni og sýnir fram á að áhættuvörnin hafi verið skilvirk fyrir atburðinn eða breytinguna á aðstæðum hættir einingin áhættuvarnarreikningsskilum frá þeim degi sem atburðurinn eða breytingin á aðstæðum verður.

Áhættuvarnarreikningsskil á gangvirði fyrir safnvörn gegn vaxtaáhættu

AG114 Fyrir gangvirðisvörn gagnvart vaxtaáhættu í tengslum við safn fjáreigna eða fjárskulda fullnægir eining kröfunum í þessum staðli ef hún fer eftir aðferðunum sem settar eru fram í a–i-lið og liðum AG115–AG132 hér að neðan:

- a) eining skilgreinir, sem hluta af áhættustýringarferlinu, safn liða sem hún vill verja gegn vaxtaáhættu. Í safninu kunna að vera eingöngu eignir, eingöngu skuldir eða bæði eignir og skuldir. Einingin getur skilgreint tvö eða fleiri söfn (t.d. getur einingin flokkað eignir, sem hún ætlar til sölu, í sérstakt safn), en þá fer hún eftir leiðbeiningunum hér fyrir neðan með hvert safn fyrir sig,
- b) einingin greinir safnið í endurákvörðunartímabil út frá væntanlegum, fremur en samningsbundnum, endurákvörðunardögum vaxtakjara. Greininguna í endurákvörðunartímabil má framkvæma á ýmsan hátt, m.a. með því að skipta sjóðstreymi niður á tímabilin, þegar vænst er að það komi inn, eða skipta grundvallarfjárhæðunum niður á öll tímabil þar til vænst er að vaxtaákvörðun eigi sér stað,

- c) á grundvelli þessarar greiningar ákveður einingin fjárhæðina sem hún vill verja. Einingin tilgreinir sem áhættuvarða liðinn fjárhæð eigna eða skulda (en ekki nettófjárhæð) úr skilgreinda safninu sem er jöfn fjárhæðinni sem hún vill tilgreina sem áhættuvarða, [...].
- d) einingin tilgreinir vaxtaáhættuna sem hún ver. Þessi áhætta getur verið hluti af vaxtaáhættu hvers liðar í áhættuvörðu stöðunni, s.s. viðmiðunarvextir (t.d. LIBOR-vextir),
- e) einingin tilgreinir einn áhættuvarnargerning eða fleiri fyrir hvert endurákvörðunarvaxtatímabil,
- f) með því að nota tilgreiningarnar í c–e-lið hér að ofan metur einingin í upphafi og á síðari tímabilum hvort vænta megi að áhættuvörnin verði afar skilvirk á tímabilinu sem vörnin er tilgreind fyrir,
- g) einingin metur með reglulegu millibili þá breytingu á gangvirði áhættuvarða liðarins (eins og tilgreint er í c-lið) sem rekja má til áhættunnar, sem varið er gegn (eins og tilgreint er í d-lið), [...]. Að því tilskildu að ákvarðað hafi verið að vörnin hafi raunverulega verið afar skilvirk, þegar hún var metin með því að nota skjalfesta aðferð einingarinnar um mat á skilvirkni, færir einingin breytinguna á varða liðnum sem ágóða eða tap í rekstrarreikningi og í einni eða tveimur sérlínum í efnahagsreikningi, eins og lýst er í lið 89A. Ekki þarf að skipta breytingunni á gangvirði niður á einstakar eignir eða skuldir,
- h) einingin metur breytinguna á gangvirði áhættuvarnargerningsins (-gerninganna) (eins og tilgreint er í e-lið) og færir hana sem ágóða eða tap í rekstrarreikningi. Gangvirði áhættuvarnargerningsins (-gerninganna) er fært sem eign eða skuld í efnahagsreikningi,
- i) óskilvirkni ⁽¹⁾ er færð í rekstrarreikningi sem mismunur á breytingunni á gangvirði sem um getur í g-lið og breytingunni sem um getur í h-lið.

AG115 Þessari aðferð er lýst ítarlegar hér á eftir. Aðferðinni skal aðeins beita á gangvirðisvörn vegna vaxtaáhættu í tengslum við safn fjáreigna eða fjárskulda.

AG116 Í safninu, sem skilgreint er í a-lið liðar AG114, gætu verið eignir og skuldir. Í safninu gætu líka verið eingöngu eignir eða eingöngu skuldir. Safnið er notað til að ákvarða fjárhæð eignanna eða skuldanna sem einingin vill verja gegn áhættu. Sjálfst safnið er þó ekki tilgreint sem áhættuvarinn liður.

AG117 Þegar b-lið liðar AG114 er beitt ákvarðar einingin væntan endurákvörðunardag vaxtakjara liðar miðað við þann dag sem er fyrr, annaðhvort væntanlegan gjalddaga liðarins eða þegar endurákvörðað er miðað við markaðsvexti. Væntir endurákvörðunardagar vaxtakjara eru metnir þegar áhættuvörnin er komið á og á meðan hún er í gildi út frá fyrri reynslu og öðrum tiltækum upplýsingum, þar á meðal upplýsingum og væntingum um uppgreiðsluhlutfall og vexti og víxlverkan þar á milli. Einingar, sem hafa enga reynslu sem á sérstaklega við um þær eða ófullnægjandi reynslu, nota reynslu sambærilegra (e. peer group) eininga. Þetta mat má endurskoða reglulega og uppfæra það með hliðsjón af fenginni reynslu. Þegar um er að ræða lið á föstum vöxtum sem er uppgreiðanlegur er væntur endurákvörðunardagur vaxtakjara uppgreiðsludagurinn nema vaxtaákvörðun miðist við markaðsvexti á degi sem er fyrr. Fyrir flokk sambærilegra liða getur skiptingin á tímabil, sem byggð er á væntum endurákvörðunardögum vaxtakjara, verið í þeirri mynd að skipta tilteknum hundradshluta af flokknum, fremur en einstökum liðum, á hvert tímabil. Eining getur beitt annarri aðferðafræði við slíka úthlutun. Hún getur t.d. notað uppgreiðsluhlutfall sem margfeldara til að skipta afskrifanlegum útlánum á tímabil eftir væntum endurákvörðunardögum vaxtakjara. Aðferðafræðin fyrir slíka skiptingu skal þó vera í samræmi við áhættustýringaraðferðir og -markmið einingarinnar.

AG118 Sem dæmi um tilgreininguna, sem sett er fram í c-lið liðar AG114, má taka að eining, sem metur á tilteknu endurákvörðunarvaxtatímabili eignir á föstum vöxtum að fjárhæð 100 GE og skuldir á föstum vöxtum að fjárhæð 80 GE, og ef hún ákveður að áhættuverja alla nettófjárhæðina, 20 GE, tilgreinir hún sem áhættuvarða liðinn eignir að fjárhæð 20 GE (hluta eignanna) ⁽²⁾. Tilgreiningin er sett fram sem „fjárhæð í gjaldmiðli“ (þ.e. fjárhæð í dólum, evrum, pundum eða rand) fremur en sem einstakar eignir. Af því leiðir að allar eignirnar (eða skuldarnar) sem varða fjárhæðin er tekin af — þ.e. allar 100 GE eignanna í dæminu hér að framan — verða að vera liðir sem taka gangvirðisbreytingum í samræmi við breytingar á vöxtunum sem verið er að áhættuverja [...].

⁽¹⁾ Sama tillit verður að taka til mikilvægis í þessu sambandi og í öllum IFRS-stöðlunum.

⁽²⁾ Einingu er heimilt samkvæmt staðlinum að tilgreina hvaða fjárhæð sem er af þeim eignum eða skuldum sem tiltækar eru og uppfylla skilyrði, þ.e. í þessu dæmi einhver eignarfjárhæð á bilinu 0 GE til 100 GE.

AG119 Einingin fylgir einnig hinni tilgreiningunni og kröfum um skjalfestingu sem settar er fram í a-lið 88. liðar. Að því er varðar áhættuvörn gegn vaxtaáhættu safns er stefna einingarinnar varðandi allar breytur, sem eru notaðar til að skilgreina fjárhæðina sem er áhættuvarin, og hvernig skilvirkni er metin tekin sérstaklega fram í þessari tilgreiningu og skjalfestingu, þ.m.t. eftirfarandi:

- a) hvaða eignir og skuldir á að taka með í safnvörninni og á hvaða grundvelli skuli fjarlægja þær úr safninu,
- b) hvernig einingin metur endurákvörðunardaga vaxtakjara, m.a. hvaða vaxtaforsendur liggi til grundvallar mati á uppgreiðsluhlutfalli og á hvaða grundvelli skuli breyta þessu mati. Sama aðferð er notuð bæði fyrir upphaflega matið, sem fer fram þegar eign eða skuld er tekin með í áhættuvarið safn, og fyrir síðari endurskoðanir á þess háttar mati,
- c) fjöldi og lengd endurákvörðunarvaxtatímabila,
- d) hve oft einingin mun prófa skilvirkni [...],
- e) aðferðafræðin, sem einingin notar til að ákvarða fjárhæð eigna eða skulda, sem er tilgreind sem varði liðurinn [...],
- f) [...] [...] hvort einingin muni prófa skilvirkni fyrir hvert endurákvörðunarvaxtatímabil, fyrir öll tímabilin í heild eða með því að nota einhvers konar sambland af þessu tvennu.

Stefnumiðin, sem tekin eru sérstaklega fram í tilgreiningu og skjalfestingu á áhættuvarnartengslum, skulu vera í samræmi við áhættustýringaraðferðir og -markmið einingarinnar. Breytingar á stefnumiðum skulu ekki vera geðþóttaákvæðanir. Þær skulu helgast af breytingum á markaðsaðstæðum og öðrum þáttum og byggjast á og samræmast áhættustýringaraðferðum og -markmiðum einingarinnar.

AG120 Áhættuvarnargerningurinn, sem um getur í e-lið liðar AG114, getur verið ein afleiða eða safn afleiðna, sem allar eru í vaxtaáhættunni sem varið er gegn og tilgreind er í d-lið liðar AG114 (t.d. safn vaxtaskiptasamninga sem allir eru háðir LIBOR-vöxtum). Í slíku safni afleiðna geta verið áhættustöður sem jafna hver aðra út. Í því má þó ekki vera útgefinn valréttur eða hreinn, útgefinn valréttur vegna þess að ekki er heimilt samkvæmt staðlinum ⁽¹⁾ að tilgreina þess háttar valrétt sem áhættuvarnargerning (nema þegar útgefinn valréttur er tilgreindur sem jöfnun á móti keyptum valrétti). Ef áhættuvarnargerningurinn ver fjárhæðina, sem er tilgreind í c-lið liðar AG114, lengur en í eitt endurákvörðunarvaxtatímabil er honum skipt á öll tímabilin sem hann ver. Áhættuvarnargerningnum í heild verður hins vegar að skipta á þessi endurákvörðunarvaxtatímabil vegna þess að ekki er heimilt samkvæmt staðlinum ⁽²⁾ að tilgreina aðeins áhættuvarnartengsl fyrir hluta þess tímabils sem áhættuvarnargerningurinn er útistandandi.

AG121 Þegar einingin metur breytinguna á gangvirði uppgreiðanlegs liðar í samræmi við g-lið liðar AG114 hefur breyting á vöxtum áhrif á gangvirði uppgreiðanlega liðarins á tvo vegu: hún hefur áhrif á gangvirði samningsbundins sjóðstreymis og gangvirði uppgreiðsluréttarins sem felst í uppgreiðanlega liðnum. Einingu er heimilt skv. 81. lið staðalsins að tilgreina hluta fjáreignar eða fjárskuldar, sem er í sameiginlegri áhættu, sem áhættuvarða liðinn, að því tilskildu að hægt sé að meta skilvirknina. [...].

AG122 Í staðlinum er ekki tekið fram hvaða aðferðir skuli notaðar til að ákvarða fjárhæðina, sem um getur í g-lið liðar AG114, þ.e.a.s. breytinguna á gangvirði áhættuvarða liðarins sem rekja má til áhættunnar sem varið er gegn. [...]. Ekki er rétt að gera ráð fyrir að breytingar á gangvirði áhættuvarða liðarins séu jafnar breytingum á virði áhættuvarnargerningsins.

AG123 Í lið 89A er gerð krafa um það að breyting á virði eignarinnar sé sett fram í sérlínu undir eignum, ef áhættuvarði liðurinn á tilteknu endurákvörðunarvaxtatímabili er eign. Ef áhættuvarinn liður á tilteknu endurákvörðunarvaxtatímabili er hins vegar skuld, er breytingin á virði hennar sett fram í sérlínu meðal skulda. Þetta eru sérlínurnar sem getið er um í g-lið liðar AG114. Ekki er krafist sérstakrar skiptingar niður á einstakar eignir (eða skuldir).

AG124 Í i-lið liðar AG114 kemur fram að óskilvirkni nemur því marki sem breytingin á gangvirði áhættuvarða liðarins, sem rekja má til vörðu áhættunnar, er ólík breytingunni á gangvirði áhættuvörðu afleiðunnar. Slíkur mismunur getur orðið til við margar aðstæður, m.a.:

- a) [...],
- b) virði liða í áhættuvarða safninu rýrnar eða þeir eru afskrifaðir,
- c) greiðsludagar áhættuvarnargerningsins og áhættuvarða liðarins eru ekki þeir sömu og
- d) aðrar ástæður [...].

⁽¹⁾ sjá 77. lið og lið AG94

⁽²⁾ sjá 75. lið.

Þess háttar óskilvirkni ⁽¹⁾ skal skilgreina og færa í rekstrarreikningi.

AG125 Yfirlétt batnar skilvirkni áhættuvarnarinnar:

- a) ef einingin áætlað liði með mismunandi uppgreiðslueiginleikum þannig að tekið er tillit til mismunandi uppgreiðsluhegðunar,
- b) þegar fjöldi liða í safninu er stærra. Þegar aðeins fáir liðir eru í safninu er líklegt að óskilvirkni verði tiltölulega mikil ef einn liðanna er greiddur upp fyrir eða síðar en vænst er. Hins vegar verða spár um uppgreiðsluhegðun nákvæmari þegar margir liðir eru í safninu,
- c) þegar notuð eru skemmri endurákvörðunarvaxtatímabil (endurákvörðunarvaxtatímabilin eru t.d. einn mánuður í stað þriggja). Skemmri endurákvörðunarvaxtatímabil draga úr áhrifum misþróunar á endurákvörðunardögum vaxtakjara og greiðsludagsetningum (innan endurákvörðunarvaxtatímabilsins) áhættuvarða liðarins og sömu dagsetningum áhættuvarnargerningsins,
- d) því oftar sem fjárhæð áhættuvarnargerningsins er leiðrétt til að endurspeglar breytingar á áhættuvarða liðnum (t.d. vegna breytinga á væntingum um uppgreiðslu).

AG126 Eining prófar skilvirkni með reglulegu millibili. [...].

AG127 Þegar skilvirkni er metin greinin einingin endurskoðun á áætluðum endurákvörðunardögum vaxtakjara fyrirbyggjandi eigna (eða skulda) frá stofnun nýrra eigna (eða skulda) þar sem einungis þær fyrrnefndu valda óskilvirkni. [...]. Þegar óskilvirkni hefur verið færð, eins og greint er frá hér að framan, fastsetur einingin nýtt mat á heildareignum (eða -skuldum) á hverju endurákvörðunarvaxtatímabili, þ.m.t. nýjar eignir (eða skuldir), sem hefur verið stofnað til frá því skilvirknin var prófuð síðast, og tilgreinir nýja fjárhæð áhættuvarða liðarins og nýja hundraðstölu sem áhættuvörðu hundraðstóluna. [...]

AG128 Liðir, sem voru upphaflega áætlaðir innan endurákvörðunarvaxtatímabils, kunna að vera afskráðir vegna þess að uppgreiðsla eða niðurfærsla áttu sér stað fyrir en vænst var vegna virðisrýrnunar eða sölu. Þegar þetta gerist skal fjarlægja fjárhæð breytingar á gangvirðinu, sem innifalin er í sérlínunni sem um getur í g-lið liðar AG114 og tengist afskráða liðnum, úr efnahagsreikningnum og taka hana með í ágóða eða tapi sem stafar af afskráningu liðarins. Í þessu skyni er nauðsynlegt að kunna skil á endurákvörðunarvaxtatímabilinu (-tímabilinum), sem afskráði liðurinn var áætlaður á, vegna þess að það ákvarðar endurákvörðunarvaxtatímabilið (-tímabilin) sem þarf að fjarlægja hann úr og þar af leiðandi fjárhæðina sem á að fella brott úr sérlínunni sem um getur í g-lið liðar AG114. Þegar liður er afskráður, ef unnt er að ákvarða innan hvaða tímabils hann var, er hann felldur brott úr því tímabili. Ef ekki, er hann felldur brott úr elsta tímabilinu, ef afskráningin stafaði af því að uppgreiðslan var hærri en vænst var eða er skipt niður á öll tímabilin, sem afskráði liðurinn var í, á kerfisbundnum og skynsamlegum grundvelli, ef liðurinn var seldur eða rýrnaði í verði.

AG129 Auk þess eru allar fjárhæðir, sem tengjast tilteknu tímabili og hafa ekki verið afskráðar þegar tímabilið rennur út, færðar í rekstrarreikningi á þeim tíma (sjá lið 89A). [...].

AG130 [...].

AG131 Ef áhættuvarða fjárhæðin er lækkuð á endurákvörðunarvaxtatímabili án þess að tengdar eignir (eða skuldir) séu afskráðar, skal afskrifa fjárhæðina, sem er innifalin í sérlínunni sem um getur í g-lið liðar AG114 og tengist lækkuninni, í samræmi við 92. lið.

AG132 Eining getur óskað eftir að beita aðferðinni, sem sett er fram í liðum AG114–AG131, á safnvörn sem hefur áður verið færð sem sjóðstreymisvörn í samræmi við IAS-staðal 39. Þess háttar myndi afturkalla fyrri tilgreiningu á sjóðstreymisvörn í samræmi við d-lið 101. liðar og fara að kröfunum sem settar eru fram í þeim lið. Hún myndi einnig endurtilgreina áhættuvörnina sem gangvirðisvörn og beita aðferðinni, sem sett er fram í liðum AG114–AG131 framvirkt, á síðari reikningstímabil.

AÐLÖGUN (103. liður til b-liðar 108. liðar)

AG133 Eining kann að hafa tilgreint áætluð viðskipti innan samstæðunnar sem áhættuvarinn lið í upphafi árlegs tímabils, sem hefst 1. janúar 2005 eða síðar (eða, vegna endurgerðar á samanburðarupplýsingum, í upphafi fyrri samanburðartímabils), í áhættuvörn sem gæti uppfyllt skilyrði um áhættuvarnareikningskil í samræmi við þennan staðal (eins og honum var breytt með síðasta málslið 80. liðar). Slík eining gæti notað þá flokkun til að beita áhættuvörnum í samstæðureikningsskilum frá upphafi árlegs tímabils sem hefst 1. janúar 2005 eða síðar (eða í upphafi fyrri samanburðartímabils). Slík eining skal einnig beita liðum AG99A og AG99B frá upphafi árlega tímabilsins sem hefst 1. janúar 2005 eða síðar. Í samræmi við lið 108B þarf þó ekki að beita lið AG99B að því er varðar samanburðarupplýsingar frá fyrri tímabilum.

⁽¹⁾ Sama tillit verður að taka til mikilvægis í þessu sambandi og í öllum IFRS-stöðlunum.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 40

Fjárfestingareignir

MARKMIÐ

- 1 Markmiðið með þessum staðli er að mæla fyrir um reikningsskilalega meðferð fjárfestingareigna og hvaða viðeigandi upplýsinga er krafist.

GILDISSVIÐ

- 2 Þessum staðli skal beitt við færslu, mat og upplýsingagjöf vegna fjárfestingareigna.
- 3 Þessi staðall gildir m.a. um mat í reikningsskilum leigutaka á hlutdeild í fjárfestingareign, sem tekin er á leigu samkvæmt fjármögnunarleigusamningi, og um mat, sem fært er í reikningsskilum leigusala, á fjárfestingareign sem leigutaka er látin í té samkvæmt rekstrarleigusamningi. Þessi staðall tekur ekki til atriða sem fjallað er um í IAS-staðli 17, leigusamningar, þ.m.t.:
- a) flokkun leigusamninga í fjármögnunarleigu eða rekstrarleigu,
 - b) færsla leigutekna af fjárfestingareignum (sjá einnig IAS-staðal 18, reglulegar tekjur),
 - c) mat í reikningsskilum leigutaka á hlutdeild í fasteign í leigu sem færð er sem rekstrarleiga,
 - d) mat í reikningsskilum leigusala á hreinni fjárfestingu í fjármögnunarleigu,
 - e) reikningshald vegna sölu- og endurleiguviðskipta og
 - f) upplýsingagjöf um fjármögnunarleigu og rekstrarleigu.
- 4 Þessi staðall gildir ekki um:
- a) lífrænar eignir, sem tengjast landbúnaðarstarfsemi (sjá IAS-staðal 41, *landbúnaður*) og
 - b) jarðefnaréttindi og jarðefnaauðlindir, s.s. olíu, jarðgas og sambærilegar, óendurnýjanlegar náttúruauðlindir.

SKILGREININGAR

- 5 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Bókfært verð er fjárhæðin sem eign er færð á í efnahagsreikningnum.

Kostnaðarverð er sú fjárhæð í handbæru fé, eða ígildi handbærs fjár, eða gangvirði annars endurgjalds sem innt er af hendi fyrir eign þegar hún er keypt eða byggð eða, eftir því sem við á, fjárhæðin sem er eignuð þeirri eign þegar hún er upphaflega færð í samræmi við sérstakar kröfur annarra IFRS-staðla, t.d. IFRS-staðals 2, eignarhlutatengdar greiðslur.

Gangvirði er sú fjárhæð sem unnt er að skipta eign á í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.

Fjárfestingareign er fasteign (land eða húseign — eða hluti húseignar — eða hvort tveggja) í eigu (eigandans eða leigutakans samkvæmt samningi um fjármögnunarleigu) til öflunar leigutekna eða til verðmætisaukningar eða hvors tveggja fremur en til:

- a) nota við framleiðslu eða afhendingu á vörum eða þjónustu eða í stjórnunarlegum tilgangi eða
- b) sölu í reglubundinni starfsemi.

Fasteign, sem eigandinn nýtir, er fasteign sem einhver hefur til umráða (eigandi eða leigutaki samkvæmt samningi um fjármögnunarleigu) til nota í framleiðslu eða við afhendingu á vöru eða þjónustu eða í stjórnunarlegum tilgangi.

- 6 Flokka má og færa hlutdeild í eign, sem leigutaki hefur á fjármögnunarleigu, sem fjárfestingareign þá og því aðeins að eignin falli að öðru leyti að skilgreiningu á fjárfestingareign og leigutaki noti gangvirðislíkanið, sem sett er fram í 33.–55. lið, á eignina sem er færð. Þessi fráviksflokkun er tiltæk miðað við hverja eign fyrir sig. Þegar þessi fráviksflokkun er valin fyrir eina slíka eignarhlutdeild sem er á fjármögnunarleigu skal þó færa allar eignir, sem flokkaðar eru sem fjárfestingareignir, með því að nota gangvirðislíkanið. Þegar þessi fráviksflokkun er valin er öll hlutdeild, sem flokkuð er með þeim hætti, tekin með í upplýsingunum sem gerð er krafa um í 74.–78. lið.

- 7 Fjárfestingareign er eign til öflunar leigutekna eða til verðmætisaukningar eða hvors tveggja. Þess vegna myndar fjárfestingareign sjóðstreymi sem er að mestu óháð öðrum eignum einingarinnar. Þetta greinir fjárfestingareign frá fasteign sem eigandinn nýtir. Framleiðsla vara eða afhending á vörum eða þjónustu (eða notkun fasteignar í stjórnunarlegum tilgangi) myndar sjóðstreymi sem er ekki unnt að rekja einvörðungu til fasteignar heldur einnig til annarra eigna sem eru notaðar í framleiðslunni eða afhendingarferlinu. IAS-staðall 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*, á við um fasteignir sem eigandi nýtir.
- 8 Eftirfarandi eru dæmi um fjárfestingareignir:
- land, ætlað til verðmætisaukningar á löngum tíma fremur en til sölu innan skamms tíma í reglubundinni starfsemi,
 - land sem ekki hefur verið ákveðin notkun á í framtíðinni. (Ef eining hefur ekki ákvarðað að hún noti landið annaðhvort sem fasteign, sem eigandi nýtir, eða til sölu innan skamms tíma í reglubundinni starfsemi er landið talið vera til verðmætisaukningar),
 - húseign sem einingin, sem reikningsskilin taka til, á (eða er í eigu einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, samkvæmt fjármögnunarleigusamningi) og er leigð út samkvæmt einum rekstrarleigusamningi eða fleirum,
 - húseign sem er auð en ætluð til leigu samkvæmt einum rekstrarleigusamningi eða fleirum.
- 9 Eftirfarandi eru dæmi um liði sem eru ekki fjárfestingareignir og falla því utan gildissviðs þessa staðals:
- fasteign, sem er til sölu í reglubundinni starfsemi eða í byggingu eða breytingu fyrir slíka sölu (sjá IAS-staðal 2, *birgðir*), t.d. fasteign sem eingöngu er keypt í þeim tilgangi að selja hana í náninni framtíð eða til breytinga og endursölu,
 - fasteign, sem er í byggingu eða breytingu fyrir þriðju aðila (sjá IAS-staðal 11, *verksamningar*),
 - fasteign, sem eigandinn nýtir (sjá IAS-staðal 16), þ.m.t. (m.a.) fasteignir til nota í framtíðinni sem fasteignir sem eigandinn nýtir, fasteignir til breytinga í framtíðinni og síðari nota sem fasteignir sem eigandinn nýtir, fasteignir, sem starfsmenn nýta, (hvort sem starfsmennirnir greiða markaðsleigu eða ekki) og fasteignir, sem eigandinn nýtir og bíða sölu eða annarrar ráðstöfunar,
 - fasteign sem er í byggingu eða breytingu til nota í framtíðinni sem fjárfestingareign. IAS-staðall 16 á við um slíkar fasteignir uns byggingu eða breytingu er lokið en þá verður fasteignin fjárfestingareign og þessi staðall gildir um hana. Þessi staðall gildir þó um fjárfestingareignir sem eru til fyrir og verið er að gera upp til áframhaldandi notkunar sem fjárfestingareignir í framtíðinni (sjá 58. lið),
 - fasteign sem er leigð annarri einingu í fjármögnunarleigu.
- 10 Sumar fasteignir falla undir hluta sem er til öflunar leigutekna eða verðmætisaukningar og annan hluta sem er til nota í framleiðslu eða til afhendingar á vörum eða þjónustu eða í stjórnunarlegum tilgangi. Ef unnt er að selja þessa hluta aðskilda (eða leigja þá aðskilda samkvæmt samningi um fjármögnunarleigu) aðgreinir einingin þá hvorn fyrir sig í reikningsskilunum. Ef ekki er unnt að selja hlutana aðskilda er fasteignin því aðeins fjárfestingareign að óverulegur hluti hennar sé í notkun í framleiðslu eða við afhendingu á vörum eða þjónustu eða í stjórnunarlegum tilgangi.
- 11 Í sumum tilvikum annast eining viðbótarþjónustu við íbúa fasteignar sem hún hefur umráð yfir. Eining skal fara með slíka fasteign sem fjárfestingareign ef þjónustan er óverulegur hluti af heildarsamkomulaginu. Dæmi um það er þegar eigandi skrifstofuhúsnæðis sér um öryggis- og viðhaldsþjónustu fyrir leigutakana í húseininni.
- 12 Í öðrum tilvikum er þjónustan, sem er veitt, viðameiri. Nefna má sem dæmi einingu sem á og rekur hótél en þá er þjónusta við gestina verulegur hluti af rekstrinum í heild. Þess vegna er eigandarekið hótél fasteign, sem eigandi nýtir, fremur en fjárfestingareign.
- 13 Erfitt getur verið að ákvarða hvort viðbótarþjónusta er svo umfangsmikil að fasteignin fullnægi ekki kröfum sem fjárfestingareign. Eigandi hótels felur t.d. þriðja aðila nokkra ábyrgð samkvæmt rekstrarsamningi. Skilmálar slíkra samninga eru mjög breytilegir. Annars vegar gæti eigandinn í reynd haft þá afstöðu að vera hlutlaus fjárfestir. Hins vegar kynni eigandinn einfaldlega að hafa útvistað daglega starfsemi og haldið verulegri áhættu sem felst í sjóðstreymissveiflum í rekstri hótelsins.
- 14 Það fer eftir mati sem byggist á eigin dómgreind hvort fasteign uppfyllir skilyrði sem fjárfestingareign. Hjá einingu eru þróaðar viðmiðanir svo að hún geti beitt mati á samræmdan hátt í samræmi við skilgreiningu á fjárfestingareign

og með tilheyrandi leiðbeiningum í 7. til 13. lið. Í ákvæðum c-liðar 75. liðar er gerð sú krafa að eining greini frá þessum viðmiðunum þegar flokkunin er vandasöm.

- 15 Í sumum tilvikum á eining fasteign sem er leigð og nýtt af móðurfélagi hennar eða öðru dótturfélagi. Fasteignin uppfyllir ekki skilyrði fjárfestingareignar í samstæðureikningsskilunum vegna þess að eigandinn nýtir fasteignina séð frá sjónarhorni samstæðunnar. Ef á hinn bóginn er aðeins miðað við eininguna, sem á hana, er fasteignin fjárfestingareign ef hún fellur að skilgreiningunni í 5. lið. Af þeim sökum fer leigusálinn með fasteignina eins og fjárfestingareign í eigin reikningsskilum.

FÆRSLA

- 16 Einungis skal færa fjárfestingareign sem eign þá og því aðeins að:
- líklegt sé talið að efnahagslegur ávinningur í framtíðinni, sem rekja má til fjárfestingareignarinnar, renni til einingarinnar og
 - unnt sé að meta með áreiðanlegum hætti kostnaðarverð fjárfestingareignarinnar.
- 17 Eining metur samkvæmt þessari færslureglu allan kostnað við fjárfestingareignina um leið og til hans er stofnað. Þess háttar kostnaður er m.a. kostnaður sem varð til vegna upphaflegra kaupa á fjárfestingareign og kostnaður sem stofnað er til síðar til að auka við hana, endurnýja hluta hennar eða til viðhalds eigninni.
- 18 Samkvæmt færslureglunni í 16. lið færir eining ekki kostnað við daglegt viðhald fjárfestingareignar með í bókfærðu verði slíkrar eignar. Þessi kostnaður er þess í stað færður í rekstrarreikning þegar til hans er stofnað. Kostnaður við daglegt viðhald er einkum kostnaður við laun og rekstrarvörur en getur innifalið kostnaðarverð smáhluta. Tilgangurinn með þessum útgjöldum er oft sagður vera „viðgerðir og viðhald“ eignarinnar.
- 19 Hlutar fjárfestingareigna kunna að hafa verið keyptir til endurnýjunar. Innveggirnir geta t.d. hafa komið í stað upprunalegu veggjanna. Samkvæmt færslureglunni færir eining kostnað vegna endurnýjunar á hluta fjárfestingareignar með í bókfærðu verði fjárfestingareignar, sem fyrir er, þegar stofnað er til kostnaðarins, að uppfylltum skilyrðum fyrir færslu. Bókfært verð þeirra hluta, sem eru endurnýjaðir, er fært úr í samræmi við afskráningarákvæði þessa staðals.

MAT VIÐ FÆRSLU

- 20 Í upphafi skal meta fjárfestingareign á kostnaðarverði. Viðskiptakostnaður skal vera innifalinn í upphaflega matinu.
- 21 Í kostnaðarverði keyptrar fjárfestingareignar felast kaupverð og útgjöld sem rekja má beint til kaupanna. Útgjöld, sem rekja má beint til kaupanna, eru t.d. sérfræðiþóknun fyrir lögfræðiþjónustu, skattar vegna eigendaskipta og annar viðskiptakostnaður.
- 22 Kostnaðarverð fjárfestingareignar, sem eigandi byggir sjálfur, er kostnaðarverð hennar daginn sem byggingu eða breytingu lýkur. Eining beitir IAS-staðli 16 fram að þeim degi. Umræddan dag verður eignin að fjárfestingareign og þessi staðall á þá við (sjá e-lið 57. liðar og 65. lið).
- 23 Kostnaðarverð fjárfestingareignar hækkar ekki vegna:
- upphafskostnaðar (nema hann sé nauðsynlegur til að koma eigninni í það ástand sem nauðsynlegt er til að hún sé starfhæf með þeim hætti sem stjórnendur ætlast til),
 - rekstrartaps, sem verður áður en fjárfestingareignin nær áætluðu nýtingarstigi, eða
 - óeðlilegrar eyðslu efnis, vinnu eða annarra aðfanga við byggingu eða breytingu eignarinnar.
- 24 Ef greiðslu fyrir fjárfestingareign er frestað er kostnaðarverð ígildi staðgreiðsluverðs. Mismunurinn á þessari fjárhæð og heildargreiðslum er færður sem vaxtagjöld á lánstímabilinu.

- 25 Upphafskostnaður hlutdeildar í eign, sem er á leigu og flokkuð sem fjárfestingareign, skal vera eins og mælt er fyrir um fjármögnunarleigu í 20. lið IAS-staðals 17, þ.e. færa skal eignina á því virði hennar sem er lægra, gangvirði eða núvirði lágmarksleigu. Færa skal sömu fjárhæð sem skuld í samræmi við sama lið.
- 26 Ef greitt er yfirverð fyrir leigu er farið með það sem hluta af lágmarksleigunni í þessu sambandi og er það þess vegna tekið með í kostnaðarverði eignarinnar en sleppt í skuldinni. Ef hlutdeild í eign, sem er á leigu, er flokkuð sem fjárfestingareign er liðurinn, sem færður er á gangvirði, sú hlutdeild en ekki eignin sem liggur til grundvallar. Leiðbeiningar um ákvörðun gangvirðis fjárfestingareigna eru settar fram fyrir gangvirðislíkanið í 33.–52. lið. Leiðbeiningarnar eiga einnig við um ákvörðun gangvirðis þegar það virði er notað sem kostnaðarverð upphaflegrar færslu.
- 27 Ein eða fleiri fjárfestingareignir kunna að vera fengnar í skiptum fyrir ópeningalega eign eða eignir, eða sambland peningalegra og ópeningalegra eigna. Í eftirfarandi umfjöllun er fjallað um skipti á einni ópeningalegri eign fyrir aðra en hún á jafnframt við um öll skipti sem lýst er í næsta málslíð hér á undan. Kostnaðarverð slíkrar fjárfestingareignar er metið á gangvirði nema a) skiptin séu ekki viðskiptalegs eðlis eða b) hvorki gangvirði eignarinnar, sem tekið er við, né eignarinnar, sem látin er af hendi, er metið með áreiðanlegum hætti. Eignin, sem tekið er við, er metin með þessum hætti jafnvel þótt einingin geti ekki fært eignina, sem látin er af hendi, úr efnahagsreikningi þegar í stað. Ef eignin, sem tekið er við, er ekki metin á gangvirði er kostnaðarverð hennar metið á bókfærðu verði eignarinnar, sem látin er af hendi.
- 28 Eining ákvarðar hvort skipti séu viðskiptalegs eðlis með því að kanna umfang breytinga sem vænst er að verði á framtíðarsjóðstreymi hennar af völdum skiptanna. Skipti eru viðskiptalegs eðlis ef:
- samskipan (áhætta, tímasetning og fjárhæð) sjóðstreymis, sem stafar af eigninni sem tekið er við, er önnur en samskipan sjóðstreymis eignarinnar sem látin er af hendi
 - virði þess hluta rekstrarins, sem viðskiptin hafa áhrif á, fyrir eininguna breytist af völdum skiptanna og
 - mismunurinn á a- og b-lið er verulegur miðað við gangvirði eignanna sem skipt er á.
- Við ákvörðun á því hvort skipti séu viðskiptalegs eðlis skal virðið fyrir eininguna á þeim rekstri einingarinnar, sem skiptin hafa áhrif á, endurspegla sjóðstreymi eftir skatta. Niðurstaða þessarar greiningar getur verið skýr án þess að eining þurfi að gera ítarlega útreikninga.
- 29 Þegar ekki liggja fyrir viðskipti með sambærilega eign á markaði er unnt að meta gangvirði eignar með áreiðanlegum hætti ef a) breytileiki á bilinu, þar sem er að finna skynsamlegt virðismat fyrir viðkomandi eign, er ekki þýðingarmikill eða b) unnt er að meta með skynsamlegum hætti líkindi mats á því bili og nota til að meta gangvirði. Ef einingin getur ákvarðað með áreiðanlegum hætti gangvirði annaðhvort eignarinnar, sem tekið er við, eða eignarinnar, sem látin er af hendi, er sannvirði eignarinnar, sem látin er af hendi, notað til að meta kostnaðarverðið nema gangvirði eignarinnar, sem tekið er við, liggi skýrar fyrir.

MAT EFTIR FÆRSLU

Reikningsskilaðferðir

- 30 Með undantekningunum, sem tilgreindar eru í lið 32A og 34. lið, skal eining velja annaðhvort gangvirðislíkanið í 33. til 55. lið eða kostnaðarverðslíkanið í 56. lið sem reikningsskilaðferð og skal beita þeirri aðferð á allar fjárfestingareignir sínar.
- 31 Í IAS-staðli 8, *reikningsskilaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*, er kveðið á um að breytingu á reikningsskilaðferðum að eigin frumkvæði skuli aðeins gera ef sú breyting verður til þess að framsetning á viðskiptum, öðrum atburðum eða aðstæðum í reikningsskilum einingarinnar eigi betur við. Það er afar ólíklegt að breyting úr gangvirðislíkaninu yfir í kostnaðarverðslíkanið leiði til þess að sú framsetning eigi betur við.
- 32 Í þessum staðli er gerð krafa um að allar einingar ákvarði gangvirði fjárfestingareignar annaðhvort til mats (ef einingin notar gangvirðislíkanið) eða til upplýsingagjafar (ef hún notar kostnaðarverðslíkanið). Einingar eru hvattar til þess, en ekki er gerð krafa um það, að þær ákvarði gangvirði fjárfestingareigna á grundvelli mats sjálfstæðs matsmanns sem hefur viðurkennda og viðeigandi sérfræðimenntun og er kunnugur viðkomandi landsvæði og tegund þeirrar fjárfestingareignar sem meta skal.

- 32A Eining getur:
- a) valið annaðhvort gangvirðislikanið eða kostnaðarverðislikanið fyrir allar fjárfestingareignir að baki skuldbindingum sem greiða ávöxtun sem tengist beint gangvirði eða ávöxtun á tilgreindum eignum að meðtalinni fjárfestingareigninni og
 - b) valið annaðhvort gangvirðislikanið eða kostnaðarverðislikanið fyrir allar aðrar fjárfestingareignir óháð valinu í a-lið.
- 32B Sumir váttryggjendur og aðrar einingar starfrækja innri fasteignasjóð sem gefur út imyndaðar einingar (notional units) þar sem sumar einingar eru í eigu fjárfesta í tengdum samningum og aðrar eru í eigu einingarinnar. Líður 32A heimilar einingu ekki að meta eign sjóðsins að hluta til á kostnaðarverði og að hluta til á gangvirði.
- 32C Ef eining velur önnur líkön fyrir flokkana tvo, sem lýst er í lið 32A, skal færa sölu fjárfestingareigna milli eignasafna, sem metin eru með ólíkum líkönum, á gangvirði og uppsafnaða breytingu á gangvirði skal færa í rekstrarreikning. Ef fjárfestingareign er seld úr safni, þar sem gangvirðislikanið er notað, til safns, þar sem kostnaðarverðislikanið er notað, verður gangvirði eignarinnar á söludegi samkvæmt því kostnaðarverð hennar.

Gangvirðislikan

- 33 Eftir upphaflega færslu skal eining, sem velur gangvirðislikanið, meta allar fjárfestingareignir sínar á gangvirði nema í þeim tilvikum sem lýst er í 53. lið.
- 34 Þegar fjárfestingareign sem leigutaki hefur á rekstrarleigu er flokkuð sem fjárfestingareign skv. 6. lið er 30. liður ekki valfrjál; nota skal gangvirðislikanið.
- 35 Ágóði eða tap, sem stafar af breytingum á gangvirði fjárfestingareigna, skal fært í rekstrarreikning á því tímabili sem það verður rakið til.
- 36 Gangvirði fjárfestingareignar er það verð sem unnt er að fá í skiptum fyrir eignina í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna (sjá 5. lið). Gangvirði útilokar sérstaklega matsverð sem er hækkað eða lækkað með sérstökum skilmálum eða aðstæðum, eins og afbrigðilegri fjármögnun, sölu og endurleigusamningum, sérstökum þóknunum eða ívilnunum sem einhver af söluaðilum veitir.
- 37 Eining ákvarðar gangvirði án lækkunar vegna viðskiptakostnaðar sem hún kann að stofna til við sölu eða aðra ráðstöfun.
- 38 Gangvirði fjárfestingareigna skal endurspegla markaðsaðstæður miðað við dagsetningu efnahagsreiknings.
- 39 Gangvirði er bundið við tiltekna dagsetningu. Þar sem markaðsaðstæður geta breyst getur fjárhæðin, sem er færð sem gangvirði, verið röng eða ekki átt við á öðrum tíma. Skilgreining á gangvirði gerir einnig ráð fyrir að kaupin og lúkning sölusamningsins fari fram samtímis án nokkurrar breytingar á verði sem kynni að vera gerð í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna ef kaup og lúkning fara ekki fram samtímis.
- 40 Gangvirði fjárfestingareignar endurspeglar m.a. leigutekjur af gildandi leigusamningum og sanngjarnar og rökstuddar forsendur sem byggjast á væntingum aðila, sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna, um leigutekjur af leigusamningum í framtíðinni í ljósi ríkjandi aðstæðna. Það endurspeglar einnig, á sambærilegum grundvelli, allt útstreymi handbærs fjár (þ.m.t. leigugreiðslur og annað útstreymi) sem vænta mætti vegna eignarinnar. Sumt af þessu útstreymi endurspeglast í skuldbindingunni en annað tengist útstreymi sem er ekki fært í reikningsskilin fyrr en síðar (t.d. tímabilsbundnar greiðslur, s.s. skilyrt gjöld).
- 41 Í 25. lið er tilgreindur grundvöllur fyrir upphaflega færslu kostnaðarverðs hlutdeildar í leigðri eign. Í 33. lið er gerð krafa um að hlutdeildin í hinni leigðu eign sé endurmetin á gangvirði, ef þörf er á. Í leigu, sem samið er um á markaðsvirði, skal gangvirði hlutdeildar í leigðri eign við yfirtöku, að frádregnum öllum væntum leigugreiðslum (þ.m.t. þær sem tengjast færðum skuldbindingum), vera núll. Þetta gangvirði breytist ekki þrátt fyrir að leigð eign og skuldbinding séu, að því er snertir reikningshaldið, færð á gangvirði eða núvirði lágmarksleigu, í samræmi við 20. lið IAS-staðals 17. Þegar mati á leigðri eign er breytt frá kostnaðarverði í samræmi við 25. lið yfir í gangvirði í samræmi við 33. lið skal það því ekki leiða til neins upphaflegs ágóða eða taps nema gangvirðið sé metið á mismunandi tíma. Þetta gæti gerst þegar valið er að beita gangvirðislikaninu á eftir upphaflegri færslu.

- 42 Í skilgreiningunni á gangvirði er vísað til „aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna“. Í þessu samhengi merkir „upplýstir“ að bæði sá sem er fús til að kaupa og sá sem er fús til að selja séu vel upplýstir um gerð og einkenni fjárfestingareignarinnar og raunveruleg og hugsanleg not af henni og markaðsaðstæðum, miðað við dagsetningu efnahagsreikningsins. Fús kaupandi hefur áhuga á að kaupa en er ekki þvingaður til þess. Slíkur kaupandi er hvorki of ákafur í að kaupa né staðráðinn í að kaupa á hvaða verði sem er. Slíkur kaupandi kaupir ekki á herra verði en gerð er krafa um á markaði kaupenda og seljenda sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.
- 43 Fús seljandi er hvorki of ákafur í að selja né tilneyddur til að selja á hvaða verði sem er né reiðubúinn að biða eftir verði sem getur ekki talist sanngjarnt við ríkjandi markaðsaðstæður. Fús seljandi hefur áhuga á að selja fjárfestingareignina samkvæmt skilmálum markaðarins á besta verði sem hægt er að fá. Raunverulegar aðstæður raunverulegs eiganda fjárfestingareignarinnar eru ekki hluti af þessari umfjöllun vegna þess að fúsi seljandinn er ímyndaður eigandi (t.d. tæki fús seljandi ekki með í reikninginn sérstakar skattalegar aðstæður raunverulegs eiganda fjárfestingareignarinnar).
- 44 Í skilgreiningunni á gangvirði er vísað til viðskipta ótengdra aðila. Viðskipti ótengdra aðila eru viðskipti milli aðila sem eru ekki tengdir á neinn sérstakan hátt sem hefur í för með sér að verð í viðskiptum þeirra er annað en tíðkast miðað við markaðsaðstæður. Gert er ráð fyrir því að viðskiptin séu milli ótengdra aðila sem koma hvor fyrir sig fram með sjálfstæðum hætti.
- 45 Besti vitnisburður um gangvirði er gildandi verð á virkum markaði fyrir sambærilega fasteign með sömu staðsetningu og í sama ástandi sem er bundin sambærilegum leigusamningum og öðrum samningum. Eining leitast við að greina mun á gerð, staðsetningu eða ástandi fasteignarinnar eða á leigusamningum og öðrum samningum í tengslum við fasteignina.
- 46 Ef ekki er um að ræða gildandi verð á virkum markaði, eins og lýst er í 45. lið, kannar eining upplýsingar af ýmsum toga, þ.m.t.:
- gildandi verð á virkum markaði fyrir fasteignir af annarri gerð, í öðru ástandi eða með annarri staðsetningu (eða háðar öðruvísi leigusamningum eða öðrum samningum), aðlagð þannig að það endurspegli mismun eignanna,
 - nýlegt verð sambærilegra eigna á óvirkari mörkuðum, leiðrétt þannig að það endurspegli allar breytingar á efnahagsástandi frá þeim degi sem viðskiptin fóru fram á því verði og
 - afvaxtað, framreiknað sjóðstreymi sem byggist á áreiðanlegum áætlunum um sjóðstreymi í framtíðinni og styðst við ákvæði í fyrirliggjandi leigusamningum og öðrum samningum og (þegar unnt er) við utanaðkomandi vísibendingar, eins og gildandi markaðsleigu fyrir sambærilegar fasteignir með sömu staðsetningu og í sama ástandi, og notast með afvöxtunarstuðlum sem endurspeglar gildandi mat markaðarins á óvissu um fjárhæð og tímasetningu sjóðstreymisins.
- 47 Í sumum tilvikum geta þær heimildir, sem tilgreindar eru í liðnum hér að framan, bent til mismunandi niðurstaðna um gangvirði fjárfestingareignar. Eining kannar ástæður fyrir þessum mismun til að fá fram áreiðanlegasta matið á gangvirði innan þeirra marka þar sem sanngjarnt mat á gangvirði er að finna.
- 48 Í undantekningartilvikum hafa þó komið fram skýrar vísibendingar um það að eining geti ekki með áreiðanlegum hætti ákvarðað gangvirði fjárfestingareignar til langframa fyrst eftir að hún kaupir fjárfestingareign (eða fyrst eftir að fasteign, sem einingin á fyrir, verður að fjárfestingareign að lokinni byggingu eða breytingu eða vegna breytingar á notkun), fyrir því að breytileikinn í skynsamlegu gangvirðismati sé svo mikill og að erfiðleikarnir við að meta líkindi mismunandi niðurstaðna eru það miklir að notagildi eins gangvirðismats er ekkert. Þetta kann að benda til þess að ekki sé hægt að ákvarða gangvirðismat fasteignar til langframa með áreiðanlegum hætti (sjá 53. lið).
- 49 Gangvirði er annað en nýtingarvirði, eins og það er skilgreint í IAS-staðli 36, *virðisrýmun eigna*. Gangvirði endurspeglar þekkingu og mat fúsra og upplýstra kaupenda og seljenda. Gagnstætt því endurspeglar nýtingarvirði mat einingarinnar ásamt áhrifum af þáttum sem eiga sérstaklega við um eininguna en eiga ekki við um einingar almennt. Gangvirði endurspeglar t.d. ekki neinn af eftirfarandi þáttum, svo framarlega sem þeir eru ekki almennt tiltækir upplýstum og fúsum kaupendum og seljendum:
- virðisauka, sem leiðir af stofnun fasteignasafns með eignum með mismunandi staðsetningu,
 - samvirkni milli fjárfestingareigna og annarra eigna,
 - lagaleg réttindi eða lagalegar hömlur, sem aðeins ná til núverandi eiganda og
 - skattalegan ávinning eða skattbyrði sem aðeins nær til núverandi eiganda.

- 50 Þegar gangvirði fjárfestingareignar er ákvarðað forðast einingar að tvítelja eignir eða skuldir sem eru færðar sem aðgreindar eignir og skuldir. Dæmi:
- a) tæki eins og lyftur eða loftkælingarbúnaður eru oft óaðskiljanlegur hluti byggingar og þau eru yfirleitt talin með í gangvirði fjárfestingareignar fremur en að þau séu færð sérstaklega sem varanlegir rekstrarfjármunir,
 - b) ef skrifstofa er í leigu með húsgögnum er gangvirði húsgagnanna alla jafna innifalið í gangvirði skrifstofunnar vegna þess að leigutekjurnar eiga við um skrifstofuna með húsgögnum. Þegar húsgögn eru talin með í gangvirði fjárfestingareignar færir eining húsgögnin ekki sem aðgreinda eign,
 - c) fyrirframgreiddar eða áfallnar tekjur af rekstrarleigu falla ekki undir gangvirði fjárfestingareignar vegna þess að einingin færir þær sem sérstakar skuldir eða eignir,
 - d) gangvirði fjárfestingareignar, sem er á leigu, endurspeglar vænt sjóðstreymi (þ.m.t. skilyrt leiga sem vænst er að komi til greiðslu). Þetta leiðir af sér að ef greiðslur, sem vænst er að verði inntar af hendi, eru ekki inni í mati á eign er af þeim sökum nauðsynlegt að leggja allar færðar leiguskuldir aftur við til að finna gangvirði fjárfestingareignarinnar að því er varðar reikningskilin.
- 51 Gangvirði fjárfestingareignar endurspeglar ekki framtíðarfjárfestingu í varanlegum rekstrarfjármunum sem endurbæta eða auka við fasteignina og endurspeglar ekki tengdan framtíðarávinning af þessum framtíðarútgjöldum.
- 52 Í sumum tilvikum væntir eining þess að núvirði greiðslna sem tengjast fjárfestingareignunum (annarra en greiðslna í tengslum við færðar skuldbindingar) verði meira en núvirði þeirra innborgana er tengjast þeim. Eining beitir IAS-staðli 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*, til að ákvarða hvort færa skuli skuld og þá hvernig skuli meta hana.

Þegar ekki er unnt að ákvarða gangvirði með áreiðanlegum hætti

- 53 Það er hrekjanleg forsenda að eining geti með áreiðanlegum hætti ákvarðað gangvirði fjárfestingareignar til langframa. Í undantekningartilvikum hafa þó komið fram skýrar vísbendingar um það að eining geti ekki með áreiðanlegum hætti ákvarðað gangvirði fjárfestingareignar til langframa fyrst eftir að hún kaupir fjárfestingareign (eða fyrst eftir að fasteign, sem einingin á fyrir, verður að fjárfestingareign að lokinni byggingu eða breytingu eða vegna breytingar á notkun). Þetta kemur upp þá og því aðeins að sambærileg markaðsviðskipti séu fátíð og annað áreiðanlegt gangvirðismat (sem t.d. er byggt á afvöxtuðu, framreiknuðu sjóðstreymi) er ekki fyrir hendi. Í slíkum tilvikum skal eining meta slíka fjárfestingareign með því að styðjast við kostnaðarverðslíkanið í IAS-staðli 16. Hrakvirði fjárfestingareignarinnar skal vera talið núll. Einingin skal beita IAS-staðli 16 þar til fjárfestingareigninni hefur verið ráðstafað.
- 54 Í þeim undantekningartilvikum þegar einingu er skylt, af ástæðum sem eru tilgreindar í undanfarandi lið, að meta fjárfestingareign með því að nota kostnaðarverðslíkanið í samræmi við IAS-staðal 16, metur hún allar aðrar fjárfestingareignir sínar á gangvirði. Þó að eining kunnist að nota kostnaðarverðslíkanið fyrir eina fjárfestingareign skal hún í þessum tilvikum halda áfram að gera grein fyrir eignunum sem eftir eru með því að nota gangvirðislíkanið.
- 55 Ef eining hefur áður metið fjárfestingareign á gangvirði skal hún halda áfram að meta fasteignina á gangvirði þar til henni verður ráðstafað (eða þar til eignin verður að fasteign sem eigandinn nýtir eða einingin hefst handa um breytingu á fasteigninni til sölu í reglubundinni starfsemi síðar) jafnvel þótt sambærileg markaðsviðskipti verði fátíðari eða torveldara verði að afla upplýsinga um markaðsverð.

Kostnaðarverðslíkan

- 56 Eftir upphaflega færslu skal eining, sem velur kostnaðarverðslíkanið, meta allar fjárfestingareignir sínar í samræmi við kröfur IAS-staðals 16 varðandi það líkan að undanskildum þeim fjárfestingareignum sem uppfylla skilyrði um skilgreiningu sem haldið til sölu (eða eru í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu) í samræmi við IFRS-staðal 5, *fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi*. Fjárfestingareignir, sem uppfylla skilyrði um að vera skilgreindar haldið til sölu (eða eru í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu), skal meta í samræmi við IFRS-staðal 5.

TILFÆRSLUR

- 57 Tilfærslur úr eða í fjárfestingareign skal gera þá og því aðeins að breyting verði á notkun sem kemur fram sem:
- upphaf á nýtingu eiganda á fasteign fyrir tilfærslu hennar úr fjárfestingareign yfir í fasteign sem eigandi nýtir,
 - upphaf breytinga með sölu fyrir augum fyrir tilfærslu úr fjárfestingareign yfir í birgðir,
 - lok nýtingar eiganda fyrir tilfærslu úr fasteign, sem eigandi nýtir, yfir í fjárfestingareign,
 - upphaf rekstrarleigu til annars aðila fyrir tilfærslu úr birgðum yfir í fjárfestingareign eða
 - lok byggingar eða breytingar fyrir tilfærslu úr fasteign í byggingu eða breytingu (sem fellur undir IAS-staðal 16) yfir í fjárfestingareign.
- 58 Samkvæmt b-lið 57. liðar er gerð krafa um að eining flytji eign frá fjárfestingareign yfir í birgðir þá og því aðeins að breytingar verði á notkun sem kemur fram í því að byrjað er á breytingum með sölu fyrir augum. Þegar eining ákveður að ráðstafa fjárfestingareign án breytinga heldur hún áfram að fara með fasteignina sem fjárfestingareign þar til hún er færð úr efnahagsreikningi en fer ekki með hana sem birgðir. Þegar eining hefur breytingar á fjárfestingareign, sem hún á fyrir, til áframhaldandi notkunar sem fjárfestingareign í framtíðinni, heldur fasteignin á sama hátt áfram að vera fjárfestingareign og er ekki endurflokkuð sem fasteign, sem eigandi nýtir, meðan á breytingunum stendur.
- 59 Í 60.–65. lið er kveðið á um þætti varðandi færslu og mat sem koma upp þegar eining notar gangvirðislíkanið á fjárfestingareign. Þegar eining notar kostnaðarverðislíkanið breyta tilfærslur milli fjárfestingareignar, fasteignar, sem eigandi nýtir, og birgða ekki bókfærðu verði fasteignarinnar sem er færð til og þær tilfærslur breyta ekki kostnaðarverði þeirrar fasteignar í mati eða upplýsingagjöf.
- 60 Við tilfærslu úr fjárfestingareign, sem færð er á gangvirði, yfir í fasteign, sem eigandi nýtir, eða birgðir skal kostnaðarverð eignarinnar til færslu eftirleiðis í samræmi við IAS-staðal 16 eða IAS-staðal 2 teljast vera gangvirði hennar daginn sem breytingin verður á notkun.
- 61 Ef fasteign, sem eigandi nýtir, verður að fjárfestingareign sem er færð á gangvirði skal eining beita IAS-staðli 16 fram til dagsins sem breytingin verður á notkun. Einingin skal fara með allan mismun á bókfærðu verði fasteignarinnar í samræmi við IAS-staðal 16 og gangvirði hennar þann dag eins og endurmat í samræmi við IAS-staðal 16.
- 62 Fram til þess dags sem fasteign, sem eigandinn nýtir, verður fjárfestingareign á gangvirði afskrifar eining fasteignina og færir allt virðisrýrnunartap sem hefur orðið. Einingin fer með allan þann mismun á bókfærðu verði fasteignarinnar í samræmi við IAS-staðal 16 og á gangvirði hennar þann dag eins og endurmat í samræmi við IAS-staðal 16. Með öðrum orðum:
- öll lækkun á bókfærðu verði, sem stafar af því, er færð í rekstrarreikning. Að því marki, sem fjárhæð hefur verið færð í endurmatsreikning vegna þeirrar fasteignar, er lækkunin þó færð til lækkunar á móti þeim endurmatsreikningi,
 - farið er með alla hækkun á bókfærðu verði á eftirfarandi hátt:
 - að því marki, sem hækkunin snýr við fyrri virðisrýrnun vegna þeirrar fasteignar, er hækkunin færð í rekstrarreikning. Fjárhæðin, sem færð er í rekstrarreikning, er ekki hærrí en fjárhæðin sem þarf til að hækka bókfært verð upp í það bókfærða verð sem hefði verið ákvarðað (að frádregnum afskriftum) ef engin virðisrýrnun hefði verið færð,
 - ef eitthvað stendur eftir af hækkuninni er það fært beint sem eigið fé á endurmatsreikning. Við ráðstöfun fjárfestingareignarinnar síðar er heimilt að tilfæra endurmatsreikninginn, sem er innifalinn í eigin fé, yfir á óráðstafað eigið fé. Tilfærslan af endurmatsreikningnum á óráðstafað eigið fé fer ekki gegnum rekstrarreikninginn.
- 63 Vegna tilfærslu af birgðum yfir á fjárfestingareign, sem verður færð á gangvirði, er allur mismunur á gangvirði fasteignarinnar á þeim degi og fyrra bókfærðu verði færður í rekstrarreikning.
- 64 Meðferð á tilfærslum birgða yfir á fjárfestingareign, sem verða færðar á gangvirði, er í samræmi við meðferð á sölu birgða.

- 65 Þegar eining lýkur eigin framkvæmd á byggingu eða breytingu á fjárfestingareign sem verður færð á gangvirði skal færa allan mismun á gangvirði fasteignarinnar á þeim degi og fyrra bókfærðu verði hennar í rekstrarreikning.

RÁÐSTAFANIR

- 66 Fjárfestingareign skal færa úr (fjarlægja af efnahagsreikningi) við sölu eða aðra ráðstöfun hennar eða þegar fjárfestingareignin er endanlega tekin úr notkun og ekki er að vænta neins efnahagslegs ávinnings af ráðstöfun hennar í framtíðinni.
- 67 Ráðstöfun fjárfestingareignar getur farið fram með sölu eða með því að setja hana í fjármögnunarleigu. Við ákvörðun á dagsetningu ráðstöfunar fjárfestingareignar beitir eining viðmiðunum í IAS-staðli 18 við færslu tekna af vörusölu og kannar viðeigandi leiðbeiningar í viðbætinum við IAS-staðal 18. IAS-staðall 17 gildir um ráðstöfun sem á sér stað þegar gerður er samningur um fjármögnunarleigu og um sölu og endurleigu.
- 68 Ef eining, í samræmi við færsluregluna í 16. lið, færir endurstofnverð hluta fjárfestingareignar með í bókfærðu verði eignar, færir hún úr efnahagsreikningi bókfært verð hlutans sem var endurnýjaður. Fyrir fjárfestingareign, sem er færð samkvæmt kostnaðarverðslíkaninu, má endurnýjaði hlutinn ekki vera hluti sem var afskrifaður sérstaklega. Ef ekki er gerlegt fyrir einingu að ákvarða bókfært verð hlutans, sem skipt er út, getur hún notað endurstofnverðið sem vísbendingu um það hvert kostnaðarverð endurnýjaða hlutans hafi verið þegar hann var keyptur eða byggður. Ef gangvirðislikanið er notað kann gangvirði fjárfestingareignarinnar þegar að sýna að hlutinn, sem á að skipta út, hafi glatað verðgildi sínu. Í öðrum tilvikum getur reynst erfitt að átta sig á því hve mikið gangvirðið skal lækka vegna hlutans sem verið er að skipta út. Önnur aðferð við að lækka gangvirðið vegna hlutans sem er skipt út, þegar þetta er ekki gerlegt, er að taka endurstofnverðið með í bókfærðu verði eignarinnar og endurmeta síðan gangvirðið eins og krafist væri vegna viðbóta sem ekki fela í sér endurnýjun.
- 69 Ágóði eða tap vegna niðurlagningar eða ráðstöfunar fjárfestingareignar skal ákvarðast sem mismunur á hreinum afrakstri ráðstöfunar og bókfærðs verðs eignarinnar og skal færður í rekstrarreikning (nema gerð sé krafa um annað vegna sölu og endurleigu í IAS-staðli 17) á því tímabili þegar niðurlagning eða ráðstöfun átti sér stað.
- 70 Fjárhæð viðskiptakröfu, sem myndast við ráðstöfun fjárfestingareignar, er í upphafi færð á gangvirði. Þetta á einkum við ef greiðsla fyrir fjárfestingareign er frestað en þá er greiðslan, sem er móttækin, upphaflega skráð sem jafnvirði staðgreiðsluverðs. Mismunurinn á nafnverði greiðslunnar og jafnvirði staðgreiðsluverðs er, í samræmi við IAS-staðal 18, færður með því að nota aðferðina um virka vexti.
- 71 Eining beitir IAS-staðli 37 eða öðrum stöðlum, eftir því sem við á, á skuldir sem hvíla á henni eftir ráðstöfun fjárfestingareignar.
- 72 Bætur frá þriðja aðila vegna fjárfestingareigna, sem höfðu rýrnað í verði, tapast eða verið látnar af hendi, skulu færðar í rekstrarreikning þegar bæturnar verða að viðskiptakröfu.
- 73 Virðisrýmun eða tap á fjárfestingareignum, tengdar kröfur um eða greiðslur á bótum frá þriðju aðilum og kaup eða bygging eigna síðar, sem koma í stað annarra eigna, eru aðskildir, efnahagslegir atburðir og skal færa þá sérstaklega eins og hér segir:
- virðisrýmun fjárfestingareignar er færð í samræmi við IAS-staðal 36,
 - úrelding eða ráðstafanir fjárfestingareigna er færð í samræmi við 66.–71. lið í þessum staðli,
 - bætur frá þriðju aðilum vegna fjárfestingareigna, sem höfðu rýrnað í verði, tapast eða verið látnar af hendi, skulu vera færðar í rekstrarreikning þegar þær verða að viðskiptakröfu og
 - kostnaðarverð eigna, sem eru gerðar upp, keyptar eða endursmíðaðar, er ákvarðað í samræmi við 20.–29. lið í þessum staðli.

UPPLÝSINGAGJÖF

Gangvirðislikan og kostnaðarverðslíkan

- 74 Kröfur um upplýsingar hér á eftir gilda til viðbótar þeim sem settar eru fram í IAS-staðli 17. Í samræmi við IAS-staðal 17 skal eigandi fjárfestingareignar gefa sömu upplýsingar um leigusamninga, sem hann hefur gert, og leigusali. Eining, sem hefur fjárfestingareign á fjármögnunarleigu eða rekstrarleigu, veitir upplýsingar um fjármögnunarleigusamninga sem leigutaki og um rekstrarleigu, sem hún hefur samið um, sem leigusali.

- 75 Eining skal birta upplýsingar um:
- a) hvort hún notar gangvirðislíkanið eða kostnaðarverðislíkanið,
 - b) hvort og í hvaða tilvikum hlutdeild í eign sem hún hefur á fjármögnunarleigu er flokkuð og færð sem fjárfestingareign, ef hún notar gangvirðislíkanið.
 - c) viðmiðanir, sem hún notar til að greina á milli fjárfestingareignar, fasteignar, sem eigandi nýtir, og fasteignar sem haldið er til sölu í reglubundinni starfsemi þegar flokkun er vandasöm (sjá 14. lið),
 - d) aðferðir og mikilvægar forsendur sem stuðst er við þegar gangvirði fjárfestingareignar er ákvarðað, þ.m.t. yfirlýsing um það hvort ákvörðun um gangvirði hafi stuðst við upplýsingar um markaðinn eða hafi fremur byggst á öðrum þáttum (sem einingin skal greina frá) vegna gerðar fasteignarinnar og skorts á sambærilegum markaðsgögnum,
 - e) að hve miklu leyti gangvirði fjárfestingareignar (eins og það er metið eða birt í reikningsskilunum) er byggt á mati sjálfstæðs matsmanns, sem hefur viðurkennda og viðeigandi sérfræðimenntun og er kunnugur viðkomandi landssvæði og tegund þeirrar fjárfestingareignar sem meta skal. Ef ekkert slíkt mat hefur farið fram skal greina frá því að svo sé,
 - f) fjárhæðirnar, sem færðar eru í rekstrarreikning, að því er varðar:
 - i. leigutekjur af fjárfestingareignum,
 - ii. beinan rekstrarkostnað (þ.m.t. viðgerðir og viðhald), sem stafar af fjárfestingareignum sem gáfu af sér leigutekjur á tímabilinu og
 - iii. beinan rekstrarkostnað (þ.m.t. viðgerðir og viðhald), sem stafar af fjárfestingareignum sem gáfu ekki af sér leigutekjur á tímabilinu,
 - iv. uppsafnaða breytingu á gangvirði sem færð er í rekstrarreikning við sölu fjárfestingareigna úr safni eigna þar sem kostnaðarverðislíkanið er notað í safn þar sem gangvirðislíkanið er notað (sjá lið 32C),
 - g) hömlur á innlausn fjárfestingareigna eða ráðstöfun tekna og afraksturs vegna ráðstöfunar og fjárhæðir í því sambandi,
 - h) samningsskuldbindingar til að kaupa, byggja eða breyta fjárfestingareign eða vegna viðgerða, viðhalds eða endurbóta.

Gangvirðislíkan

- 76 Auk upplýsinganna, sem gerð er krafa um skv. 75. lið, skal eining, sem notar gangvirðislíkanið í 33.–55. lið, greina frá afstemmingu milli bókfærðs verðs fjárfestingareigna í upphafi og við lok tímabilsins og skal þar koma fram eftirfarandi:
- a) viðbætur, þar sem tilgreindar eru sérstaklega viðbætur sem rekja má til kaupa og útgjalda sem fallið hafa til síðar og eru innifalín í bókfærðu verði eignar,
 - b) viðbætur, sem stafa af kaupum við sameiningu fyrirtækja,
 - c) eignir, sem eru skilgreindar sem haldið til sölu eða eru í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, og aðrar ráðstafanir,
 - d) hreinn ágóði eða hreint tap vegna leiðréttinga á gangvirði,
 - e) hreinn gengismunur, sem stafar af umreikningi á reikningsskilunum yfir í annan framsetningargjaldmiðil og af umreikningi á rekstri erlendis yfir í framsetningargjaldmiðil einingarinnar sem reikningsskilin taka til,
 - f) tilfærslur í og frá birgðum og fasteignum, sem eigandi nýtir, og
 - g) aðrar breytingar.
- 77 Þegar mat, sem fram fer á fjárfestingareign, er verulega leiðrétt fyrir reikningsskilin, t.d. til að komast hjá tvítalningu eigna eða skulda, sem eru færðar sem aðgreindar eignir og skuldir eins og lýst er í 50. lið, skal einingin greina frá afstemmingu milli matsins, sem fram fór, og leiðréttá matsins, sem er innifalið í reikningsskilunum og sýnir aðgreinda uppsafnaða fjárhæð færðra leiguskuldbindinga, sem hafa verið bakfærðar, og allar aðrar leiðréttingar sem skipta máli.

- 78 Í undantekningartilvikunum, sem um getur í 53. lið, þegar eining metur fjárfestingareign með því að nota kostnaðarverðslíkanið í IAS-staðli 16, skal í afstemmingunni, sem gerð er krafa um í 76. lið, gerð grein fyrir fjárhæðum, sem tengjast þeirri fjárfestingareign, aðgreindum frá fjárhæðum sem tengjast öðrum fjárfestingareignum. Auk þess skal eining birta:
- a) lýsingu á fjárfestingareigninni,
 - b) skýringu á því hvers vegna ekki er hægt að meta gangvirði með áreiðanlegum hætti,
 - c) matsbil sem gangvirðið er að öllum líkindum á, ef unnt er og
 - d) við ráðstöfun fjárfestingareignar sem er ekki færð á gangvirði:
 - i. upplýsingar um að einingin hafi ráðstafað fjárfestingareign, sem var ekki færð á gangvirði,
 - ii. upplýsingar um bókfært verð þeirrar fjárfestingareignar, þegar hún er seld og
 - iii. fjárhæð ágóða eða taps sem er færð.

Kostnaðarverðslíkan

- 79 Auk upplýsinga, sem gerð er krafa um í 75. lið, skal eining, sem styðst við kostnaðarverðslíkanið í 56. lið, greina frá:
- a) afskriftaaðferðunum, sem eru notaðar,
 - b) nýtingartíma eða afskriftahlutföllum, sem eru notuð,
 - c) vergu, bókfærðu verði og uppsöfnuðum afskriftum (lögðum við uppsafnað virðisrýrnunartap) við upphaf og lok tímabilsins,
 - d) afstemmingu á bókfærðu verði fjárfestingareignar við upphaf og lok tímabils sem sýnir eftirfarandi:
 - i. viðbætur, þar sem tilgreindar eru sérstaklega viðbætur sem rekja má til kaupa og útgjalda sem fallið hafa til síðar og eru færð sem eign,
 - ii. viðbætur, sem stafa af kaupum við sameiningu fyrirtækja,
 - iii. eignir, sem eru skilgreindar sem haldið til sölu, eða eru í ráðstöfunarflokki, sem er skilgreindur sem haldið til sölu, í samræmi við IFRS-staðal 5, og aðrar ráðstafanir,
 - iv. afskriftir,
 - v. fjárhæðir færðs virðisrýrnunartaps og fjárhæðir virðisrýrnunartaps, sem hefur verið bakfært á tímabilinu í samræmi við IAS-staðal 36,
 - vi. hreinan gengismun, sem leiðir af umreikningi á reikningsskilunum yfir í annan framsetningargjaldmiðil og af umreikningi á erlendum rekstri yfir í framsetningargjaldmiðil einingarinnar sem reikningsskilin taka til,
 - vii. tilfærslu í og frá birgðum og fasteignum, sem eigandi nýtir, og
 - viii. aðrar breytingar og
 - e) gangvirði fjárfestingareignar. Í þeim undantekningartilvikum, sem lýst er í 53. lið, þegar eining getur ekki ákvarðað með áreiðanlegum hætti gangvirði fjárfestingareignarinnar, skal einingin greina frá eftirfarandi:
 - i. lýsingu á fjárfestingareigninni,
 - ii. skýringu á því hvers vegna ekki er hægt að meta gangvirði með áreiðanlegum hætti og
 - iii. matsbil sem gangvirðið er að öllum líkindum á, ef unnt er.

BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

Gangvirðislikan

- 80 Eining, sem hefur áður beitt IAS-staðli 40 (2000) og velur í fyrsta sinn að flokka og færa nokkrar eða allar viðeigandi eignarhlutdeildir, sem hún hefur samkvæmt rekstrarleigusamningum, sem fjárfestingareign, skal færa áhrifin af því vali sem leiðréttingu á upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár á því tímabili þegar valið á sér stað. Auk þess:
- a) ef einingin hefur áður greint frá því opinberlega (í reikningsskilum eða annars staðar) hvert hafi verið gangvirði þessarar eignarhlutdeildar á fyrri tímabilum (og ákvörðun þess uppfyllir skilyrði skilgreiningarinnar á gangvirði í 5. lið og leiðbeininganna í 36. –52. lið) er einingin hvött til en ekki er gerð krafa um að hún:
 - i. leiðrétti upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár á fyrsta tímabilinu sem var tilgreint og slíkt gangvirði var birt opinberlega og
 - ii. endurgeri samanburðarupplýsingar fyrir þessi tímabil og
 - b) ef einingin hefur ekki áður birt opinberlega upplýsingarnar, sem lýst er í a-lið, skal einingin ekki endurgera samanburðarupplýsingar og skal greina frá því að svo sé.
- 81 Í þessum staðli er gerð krafa um aðra meðferð en í IAS-staðli 8. Í IAS-staðli 8 er gerð krafa um að samanburðarupplýsingar séu endurgerðar nema slík endurgerð sé ógerleg.
- 82 Þegar eining beitir þessum staðli í fyrsta sinn er endurflokkun allra fjárhæða í endurmatsreikningi vegna fjárfestingareigna talin með við leiðréttingu á upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár.

Kostnaðarverðislikan

- 83 IAS-staðall 8 gildir um allar breytingar á reikningsskilaaðferðum sem eru gerðar þegar eining beitir þessum staðli í fyrsta sinn og velur að nota kostnaðarverðislikanið. Meðal áhrifa af breytingunum á reikningsskilaaðferðum er endurflokkun allra fjárhæða sem eru á endurmatsreikningi vegna fjárfestingareigna.
- 84 Kröfunum í 27.–29. lið varðandi upphaflegt mat á fjárfestingareign, sem er fengin í eignaskiptum, skal aðeins beitt framvirkt á síðari viðskipti.

GILDISTÖKUDAGUR

- 85 Eining skal beita þessum staðli að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr. Ef eining beitir þessum staðli vegna tímabils sem hefst fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.

AFTURKÖLLUN IAS-STADALS 40 (2000)

- 86 Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 40, *fjárfestingareignir* (útg. 2000).

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 41

Landbúnaður

MARKMIÐ

Markmið þessa staðals er að mæla fyrir um reikningshaldslega meðferð og upplýsingagjöf sem tengist landbúnaðarstarfsemi.

GILDISSVIÐ

- 1 Þessum staðli skal beita til að gera grein fyrir eftirfarandi atriðum þegar þau varða landbúnaðarstarfsemi:
 - a) lífrænum eignum,
 - b) landbúnaðarafurðum þegar uppskera hefst og
 - c) opinberum styrkjum sem fjallað er um í 34. til 35. lið.
- 2 Þessi staðall gildir ekki um:
 - a) land, sem tengist landbúnaðarstarfsemi (sjá IAS-staðal 16, varanlegir rekstrarfjármunir og IAS-staðal 40, fjárfestingareignir) og
 - b) óefnislegar eignir sem tengjast landbúnaðarstarfsemi (sjá IAS-staðal 38, óefnislegar eignir).
- 3 Þessum staðli er beitt á landbúnaðarafurðir, sem eru afurðir byggðar á uppskeru lífrænna eigna einingarinnar, eingöngu á uppskerutíma þeirra. Eftir það skal beita IAS-staðli 2, *birgðir*, eða öðrum viðeigandi staðli. Samkvæmt því fjallar þessi staðall ekki um vinnslu landbúnaðarafurða að uppskeru lokinni, t.d. framleiðslu vinsala á víni úr vínberjum sem hann hefur ræktað sjálfur. Þó að slík vinnsla geti verið rökrænt og eðlilegt framhald landbúnaðarstarfsemi og atburðirnir, sem eiga sér stað, geti verið að nokkru leyti sambærilegir við líffræðilegar breytingar er slík framleiðsla ekki hluti af skilgreiningu á landbúnaðarstarfsemi í þessum staðli.
- 4 Í töflunni hér á eftir eru gefin dæmi um lífrænar eignir, landbúnaðarafurðir og vörur sem eru afrakstur framleiðslu að lokinni uppskeru:

Lífrænar eignir	Landbúnaðarafurðir	Afurðir sem eru afrakstur framleiðslu að lokinni uppskeru
Sauðfé	Ull	Garn, teppi
Tré í ræktuðum skógi	Trjábolir	Tímbur
Plöntur	Baðmull	Þráður, fatnaður
	Uppskorinn sykurreyr	Sykur
Mjólkurkúr	Mjólk	Ostur
Svín	Skrokkur	Pylsur, verkuð skinka
Runnar	Lauf	Te, þurrkað tóbak
Vínviður	Vínþrúgur	Vín
Aldintré	Tind aldin	Unnir ávextir

SKILGREININGAR

Skilgreiningar tengdar landbúnaði

- 5 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Landbúnaðarstarfsemi er stjórn einingar á líffræðilegri breytingu lífrænna eigna í þeim tilgangi að selja þær í landbúnaðarafurðir eða í aðrar lífrænar eignir.

Landbúnaðarafurð er afurð sem einingin uppsker af lífrænum eignum sínum.

Lífræn eign er lifandi dýr eða planta.

Líffræðileg breyting nær til vaxtar, hrörnunar, framleiðslu og tímgunar sem veldur breytingum á lífrænni eign sem varða eiginleika hennar eða magn.

Flokkur lífrænna eigna er samsafn sambærilegra lifandi dýra eða plantna.

Uppskeyra er aðgreining afurðar frá lífrænni eign eða lok á lífsferli lífrænnar eignar.

- 6 Landbúnaðarstarfsemi nær til ýmiss konar starfsemi, t.d. búskapar, skógræktar, ræktunar einærra eða fjölærra plantna, ræktunar aldingarða eða plantekra, blómæræktar og eldis og ræktunar í sjó og vatni (þ.m.t. fiskeldi). Þessi ólíka starfsemi hefur tiltekna, sameiginlega þætti:

- hæfileika til að breytast. Lifandi dýr og plöntur geta tekið líffræðilegum breytingum,
- stjórnun breytinga. Stjórnun auðveldar líffræðilega breytingu með því að bæta eða a.m.k. gera stöðug þau skilyrði sem nauðsynleg eru til að ferlið eigi sér stað (t.d. næringarstig, rakastig, hitastig, frjósemi og ljós). Slik stjórnun greinir landbúnaðarstarfsemi frá annarri starfsemi. Til dæmis er uppskeyra auðlinda, sem ekki er stjórnað (s.s. fiskveiðar í hafi og skógeyðing), ekki landbúnaðarstarfsemi og
- mat á breytingum. Breytingar á eiginleikum (t.d. erfðafræðilegt gildi, þéttleiki, þroski, fitulag, prótínmagn og styrkur trefja) eða magni (t.d. afkvæmi, þyngd, rúmmetrar, lengd eða þvermál trefja og fjöldi blómhnappa) sem fengið er með líffræðilegri breytingu og er metið og vaktað að staðaldri og er hluti af stjórnuninni.

- 7 Líffræðileg breyting leiðir til eftirfarandi útkomu:

- breytingar á eignum vegna i) vaxtar (aukning á magni eða eiginleikar dýrs eða plöntu batna), ii) hrörnunar (minna magn eða eiginleikar dýrs eða plöntu hnigna) eða iii) tímgunar (ný lifandi dýr eða plöntur verða til) eða
- framleiðslu landbúnaðarafurðar, s.s. latex, telaufa, ullar eða mjólkur.

Almennar skilgreiningar

- 8 Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

Virkur markaður er markaður þar sem öll eftirfarandi skilyrði eru fyrir hendi:

- vörur, sem viðskipti eru með innan markaðarins, eru einsleitar,
- unnt er að finna kaupendur og seljendur sem eru reiðubúnir til viðskipta hvenær sem er og
- almenningur getur nálgast upplýsingar um verð.

Bókfært verð er fjárhæðin sem eign er færð á í efnahagsreikningnum.

Gangvirði er sú fjárhæð sem unnt er að skipta eign fyrir eða greiða skuld með í viðskiptum ótengdra aðila þar sem þeir sem hlut eiga að máli eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.

Opinberir styrkir eru eins og skilgreint er í IAS-staðli 20, færsla opinberra styrkja og upplýsingar um opinbera aðstoð.

- 9 Gangvirði eignar er undir núverandi staðsetningu hennar og ástandi komið. Þess vegna er t.d. gangvirði nautgripa á býli það verð sem fæst fyrir nautgripina á viðkomandi markaði, að frádregnum flutningskostnaði og öðrum kostnaði við að koma nautgripunum á markaðinn.

FÆRSLA OG MAT

- 10 Eining skal einungis færa lífræna eign eða landbúnaðarafurð, þegar og aðeins þegar:

- einingin stjórnar eigninni í kjölfar liðinna atburða,
- líklegt er talið að efnahagslegur ávinningur í framtíðinni, sem tengist eigninni, muni renna til einingarinnar og
- unnt er að meta gangvirði eða kostnaðarverð eignarinnar með áreiðanlegum hætti.

- 11 Vísbendingar um stjórnun í landbúnaðarstarfsemi má t.d. sjá út frá löglegri eignarheimild nautgripa og brennimerki eða annarri merkingu nautgripa við kaup, fæðingu eða afvenslun. Framtíðarávinningur er yfirleitt metinn með því að meta mikilvæga, efnislega eiginleika.

- 12 Lífræna eign skal meta þegar hún er færð í fyrsta sinn og á hverri dagsetningu efnahagsreiknings á gangvirði, að frádregnum kostnaði við sölu, nema í tilvikinu sem lýst er í 30. lið, þar sem ekki er unnt að meta gangvirði með áreiðanlegum hætti.
- 13 Landbúnaðarafurðir, sem eru uppskera af lífrænum eignum einingar, skal meta á gangvirði þeirra, að frádregnum áætludum kostnaði við sölu á uppskerutíma. Þetta mat er kostnaðurinn á þeim degi sem IAS-staðli 2, birgðir, eða öðrum viðeigandi staðli er beitt.
- 14 Í kostnaði við sölu felast umboðslaun til miðlara og kaupmanna, álogur eftirlitsstofnana og vörumarkaða og skattar og gjöld vegna eigendaskipta. Í kostnaði við sölu felst ekki flutningskostnaður og annar kostnaður sem er nauðsynlegur til að koma eignum á markað.
- 15 Ákvörðun gangvirðis lífrænnar eignar eða landbúnaðarafurðar má auðvelda með því að flokka lífrænar eignir eða landbúnaðarafurðir eftir mikilvægum eiginleikum, t.d. eftir aldri eða gæðum. Eining velur þessa eiginleika í samræmi við þá eiginleika sem markaðurinn notar sem grundvöll verðlagningar.
- 16 Einingar gera oft framvirka samninga um að selja lífrænar eignir sínar eða landbúnaðarafurðir. Verð samkvæmt samningi er ekki óhjákvæmilega það sem miða skal við þegar gangvirði er ákvarðað vegna þess að gangvirði endurspeglar markaðinn eins og hann er í dag þar sem fús kaupandi og seljandi eiga viðskipti. Af þeim sökum er gangvirði lífrænnar eignar eða landbúnaðarafurðar ekki lagfært á grundvelli þess að samningur hefur verið gerður. Í sumum tilvikum getur samningur um sölu á lífrænni eign eða landbúnaðarafurð verið íþyngjandi samningur, eins og skilgreint er í IAS-staðli 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir. IAS-staðill 37 gildir um íþyngjandi samninga.
- 17 Ef til er virkur markaður fyrir lífræna eign eða landbúnaðarafurð er rétti grunnurinn til að ákvarða gangvirði þeirrar eignar skráð verð á viðkomandi markaði. Ef eining hefur aðgang að ýmsum virkum mörkuðum skal hún nota þann sem best á við. Ef eining hefur t.d. aðgang að tveimur virkum mörkuðum skal hún nota verðið á þeim markaði sem hún fyrirhugar að nota.
- 18 Ef virkur markaður er ekki til staðar skal eining nota einn eða fleiri af eftirfarandi þáttum, þegar gangvirði er ákvarðað:
 - a) nýjasta viðskiptaverð á markaði, að því gefnu að ekki hafi orðið veruleg breyting á efnahagsaðstæðum á tímabilinu frá viðskiptadeginum og að dagsetningu efnahagsreiknings,
 - b) markaðsverð fyrir sambærilegar eignir með leiðréttingu, sem endurspeglar mismun, og
 - c) starfsgeiraviðmiðanir, s.s. verðgildi aldingarðs, gefið upp í bökkum til útflutnings, skeppum eða hekturum, og verðgildi nautgripa, gefið upp í kílógrömmum af kjöti.
- 19 Í sumum tilvikum geta þær upplýsingar, sem tilgreindar eru í 18. lið, bent til annarrar niðurstöðu um gangvirði lífrænnar eignar eða landbúnaðarafurðar. Eining skoðar ástæður fyrir þessum mismun til að fá fram áreiðanlegasta matið á gangvirði á því tiltölulega þrönga bili sem sanngjarnt mat á gangvirði leikur á.
- 20 Í sumum tilvikum getur verið að ákvörðun um verð eða verðgildi samkvæmt markaðnum sé ekki fyrir hendi að því er varðar lífræna eign í því ástandi sem hún er í einmitt á þeirri stundu. Í því tilviki notar eining, við ákvörðun gangvirðis, núvirð, hreint sjóðstreymi, sem vænst er að eignin skili, afvaxtað með núverandi markaðsvaxtastigi fyrir skatta sem er ákvarðað samkvæmt markaðnum.
- 21 Markmiðið með því að reikna núvirði væntanlegs, hreins sjóðstreymis er að ákvarða gangvirði lífrænnar eignar á þeim stað og í því ástandi sem hún er í á þeim tíma. Eining tekur þetta til athugunar við ákvörðun á viðeigandi afvöxtunarkröfu sem nota skal og við mat á hreinu sjóðstreymi sem vænst er að verði. Núverandi ástand lífrænnar eignar felur ekki í sér aukningu á verðgildi vegna annarra líffræðilegra breytinga og starfsemi einingarinnar í framtíðinni, sem tengist m.a. því að auka líffræðilegar breytingar í framtíðinni, uppskeru og sölu.
- 22 Eining telur ekki með sjóðstreymi fyrir fjármögnun eigna, sköttun eða endurnýjun lífrænna eigna eftir uppskeru (t.d. kostnað við að planta aftur trjám í ræktuðum skógi eftir skógarnyt).
- 23 Þegar samið er um verð í viðskiptum ótengdra aðila taka upplýstir, fúsir kaupendur og seljendur með í reikninginn hugsanlegar breytingar á sjóðstreymi. Þannig endurspeglar gangvirði að slíkar breytingar eru hugsanlegar. Af þeim sökum reiknar eining með því að hún eigi von á hugsanlegum breytingum á sjóðstreymi annaðhvort í væntu sjóðstreymi eða afvöxtunarstuðli eða sambland af þessu tvennu Þegar afvöxtunarstuðull er ákvarðaður miðar eining við forsendur sem eru í samræmi við þær sem miðað er við þegar vænt sjóðstreymi er metið til að koma í veg fyrir að sumar forsendur séu tvítaldar eða ekki sé tekið tillit til þeirra.

- 24 Kostnaðarverð getur stundum nálgast gangvirði einkum ef:
- a) fáar líffræðilegar breytingar hafa orðið frá því að fyrst var stofnað til kostnaðarins (t.d. þegar unglöntur aldintrjáa eru gróðursettar stuttu fyrir dagsetningu efnahagsreiknings) eða
 - b) þess er ekki vænst að áhrif líffræðilegu breytingarinnar á verð séu veruleg (t.d. byrjunarvöxturinn í þrjátíu ára framleiðsluskeiði í ræktuðum barrskógi).
- 25 Lífrænar eignir eru oft efnislega fastar við jörð (t.d. tré í ræktuðum skógi). Ef til vill er ekki til sérstakur markaður fyrir lífrænar eignir sem eru fastar við jörð en hugsanlegt er að virkur markaður sé til fyrir eignirnar til samans, þ.e. fyrir lífrænar eignir, óunnið land og umbætur á landi í einu lagi. Eining getur notað upplýsingar um eignirnar til samans til að ákvarða gangvirði lífrænu eignanna. Til dæmis má draga gangvirði óunnins lands og umbóta á landi frá gangvirði eignanna til samans og fá þannig gangvirði lífrænu eignanna.

Ágóði og töp

- 26 Ágóði eða tap, sem verður við upphafs færslu lífrænnar eignar á gangvirði, að frádregnum kostnaði við sölu, og vegna breytinga á gangvirði á lífrænni eign, að frádregnum kostnaði við sölu, skal vera innifalið í rekstrarreikningi þess tímabils þegar ágóðinn eða tapið myndast.
- 27 Tap getur myndast þegar lífræn eign er færð í fyrsta sinn vegna þess að áætlaður kostnaður við sölu er dreginn frá þegar gangvirði, að frádregnum áætluðum kostnaði við sölu lífrænnar eignar, er ákvarðað. Ágóði getur myndast þegar lífræn eign er færð í fyrsta sinn, t.d. þegar kálfur fæðist.
- 28 Ágóði eða tap, sem myndast við upphaflega færslu landbúnaðarafurðar á gangvirði, að frádregnum kostnaði við sölu, skal vera innifalinn í hagnaði eða tapi þess tímabils þegar ágóðinn eða tapið myndast.
- 29 Ágóði eða tap getur myndast við upphaflega færslu landbúnaðarafurðar vegna uppskeru hennar.

Tilvik þar sem ekki er unnt að meta gangvirði með áreiðanlegum hætti

- 30 Gengið er út frá því að unnt sé að meta gangvirði lífrænnar eignar á áreiðanlegan hátt. Þeirri forsendu er þó einungis hægt að hafna við upphafs færslu lífrænnar eignar þegar markaðsverð eða verðgildi er ekki fyrir hendi og annað mat á gangvirði hennar er augljóslega óáreiðanlegt. Í því tilviki skal meta þessa lífrænu eign á kostnaðarverði, að frádregnum uppsöfnuðum afskriftum og uppsöfnuðum virðisrýrnunartöpum. Þegar unnt er að meta með áreiðanlegum hætti gangvirði slíkrar lífrænnar eignar skal eining meta hana á gangvirði, að frádregnum áætluðum kostnaði hennar við sölu. Þegar lífrænar fastafjármunir, sem eru skilgreindir sem haldið til sölu (eða eru í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu) í samræmi við IFRS-staðal 5, fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi, er gert ráð fyrir að unnt sé að meta gangvirði með áreiðanlegum hætti.
- 31 Forsendunni, sem sett er fram í 30. lið, er einungis hægt að hafna við upphafs færslu. Eining, sem hefur áður metið lífræna eign á gangvirði að frádregnum áætluðum kostnaði hennar við sölu, metur lífrænu eignina áfram á gangvirði, að frádregnum áætluðum sölukostnaði hennar þar til henni er ráðstafað.
- 32 Í öllum tilvikum metur eining landbúnaðarafurð við uppskeru á gangvirði, að frádregnum áætluðum kostnaði við sölu. Þessi staðall endurspeglar það sjónarmið að ævinlega sé unnt að meta á áreiðanlegan hátt gangvirði landbúnaðarafurðar við uppskeru.
- 33 Við ákvörðun kostnaðarverðs, uppsafnaðra afskrifta og uppsafnaðra virðisrýrnunartapa skal eining taka tillit til IAS-staðals 2, birgðir, IAS-staðals 16, varanlegir rekstrarfjármunir og IAS-staðals 36, virðisrýrnun eigna.

OPINBERIR STYRKIR

- 34 Opinberan styrk, sem ekki er háður skilyrðum og tengist lífrænni eign sem metin er á gangvirði, að frádregnum áætluðum kostnaði við sölu, skal færa sem tekjur þá og því aðeins þegar opinberi styrkurinn verður innheimtanlegur.
- 35 Ef opinber styrkur, sem tengist lífrænni eign, sem metin er á gangvirði, að frádregnum áætluðum kostnaði við sölu, er skilyrðum háður, þ.m.t. ef skilyrði fyrir opinberum styrk er að eining fái ekki við tiltekna landbúnaðarstarfsemi, skal eining færa opinbera styrkinn sem tekjur þegar og aðeins þegar skilyrðin, sem fylgja opinbera styrknum, eru uppfyllt.

- 36 Skilmálar og skilyrði fyrir opinberum styrkjum eru breytileg. Til dæmis getur opinber styrkur verið háður því skilyrði að einingin reki bú á sérstökum stað í fimm ár og að einingin skili öllum opinbera styrknum ef hún rekur búið ekki í fimm ár. Í slíku tilviki er opinberi styrkurinn ekki færður sem tekjur fyrr en að fimm árum liðnum. Ef heimilt er samkvæmt skilyrðum fyrir opinbera styrknum að hluta opinbera styrksins sé haldið eftir á grundvelli þess að hluti tímans er liðinn skal einingin færa opinbera styrkinn sem tekjur í hlutfalli við þann tíma sem liðinn er.
- 37 Ef opinber styrkur tengist lífrænni eign sem metin er á kostnaðarverði, að frádregnum uppsöfnuðum afskriftum og uppsöfnuðum virðisrýrnunartöpum (sjá 30. lið), skal beita IAS-staðli 20, færsla opinberra styrkja og upplýsingar um opinbera aðstoð.
- 38 Í þessum staðli er krafist annars konar meðferðar en í IAS-staðli 20 ef opinber styrkur tengist lífrænni eign, sem metin er á gangvirði, að frádregnum áætluðum kostnaði við sölu, eða ef opinber styrkur er háður því skilyrði að eining fái ekki við tilgreinda landbúnaðarstarfsemi. IAS-staðli 20 skal aðeins beita þegar um er að ræða opinberan styrk sem tengist lífrænni eign sem metin er á kostnaðarverði, að frádregnum uppsöfnuðum afskriftum og uppsöfnuðu virðisrýrnunartapi.

UPPLÝSINGAGJÖF

- 39 [Fellur brott]

Almennt

- 40 Eining skal greina frá uppsöfnuðum ágóða eða tapi sem myndast á yfirstandandi tímabili þegar lífrænar eignir og landbúnaðarafurðir eru færðar í fyrsta sinn og sem verður við breytingar á gangvirði, að frádregnum kostnaði við sölu lífrænna eigna.
- 41 Eining skal gefa lýsingu á hverjum flokki lífrænna eigna.
- 42 Upplýsingarnar, sem gerð er krafa um í 41. lið, geta verið lýsing í orðum eða lýsing sem tekur til magns.
- 43 Eining er hvött til þess að veita lýsingu, sem tekur til magns, á hverjum flokki lífrænna eigna og greina á milli lífrænna eigna til neyslu og lífrænna eigna til framleiðslu eða milli þroskaðra og óþroskaðra lífrænna eigna eftir því sem við á. Eining getur t.d. tilgreint bókfært verð lífrænna eigna til neyslu og lífrænna eigna til framleiðslu eftir flokkum. Eining getur skipt þessu bókfærða verði í þroskaðar og óþroskaðar eignir. Þessi greinarmunur veitir upplýsingar sem geta komið að gagni við mat á tímasetningu á framtíðarsjóðstreymi. Fyrirtæki greinin frá þeim forsendum sem liggja að baki slíkum greinarmun.
- 44 Lífrænar eignir til neyslu eru eignir sem eru uppskornar sem landbúnaðarafurðir eða seldar sem lífrænar eignir. Dæmi um lífrænar eignir til neyslu er búfé sem ætlað er til kjötframleiðslu, búfé sem ætlað er til sölu, fiskur í eldi, máis- og hveitiuppskera og tré sem eru ræktuð og ætluð í timbur. Lífrænar eignir til framleiðslu eru aðrar eignir en lífrænar eignir til neyslu, t.d. búfé sem gefur mjólk, vínviður, aldintré og tré sem eldiviður er nýttur af meðan tréð stendur. Lífrænar eignir til framleiðslu eru ekki landbúnaðarafurðir heldur endurnýjast þær af sjálfu sér.
- 45 Lífrænar eignir má flokka annaðhvort sem þroskaðar, lífrænar eignir eða óþroskaðar, lífrænar eignir. Þroskaðar, lífrænar eignir eru eignir, sem hafa náð uppskerustigi, (á við um lífrænar eignir til neyslu) eða eignir sem hægt er að nýta til reglulegrar framleiðslu (á við um lífrænar eignir til framleiðslu).
- 46 Eining skal skýra frá eftirfarandi ef ekki er greint frá því með öðrum upplýsingum sem eru birtar í reikningsskilunum:
- a) eðli þeirrar starfsemi sem lýtur að hverjum flokki lífrænna eigna og
 - b) ófjárhagslegu mati eða mati á efnislegu magni:
 - i. hvers flokks lífrænna eigna einingarinnar í lok tímabilsins og
 - ii. framleiðslu landbúnaðarafurða á tímabilinu.
- 47 Eining skal greina frá aðferðum og mikilvægum forsendum sem notaðar eru við ákvörðun gangvirðis hvers flokks landbúnaðarafurða við uppskeru og hvers flokks lífrænna eigna.
- 48 Eining skal greina frá gangvirði landbúnaðarafurðar sem uppskorin er á tímabilinu, að frádregnum áætluðum kostnaði hennar við sölu, eins og það er ákvarðað við uppskeru afurðarinnar.

- 49 Eining skal greina frá:
- a) tilvist og bókfærðu verði lífrænna eigna, sem eignarréttur er takmarkaður á, og bókfærðu verði lífrænna eigna sem settar eru sem trygging á skuldum,
 - b) fjárhæð skuldbindinga fyrir þróun eða kaupum á lífrænum eignum og
 - c) aðferðum við að stjórna fjárhagslegri áhættu sem tengist landbúnaðarstarfsemi.
- 50 Eining skal setja fram afstemmingu á breytingum sem verða á bókfærðu verði lífrænna eigna frá upphafi yfirstandandi tímabils til loka þess. Afstemmingin skal taka til:
- a) ágóða eða taps sem verður vegna breytinga á gangvirði, að frádregnum áætluðum kostnaði við sölu,
 - b) aukningar sem verður vegna kaupa,
 - c) lækkunar sem verður vegna sölu og lífrænna eigna, sem eru skilgreindar sem haldið til sölu (eða eru í ráðstöfunarflokki sem er skilgreindur sem haldið til sölu) í samræmi við IFRS-staðal 5,
 - d) lækkunar sem verður vegna uppskeru,
 - e) aukningar sem stafar af sameiningu fyrirtækja,
 - f) hreins gengismunar, sem myndast vegna umreiknings á reikningsskilum yfir í annan framsetningargjaldmiðil og umreiknings á erlendum rekstri yfir í framsetningargjaldmiðil einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, og
 - g) annarra breytinga.
- 51 Gangvirði, að frádregnum áætluðum kostnaði við sölu lífrænnar eignar, getur breyst bæði vegna efnislegra breytinga og verðbreytinga á markaðnum. Sérgreind upplýsingagjöf um efnislegar breytingar og verðbreytingar er gagnleg þegar meta skal árangur yfirstandandi tímabils og framtíðarhorfur, einkum þegar framleiðsluskeiðið er lengra en eitt ár. Í þeim tilvikum er eining hvött til þess að greina frá, eftir flokkum eða á annan hátt, fjárhæð gangvirðisbreytingarinnar, að frádregnum áætluðum kostnaði við sölu, sem er meðtalin í hagnaði eða tapi af völdum efnislegra breytinga og verðbreytinga. Þessar upplýsingar eru yfirleitt ekki jafn gagnlegar ef framleiðsluskeiðið er styttra en eitt ár (t.d. við kjúklingaeldi eða ræktun korntegunda).
- 52 Líffræðileg breyting hefur í för með sér margs konar efnislegar breytingar — vöxt, hrörnun, framleiðslu, tímgun og hægt er að fylgjast með og meta þær allar. Sérhver þessara efnislegu breytinga er í beinum tengslum við efnahagslegan ávinning í framtíðinni. Breyting á gangvirði lífrænnar eignar vegna uppskeru hennar er einnig efnisleg breyting.
- 53 Landbúnaðarstarfsemi er oft í hættu vegna loftslags, sjúkdóma og annarrar náttúruváru. Ef atburður á sér stað, sem hefur í för með sér verulegan tekju- eða gjaldalið, er gerð grein fyrir eðli og fjárhæð þess liðar í samræmi við IAS-staðal 1, *framsetning reikningsskila*. Dæmi um slíkan atburð er skæður sjúkdómsfaraldur, flóð, miklir þurrkar eða frost og skordýraplága.

Viðbótarupplýsingar um lífrænar eignir ef ekki er unnt að meta gangvirði með áreiðanlegum hætti

- 54 Ef eining metur lífrænar eignir á kostnaðarverði að frádregnum uppsöfnuðum afskriftum og uppsöfnuðum virðisrýrnunartöpum (sjá 30. lið) við lok tímabilsins skal einingin greina frá eftirfarandi um slíkar lífrænar eignir:
- a) lýsingu á lífrænu eignunum,
 - b) skýringu á því hvers vegna ekki er hægt að meta gangvirði með áreiðanlegum hætti,
 - c) því matsbili sem gangvirðið er að öllum líkindum á, ef unnt er,
 - d) þeirri afskriftaaðferð, sem notuð er,
 - e) endingartíma eða afskriftahlutföllum, sem notuð eru, og
 - f) vergu bókfærðu verði og uppsöfnuðum afskriftum (sem eru lagðar við uppsöfnuð virðisrýrnunartöp) í upphafi og við lok tímabilsins.

- 55 Ef eining metur lífrænar eignir á kostnaðarverði, að frádregnum uppsöfnuðum afskriftum og uppsöfnuðum virðisrýrnunartöpum (sjá 30. lið), á yfirstandandi tímabili skal einingin greina frá öllum ágóða eða tapi sem fært er við sölu þessara lífrænu eigna og í afstemmingunni, sem gerð er krafa um í 50. lið, skal greina sérstaklega frá fjárhæðum sem tengjast þessum lífrænu eignum. Auk þess skulu í afstemmingunni koma fram eftirfarandi fjárhæðir sem eru meðtaldar í hagnaði eða tapi og tengjast þessum lífrænu eignum:
- a) virðisrýrnunartöp,
 - b) viðsnúningur á virðisrýrnunartöpum og
 - c) afskriftir.
- 56 Ef gangvirði lífrænna eigna, sem áður voru metnar á kostnaðarverði, að frádregnum uppsöfnuðum afskriftum og uppsöfnuðum virðisrýrnunartöpum, verður metanlegt með áreiðanlegum hætti á yfirstandandi tímabili skal eining greina frá eftirfarandi varðandi slíkar lífrænar eignir:
- a) lýsingu á lífrænu eignunum,
 - b) skýringu á því hvers vegna nú er hægt að meta gangvirði með áreiðanlegum hætti og
 - c) áhrifum breytingarinnar.

Opinberir styrkir

- 57 Eining skal greina frá eftirfarandi atriðum, sem tengjast landbúnaðarstarfsemi og þessi staðall nær til:
- a) eðli og umfangi opinberra styrkja sem færðir eru í reikningsskil,
 - b) óuppfylltum skilyrðum og öðrum óvissum liðum sem fylgja opinberum styrkjum og
 - c) verulegri lækkun sem vænst er að verði á opinberum styrkjum.

GILDISTÖKUDAGUR OG BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

- 58 Þessi staðall gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2003 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir. Ef eining beitir þessum staðli á tímabil sem hefjast fyrir 1. janúar 2003 skal hún greina frá því.
- 59 Í þessum staðli eru ekki sett fram nein sérgreind bráðabirgðaákvæði. Gerð er grein fyrir innleiðingu þessa staðals í samræmi við IAS-staðal 8, reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL 1, IFRS-staðall 1*Innleiðing alþjóðlegra reikningsskilastaðla*

MARKMIÐ

- 1 Markmiðið með þessum IFRS-staðli er að tryggja að í fyrstu IFRS-reikningsskilum einingar og árs hlutareikningsskilum hennar, sem ná yfir hluta þess tímabils, sem reikningsskilin taka til, séu vandaðar og áreiðanlegar upplýsingar sem:
 - a) eru notendum augljósar og sambærilegar fyrir öll tímabil, sem sett eru fram,
 - b) mynda viðeigandi upphafspunkt fyrir reikningsskil samkvæmt alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IFRS-stöðlum) og
 - c) unnt er að ganga frá án þess að tilkostnaðurinn verði hærri en ávinningur notenda.

GILDISSVIÐ

- 2 Eining skal beita þessum IFRS-staðli:
 - a) á fyrstu IFRS-reikningsskilin og
 - b) á hver árs hlutareikningsskil, ef einhver eru, sem hún setur fram samkvæmt IAS-staðli 34, árs hlutareikningsskil, fyrir hluta þess tímabils sem fyrstu IFRS-reikningsskilin taka til.
- 3 Fyrstu IFRS-reikningsskil einingar eru fyrstu árlegu reikningsskilin þar sem eining innleiðir IFRS-staðla með ótvíræðri og afdráttarlausri yfirlýsingu í reikningsskilunum um að IFRS-stöðlum sé fylgt. Reikningsskil samkvæmt IFRS-stöðlum eru fyrstu IFRS-reikningsskil einingar ef einingin t.d.:
 - a) setti fram nýjustu, undanfarandi reikningsskil:
 - i. samkvæmt innlendum kröfum, sem eru ekki að öllu leyti í samræmi við IFRS-staðla,
 - ii. í samræmi við IFRS-staðla að öllu leyti nema því að í reikningsskilunum væri ekki ótvíræð og afdráttarlaus yfirlýsing um að farið væri að IFRS-stöðlum,
 - iii. með ótvíræðri og afdráttarlausri yfirlýsingu um að sumum en ekki öllum IFRS-stöðlum sé fylgt,
 - iv. samkvæmt innlendum kröfum, sem eru ekki í samræmi við IFRS-staðla, með því að nota einstaka IFRS-staðla til að skrá liði, sem innlendar kröfur eru ekki til um, eða
 - v. samkvæmt innlendum kröfum með afstemmingu sumra fjárhæða við fjárhæðir sem eru ákvarðaðar samkvæmt IFRS-stöðlum,
 - b) gerði reikningsskil samkvæmt IFRS-stöðlum einungis fyrir innri notkun án þess að þau væru aðgengileg eigendum einingarinnar eða öðrum utanaðkomandi notendum,
 - c) samdi safn yfirlita samkvæmt IFRS-stöðlum fyrir samstæðureikningsskil án þess að gera heildstæð reikningsskil eins og þau eru skilgreind í IAS-staðli 1, *framsetning reikningsskila*, eða
 - d) setti ekki fram reikningsskil fyrir fyrri tímabil.
- 4 Þessi IFRS-staðall gildir þegar eining tekur fyrst upp IFRS-staðla. Hann gildir t.d. ekki þegar eining:
 - a) hættir að setja fram reikningsskil samkvæmt innlendum kröfum, en hefur áður sett þau fram ásamt öðrum reikningsskilum með ótvíræðri og afdráttarlausri yfirlýsingu um að IFRS-stöðlum sé fylgt,
 - b) setti fram reikningsskil á fyrra ári samkvæmt innlendum kröfum og í þeim reikningsskilum var ótvíræð og afdráttarlaus yfirlýsing um að IFRS-stöðlum sé fylgt,
 - c) setti fram reikningsskil á fyrra ári með ótvíræðri og afdráttarlausri yfirlýsingu um að IFRS-stöðlum sé fylgt jafnvel þó að endurskoðendur hafi áritað reikningsskilin með fyrirvara.

- 5 Þessi IFRS-staðall gildir ekki um breytingar á reikningsskilaaðferðum sem eining, sem þegar beitir IFRS-stöðlum, gerir. Um slíkar breytingar er fjallað í:
- kröfum um breytingar á reikningsskilaaðferðum í IAS-staðli 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*, og
 - tilteknum bráðabirgðaákvæðum í öðrum IFRS-stöðlum.

FÆRSLA OG MAT

Upphafsefnahagsreikningur samkvæmt IFRS-stöðlum

- 6 Eining skal gera upphafsefnahagsreikning samkvæmt IFRS-stöðlum daginn sem skipt er yfir í IFRS-staðla. Þetta er upphafspunktur reikningsskila hennar samkvæmt IFRS-stöðlum. Eining þarf ekki að setja fram upphafsefnahagsreikning samkvæmt IFRS-stöðlum í fyrstu reikningsskilunum samkvæmt IFRS-stöðlum.

Reikningsskilaaðferðir

- 7 Eining skal nota sömu reikningsskilaaðferðir í upphafsefnahagsreikningi samkvæmt IFRS-stöðlum og á öllum tímabilum sem eru sett fram í fyrstu IFRS-reikningsskilunum. Þessar reikningsskilaaðferðir skulu fylgja öllum IFRS-stöðlum sem eru í gildi á reikningsskiladegi fyrstu reikningsskilanna samkvæmt IFRS nema að því leyti sem er tilgreint í liðum 13 til 34B, 36A til 36C og 37. lið.
- 8 Eining skal ekki beita mismunandi útgáfum IFRS-staðla sem voru í gildi miðað við fyrri dagsetningar. Eining má beita nýjum IFRS-staðli sem ekki er enn lögboðinn ef fyrri beiting er heimiluð.

Dæmi: Samræmd beiting nýjustu útgáfu IFRS-staðla

Forsaga

Reikningsskiladagur fyrstu reikningsskila einingar A samkvæmt IFRS-stöðlum er 31. desember 2005. Eining A ákveður að setja aðeins fram samanburðarupplýsingar fyrir eitt ár í reikningsskilunum (sjá 36. lið). Dagsetningin, þegar skipt er yfir í IFRS-staðla, er því upphaf viðskipta 1. janúar 2004 (eða lok viðskipta 31. desember 2003 sem er jafngilt). Eining A setti fram reikningsskil samkvæmt góðri reikningsskilavenju, sem áður var fylgt, til 31. desember á hverju ári til og með 31. desember 2004.

Beiting krafna

Gerð er krafa um að eining A beiti IFRS-stöðlum sem gilda fyrir tímabil sem lýkur 31. desember 2005 við:

- samningu upphafsefnahagsreiknings samkvæmt IFRS-stöðlum 1. janúar 2004, og
- samningu og framsetningu efnahagsreiknings 31. desember 2005 (þ.m.t. samanburðarupplýsingar fyrir 2004), rekstrarreiknings, yfirlits um breytingar á eigin fé og sjóðstreymisýfirlits ársins til 31. desember 2005 (þ.m.t. samanburðarupplýsingar fyrir 2004) og upplýsingagjafar (þ.m.t. samanburðarupplýsingar fyrir 2004).

Ef nýr IFRS-staðall er ekki enn lögboðinn en beiting er heimiluð fyrr er einingu A heimilt, en ekki er gerð krafa um það, að beita þessum IFRS-staðli í fyrstu reikningsskilum samkvæmt IFRS-stöðlum.

- 9 Bráðabirgðaákvæði í öðrum IFRS-stöðlum gilda um breytingar á reikningsskilaaðferðum sem eining, sem þegar notar IFRS-staðla, gerir. Þau eiga ekki við um skipti notanda, sem beiti stöðlunum í fyrsta sinn yfir í IFRS-staðla nema að því leyti sem tilgreint er í liðum 25D, 34A og 34B.
- 10 Með þeirri undantekningu, sem lýst er í liðum 13 til 34B og 36A til 36C, skal eining í upphafsefnahagsreikningi sínum:
- færa allar eignir og skuldir sem gerð er krafa um samkvæmt IFRS-stöðlum að séu færðar,
 - ekki færa liði sem eignir eða skuldir ef slík færsla er ekki heimiluð í IFRS-stöðlum,
 - endurflokka liði sem færðir hafa verið samkvæmt góðri reikningsskilavenju, sem áður var fylgt, sem ein gerð eignar, skuldar eða hluta eigin fjár en eru önnur gerð eignar, skuldar eða hluta eigin fjár samkvæmt IFRS-stöðlum, og
 - beita IFRS-stöðlum við mat á öllum færðum eignum og skuldum.

11 Reikningsskilaaðferðir, sem eining notar í upphafsefnahagsreikningi samkvæmt IFRS-stöðlum, geta verið frábrugðnar þeim sem hún notaði fyrir sömu dagsetningu með góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt. Leiðréttingarnar, sem eru gerðar í kjölfarið, eru vegna atburða og viðskipta fyrir daginn sem skipt er yfir í IFRS-staðla. Þess vegna skal eining færa þær leiðréttingar beint á óráðstafað eigin fé (eða, ef við á, á annan flokk eigin fjár) þann dag sem skiptin yfir í IFRS-staðla verða.

12 Í þessum IFRS-staðli eru fastsettir tveir flokkar undanþágna frá meginreglunni um að eining skuli fylgja öllum IFRS-stöðlum þegar hún opnar efnahagsreikning:

- a) Í liðum 13–25G og 36A–36C eru veittar undanþágur frá sumum kröfum annarra IFRS-staðla.
- b) Í liðum 26–34B er afturvirk beiting sumra þátta annarra IFRS-staðla bönnuð.

Undanþágur frá öðrum IFRS-stöðlum

13 Eining getur kosið að nota eina eða fleiri af eftirfarandi undanþágum:

- a) sameining fyrirtækja (15. liður),
- b) gangvirði eða endurmat á áætluðu kostnaðarverði (16.–19. liður),
- c) starfskjör (liðir 20. og 20A),
- d) uppsafnaður umreikningsmismunur (21. og 22. liður),
- e) samsettir fjármálagerningar (23. liður),
- f) eignir og skuldir dótturfélaga, hlutdeildarfélaga og samrekstrar (24. og 25. liður),
- g) tilgreining áður færðra fjármálagerna (liður 25A),
- h) eignarhlutatengdar greiðslur (liður 25B og 25C),
- i. váttryggingarsamningar (liður 25D),
- j) skuldbindingar vegna starfsemi sem leggja skal niður innifaldar í kostnaðarverði varanlegra rekstrarfjármuna (liður 25E),
- k) leigusamningar (liður 25F) og
- l) mat á gangvirði fjáreigna eða fjárskulda við upphaflega færslu (liður 25G).

Eining skal ekki beita þessum undanþágum á hliðstæðan hátt á aðra liði.

14 Sumar undanþágur vísa til gangvirðis. Í IFRS-staðli 3, sameining fyrirtækja, er útskýrt hvernig skal ákvarða gangvirði skilgreinanlegra eigna og skulda sem einingar eignast við sameiningu fyrirtækja. Eining skal beita þessum útskýringum við ákvörðun gangvirðis samkvæmt þessum IFRS-staðli nema nákvæmari leiðbeiningar séu í öðrum IFRS-staðli um ákvörðun gangvirðis eignarinnar eða skuldarinnar sem um er að ræða. Gangvirðið skal endurspegla aðstæður sem voru fyrir hendi á þeim degi sem það var ákvarðað.

Sameining fyrirtækja

15 Eining skal beita kröfunum í viðbæti B gagnvart sameiningu fyrirtækja sem einingin færði fyrir þann dag sem skipt var yfir í IFRS-staðla.

Gangvirði eða endurmat sem áætlað kostnaðarverð

16 Eining getur kosið að meta varanlegan rekstrarfjármunalið daginn, sem skipt var yfir í IFRS-staðla, á gangvirði og nota það gangvirði sem áætlað kostnaðarverð á þeim degi.

17 Notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn getur kosið að nota endurmat samkvæmt góðri reikningsskilavenju, sem áður var fylgt, á varanlegum rekstrarfjármunalið á þeim degi eða fyrir þann dag sem skipt var yfir í IFRS-staðla sem áætlað kostnaðarverð á endurmatsdegi ef endurmatið var á endurmatsdegi gróflega sambærilegt við:

- a) gangvirði eða
- b) kostnað eða afskrifað kostnaðarverð samkvæmt IFRS-stöðlum sem hefur verið lagfært til að endurspegla breytingar á almenni eða tiltekinni verðvísitölu.

- 18 Valkostina í 16. og 17. lið er einnig hægt að nota að því er varðar:
- a) fjárfestingareignir ef eining kys að nota kostnaðarverðslíkanið í IAS-staðli 40, fjárfestingareignir, og
 - b) óefnislegar eignir sem standast:
 - i. færsluskilyrðin í IAS-staðli 38, óefnislegar eignir, (þ.m.t. áreiðanlegt mat á upphaflegu kostnaðarverði) og
 - ii. skilyrðin í IAS-staðli 38 fyrir endurmat (þ.m.t. að virkur markaður sé til).

Eining skal ekki nota þessa kosti að því er varðar aðrar eignir eða að því er varðar skuldir.

- 19 Notandi sem beitir stöðlunum í fyrsta sinn kann að hafa ákvarðað áætlað kostnaðarverð samkvæmt góðri reikningsskilavenju, sem áður var fylgt, fyrir sumar eða allar eignir sínar og skuldir með því að mæla þær á gangvirði á ákveðnum degi vegna atburðar á borð við einkavæðingu eða fyrsta útboð verðbréfa. Hann getur notað slíkt gangvirðismat sem rekja má til atburða sem áætlað kostnaðarverð að því er varðar IFRS-staðla á þeim degi sem þetta mat er gert.

Starfskjör

- 20 Samkvæmt IAS-staðli 19, starfskjör, getur eining kosið að nota vikmarkaaðferð þar sem tiltekinn tryggingafræðilegur ágóði og tap eru skilin eftir ófærð. Ef þessari aðferð er beitt afturvirk er nauðsynlegt að eining skipti uppsöfnuðum, tryggingafræðilegum ágóða og tapi frá því að kerfið var tekið upp fram að þeim degi sem skipt var yfir í IFRS-staðla, í hluta sem er færður og hluta sem er ófærður. Notandi sem beitir stöðlunum í fyrsta sinn getur þó kosið að færa allan uppsafnaðan tryggingafræðilegan ágóða og tap á þeim degi sem skipt er yfir í IFRS-staðla jafnvel þó að hann noti hjáleiddaraðferðina fyrir síðari tryggingafræðilegan ágóða og tap. Ef notandi sem beitir stöðlunum í fyrsta sinn notar þennan kost skal hann beita honum á öll kerfi.
- 20A Eining getur greint frá fjárhæðunum, sem krafist er í p-lið í lið 120A í IAS-staðli 19, þar eð fjárhæðirnar eru ákvarðaðar fyrir hvert reikningsskilatímabil framvirkt frá þeim degi sem skipt er yfir í IFRS-staðla.

Uppsafnaður umreikningsmismunur

- 21 Í IAS-staðli 21, áhrif gengisbreytinga, er þess krafist að eining:
- a) flokki hluta af umreikningsmismun sem sérstakan eiginfjárfátt og
 - b) yfirfæri við ráðstöfun erlends rekstrar uppsafnaðan umreikningsmismun fyrir þann erlenda rekstur (þ.m.t., ef við á, ágóði og tap af tengdri baktryggingu) í rekstrarreikning sem hluta af ágóða eða tapi við ráðstöfun.
- 22 Notandi sem beitir stöðlunum í fyrsta sinn þarf þó ekki að uppfylla þessar kröfur vegna uppsafnaðs umreikningsmismunar sem fyrir var á þeim tíma sem skipt var yfir í IFRS-staðla. Ef notandi sem beitir stöðlunum í fyrsta sinn notar þessa undanþágu:
- a) er uppsafnaður umreikningsmismunur vegna alls erlends rekstrar talinn vera núll á þeim degi sem skipt er yfir í IFRS-staðla og
 - b) skal, að því er varðar ágóða eða tap af síðari ráðstöfun erlends rekstrar, undanskilja umreikningsmismun sem varð til fyrir þann dag sem skipt var yfir í IFRS-staðla og telja skal með síðari umreikningsmismun.

Samsettur fjármálagerningar

- 23 Í IAS-staðli 32, *fjármálagerningar: framsetning*, er gerð krafa um að eining skipti samsettum fjármálagerningum í upphafi í sérstaka skuldar- og eiginfjárfætti. Ef skuldarþátturinn er ekki lengur útistandandi felst afturvirk beiting IAS-staðals 32 í því að aðgreina tvo hluta eigin fjár. Fyrri hlutinn er í óráðstöfuðu eigin fé og sýnir uppsafnaða vexti á skuldarþáttinn. Hinn hlutinn sýnir upphaflega eiginfjárfáttinn. Samkvæmt þessum IFRS-staðli þarf notandi sem beitir stöðlunum í fyrsta sinn þó ekki að aðgreina þessa tvo hluta ef skuldarhlutinn er ekki lengur útistandandi á þeim degi sem skipt er yfir í IFRS-staðla.

Eignir og skuldir dótturfélaga, hlutdeildarfélaga og samrekstrar

- 24 Ef dótturfélag beitir stöðlunum í fyrsta sinn síðar en móðurfélag þess skal dótturfélagið meta eignir og skuldir í eigin reikningsskilum annaðhvort á:
- a) bókfærðu verði, sem talið væri með í samstæðureikningsskilum móðurfélagsins, miðað við þann dag sem móðurfélagið skipti yfir í IFRS-staðla ef engar leiðréttingar voru gerðar varðandi aðferðir við samstæðureikningsskil og varðandi áhrif sameiningar fyrirtækja, þegar móðurfélagið yfirtók dótturfélagið, eða

- b) bókfærðu verði sem gerð er krafa um í því sem eftir er af þessum IFRS-staðli, miðað við þann dag sem dótturfélagið skipti yfir í IFRS-staðla. Þetta bókfærða verð getur verið frábrugðið því sem lýst er í a-lið:
- i. þegar undanþágur í þessum IFRS-staðli leiða til mats sem ræðst af því á hvaða degi er skipt yfir í IFRS-staðla,
 - ii. þegar reikningsskilaaðferðirnar, sem eru notaðar í reikningsskilum dótturfélagsins, eru frábrugðnar þeim sem eru notaðar í samstæðureikningsskilunum. Dótturfélagið getur t.d. notað kostnaðarverðslíkanið í IAS-staðli 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*, sem reikningsskilaaðferð, þegar samstæðan notar endurmatslíkanið.

Svipað val býðst hlutdeildarfélagi eða samrekstri sem beitir stöðlunum í fyrsta sinn síðar en eining sem hefur veruleg áhrif á hann eða hefur sameiginleg yfirráð yfir honum.

- 25 Ef rekstrareining beitir stöðlunum í fyrsta sinn síðar en dótturfélag hennar (eða hlutdeildarfélag eða samrekstur) skal rekstrareiningin þó meta eignir og skuldir dótturfélagsins (eða hlutdeildarfélagsins eða samrekstrarins) í samstæðureikningsskilum sínum á sama bókfærða verði og í reikningsskilum dótturfélagsins (eða hlutdeildarfélagsins eða samrekstrarins) eftir að leiðrétt hefur verið með tilliti til samstæðureikningsskila og hlutdeildaraðferðar og með tilliti til áhrifa af sameiningu fyrirtækjanna þegar einingin yfirtók dótturfélagið. Eins skal móðurfélag, sem beitir stöðlunum í fyrsta sinn á aðgreind reikningsskil sín fyrr eða síðar en á samstæðureikningsskil sín, meta eignir og skuldir miðað við sömu fjárhæðir í hvorum tveggja reikningsskilanna nema að því er varðar leiðréttingar vegna samstæðureikningsskila.

Tilgreining á áður færðum fjármálagerningum

- 25A Samkvæmt IAS-staðli 39, *fjármálagerning: færsla og mat*, er heimilt við upphaflega færslu að tilgreina fjáreign sem fjáreign til sölu eða fjármálagerning (að því tilskildu að hann uppfylli tiltekin skilyrði) sem fjáreign eða fjárskuld á gangvirði í gegnum rekstrarreikning. Þrátt fyrir þessa kröfu gilda undanþágur í eftirfarandi tilvikum:
- a) öllum einingum er heimilt að tilgreina fjármálagerninga sem til sölu þegar skipt er yfir í IFRS-staðla,
 - b) *einingu sem leggur fram fyrstu reikningsskil sín samkvæmt IFRS-stöðlum að því er varðar árlegt tímabil sem hefst 1. september 2006 eða síðar* — slíkri einingu er heimilt að tilgreina við yfirfærslu yfir í IFRS-staðla allar fjáreignir eða fjárskuldir á gangvirði í gegnum rekstrarreikning. að því tilskildu að eignin eða skuldin uppfylli skilyrðin í i. lið b-liðar í 9. lið, ii. lið b-liðar í 9. lið eða lið 11A í IAS-staðli 39 á þeim degi,
 - c) *einingu sem leggur fram fyrstu reikningsskil sín samkvæmt IFRS-stöðlum að því er varðar árlegt tímabil sem hefst 1. janúar 2006 eða síðar og fyrir 1. september 2006* — slíkri einingu er heimilt að tilgreina við yfirfærslu yfir í IFRS-staðla allar fjáreignir eða fjárskuldir á gangvirði í gegnum rekstrarreikning. að því tilskildu að eignin eða skuldin uppfylli skilyrðin í i. lið b-liðar í 9. lið, ii. lið b-liðar í 9. lið eða lið 11A í IAS-staðli 39 á þeim degi. Þegar skipt er yfir í IFRS-staðla fyrir 1. september 2005 þarf ekki að ljúka slíkri tilgreiningu fyrr en 1. september 2005 og má hún einnig taka til fjáreigna og fjárskulda sem færðar eru frá því að skipt er yfir í IFRS-staðla til 1. september 2005.
 - d) *einingu sem leggur fram fyrstu reikningsskil sín samkvæmt IFRS-stöðlum fyrir árlegt tímabil, sem hefst fyrir 1. janúar 2006 og beitir liðum 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A og AG33B og breytingunum frá 2005 í 9., 12. og 13. lið í IAS-staðli 39* — slíkri einingu er heimilt við fyrsta reikningsskilatímabilið, sem hún beitir IFRS-stöðlum, að tilgreina á gangvirði í gegnum rekstrarreikning allar fjáreignir og fjárskuldir sem uppfylla skilyrði fyrir slíkri tilgreiningu í samræmi við þessa nýju og breyttu liði á þeim degi. Þegar fyrsta reikningsskilatímabil einingarinnar samkvæmt IFRS-stöðlum hefst fyrir 1. september 2005 þarf ekki að ljúka slíkri tilgreiningu fyrr en 1. september 2005 og má hún einnig taka til fjáreigna og fjárskulda sem færðar eru frá upphafi þess reikningsskilatímabils til 1. september 2005. Ef einingin endurgerir samanburðarhæfar upplýsingar vegna IAS-staðals 39 skal hún endurgera þær upplýsingar með tilliti til þeirra fjáreigna og fjárskulda eða flokks fjáreigna og fjárskulda eða hvors tveggja sem tilgreint er í upphafi fyrsta reikningsskilatímabils hennar samkvæmt IFRS-stöðlum. Slík endurgerð samanburðarhæfra upplýsinga skal aðeins gerð ef tilgreindir liðir eða flokkar hefðu uppfyllt skilyrði fyrir slíkri tilgreiningu skv. i. lið b-liðar í 9. lið, ii. lið b-liðar í 9. lið eða lið 11A í IAS-staðli 39 daginn sem yfirfærslan yfir í IFRS-staðla átti sér stað eða, ef þeirra er aflað eftir dagsetningu yfirfærslunnar yfir í IFRS-staðla, hefðu uppfyllt skilyrðin skv. i. lið b-liðar í 9. lið, ii. lið b-liðar í 9. lið eða lið 11A í IAS-staðli 39 á upphaflegum færsludegi,
 - e) *að því er varðar einingu sem leggur fram fyrstu reikningsskil sín samkvæmt IFRS-stöðlum fyrir árlegt tímabil sem hefst fyrir 1. september 2006* — þrátt fyrir 91. lið í IAS-staðli 39 skal hætt að tilgreina allar fjáreignir og fjárskuldir, sem slík eining tilgreindi á gangvirði í gegnum rekstrarreikning í samræmi við c- eða d-undirlið hér að framan, sem voru áður tilgreindar sem áhættuvarði liðurinn í tengslum við gangvirðisvörn í reikningsskilum, úr þessum tengslum um leið og þær eru tilgreindar eins og á gangvirði í gegnum rekstrarreikning.

Eignarhlutatengdar greiðslur

- 25B Notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn er hvattur til, en þess er ekki krafist, að hann beiti IFRS-staðli 2 *eignarhlutatengdar greiðslur* að því er varðar eiginfjárgerninga sem var úthlutað 7. nóvember 2002 eða síðar. Notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta skipti er einnig hvattur til en þess er ekki krafist að hann beiti IFRS-staðli 2 að því er varðar eiginfjárgerninga sem voru veittir eftir 7. nóvember 2002 og áunnust a) áður en IFRS-staðlarnir eru teknir upp eða b) fyrir 1. janúar 2005, hvort heldur ber síðar að. Ef notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta skipti beitir hins vegar IFRS-staðli 2 að því er varðar slíka eiginfjárgerninga er honum það einungis heimilt ef einingin hefur greint frá því opinberlega hvert sé gangvirði þessara eiginfjárgerninga, sem ákvarðast á matsdegi, og er skilgreint í IFRS-staðli 2. Að því er varðar alla veitingu eiginfjárgerninga, þar sem þessum IFRS-staðli hefur ekki verið beitt (t.d. eiginfjárgerninga sem var úthlutað fyrir 7. nóvember 2002), skal notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn þó birta upplýsingarnar sem krafist er skv. 44. og 45. lið IFRS-staðli 2. Ef notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn breytir skilmálum eða skilyrðum fyrir veitingu eiginfjárgerninga þar sem IFRS-staðli 2 hefur ekki verið beitt, er þess ekki krafist að einingin beiti 26.-29. lið IFRS-staðals 2 ef breytingin var gerð a) áður en IFRS-staðlarnir eru teknir upp eða b) fyrir 1. janúar 2005, hvort heldur ber síðar að.
- 25C Notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn er hvattur til, en þess er ekki krafist, að hann beiti IFRS-staðli 2 að því er varðar skuldir sem hljóta af eignarhlutatengdum greiðslum sem voru gerðar upp fyrir daginn sem skipt er yfir í IFRS-staðla. Notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn er einnig hvattur til, en þess er ekki krafist, að beita IFRS-staðli 2 að því er varðar skuldir sem voru gerðar upp fyrir 1. janúar 2005. Að því er varðar skuldir, þar sem IFRS-staðli 2 er beitt, er þess ekki krafist að notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn leiðrétti samanburðarupplýsingar þegar um er að ræða upplýsingar í tengslum við tímabil eða dag fyrir 7. nóvember 2002.

Vátryggingarsamningar

- 25D Notandi sem beitir stöðlunum í fyrsta sinn getur beitt bráðabirgðaákvæðunum í IFRS-staðli 4, vátryggingarsamningar. IFRS-staðall 4 takmarkar breytingar á reikningsskilaaðferðum fyrir vátryggingarsamninga, þ.m.t. breytingar sem gerðar eru af notanda sem beitir stöðlunum í fyrsta sinn.

Breytingar á núverandi skuldbindingum vegna starfsemi sem leggja skal niður, enduruppyggingu og sambærilegum skuldbindingum sem eru taldar með í kostnaðarverði varanlegra rekstrarfjármuna

- 25E Í IFRIC-túlkun 1, *breytingar á núverandi skuldbindingum vegna starfsemi sem leggja skal niður, enduruppyggingu eða sambærilegum skuldbindingum*, er þess krafist að tilteknum breytingum á skuldbindingum vegna starfsemi sem leggja skal niður, enduruppyggingu eða sambærilegum skuldbindingum sé bætt við eða þær dregnar frá kostnaðarverði eignarinnar sem þær tengjast. Hin leiðréttta, afskrifanlega fjárhæð eignar er afskrifuð framvirk á nýtingartíma hennar. Notandi sem beitir stöðlunum í fyrsta sinn þarf þó ekki að uppfylla þessar kröfur vegna breytinga á slíkum skuldum sem áttu sér stað fyrir dagsetningu skiptanna yfir í IFRS-staðlana. Ef notandi sem beitir stöðlunum í fyrsta sinn notar þessa undanþágu skal hann:

- meta skuldina eins og hún var á degi skiptanna yfir í IFRS-staðla í samræmi við IAS-staðal 37,
- að því marki sem skuldin fellur innan gildissviðs IFRIC-túlkunar 1, meta fjárhæðina sem hefði verið innifalín í kostnaðarverði tengdu eignarinnar þegar skuldin varð fyrst til með því að afvaxta skuldina að þeim degi með því að nota besta mat á upphaflegum afvöxtunarstuðli, sem leiðréttur hefur verið vegna áhættu, sem hefði verið beitt á þá skuld á tímabilinu þar á milli, og
- reikna uppsafnaðar afskriftir af þeirri fjárhæð eins og á degi breytingarinnar yfir í IFRS-staðla á grundvelli gildandi mats á nýtingartíma eignarinnar með notkun afskriftaaðferðarinnar sem einingin samþykkti samkvæmt IFRS-stöðlum.

Leigusamningar

- 25F Notandi sem beitir stöðlunum í fyrsta sinn getur beitt bráðabirgðaákvæðunum í IFRIC-túlkun 4, *ákvörðun um hvort samningur inniheldur leigusamning*. Notandi sem beitir stöðlunum í fyrsta sinn getur því ákvarðað hvort samningur, sem er fyrir hendi á þeim degi þegar skipt er yfir í IFRS-staðla, inniheldur leigusamning á grundvelli málsatvika og aðstæðna sem voru fyrir hendi á þeim degi.

Mat á gangvirði fjáreigna eða fjárskulda

- 25G Þrátt fyrir kröfur í 7. og 9. lið má eining beita kröfunum í síðasta málslið í lið AG76 og í lið AG76A í IAS-staðli 39 með annarri hvorri eftirfarandi aðferða:
- framvirk á viðskipti sem voru gerð eftir 25. október 2002 eða

- b) framvirkt á viðskipti sem voru gerð eftir 1. janúar 2004.

Undanþágur frá afturvirkri beitingu annarra IFRS-staðla

- 26 Þessi IFRS-staðall bannar afturvirka beitingu ákveðinna þátta annarra IFRS-staðla sem tengjast:

- a) afskráningu fjáreigna og fjárhagslegra skuldbindinga (liðir 27. og 27A),
- b) áhættuvarnarreikningsskilum (28.–30. liður),
- c) mati (31.–34. liður) og
- d) eignum, sem haldið er til sölu, og aflagðri starfsemi (liðir 34A og 34B).

Afskráning fjáreigna og fjárskulda

- 27 Að undanskildu því sem heimilt er skv. lið 27A skal notandi sem beitir stöðlumum í fyrsta sinn fara framvirkt að afskráningarkröfunum í IAS-staðli 39 fyrir viðskipti sem verða 1. janúar 2004 eða síðar. Með öðrum orðum ef notandi sem beitir IFRS-stöðlumum í fyrsta sinn afskráði fjáreignir, sem ekki eru afleiðdar, og fjárskuldir, sem ekki eru afleiðdar, samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt á fjárhagsári sem hófst fyrir 1. janúar 2004 skal hann ekki færa þær eignir og skuldir samkvæmt IFRS-stöðlum (nema að þær uppfylli skilyrði fyrir færslu vegna síðari viðskipta eða atburðar).
- 27A Þrátt fyrir 27. lið má eining beita afskráningarákvæðunum í IAS-staðli 39 afturvirkt frá þeim degi sem einingin velur að því tilskildu að upplýsingarnar sem þarf til að beita IAS-staðli 39 á fjáreignir og fjárskuldir, sem hafa verið afskráðar vegna fyrri viðskipta, hafi legið fyrir þegar þau viðskipti voru upphaflega færð.

Áhættuvarnarreikningsskil

- 28 Í IAS-staðli 39 er gerð krafa um að á þeim degi, sem skipt er yfir í IFRS-staðla, skuli eining:
- a) meta allar afleiður á gangvirði og
- b) eyða öllum frestuðum töpum og ágóða af afleiðum, sem gerð var grein fyrir samkvæmt góðri reikningsskilavenju, sem áður var fylgt, eins og um væri að ræða eignir eða skuldir.
- 29 Í upphafsefnahagsreikningi samkvæmt IFRS-stöðlum skal eining ekki endurspegla áhættuvarnarsamband sem er þannig að það uppfyllir ekki skilyrði um áhættuvarnarreikningsskil samkvæmt IAS-staðli 39 (t.d. ýmiss konar áhættuvarnarsambönd þar sem áhættuvarnartækið er handbær fjárgerningur eða samþykktur vilnunarsamningur þar sem áhættuvarði efnahagsliðurinn er hrein staða eða áhættuvörnin nær til vaxtaáhættu skuldabréfs til innheimtu). Ef eining tilgreinir engu að síður hreina stöðu sem áhættuvarinn efnahagslið samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt getur hún tilgreint einstakan lið innan þeirrar hreinu stöðu sem áhættuvarinn efnahagslið samkvæmt IFRS-stöðlum svo framarlega sem það er ekki gert síðar en á þeim degi sem skipt er yfir í IFRS-staðla.
- 30 Ef eining hefur tilgreint viðskipti sem áhættuvörn fyrir þann tíma sem skipt var yfir í IFRS-staðla, en áhættuvörnin uppfyllir ekki skilyrði áhættuvarnarreikningsskila í IAS-staðli 39 skal einingin beita 91. og 101. lið IAS-staðals 39 (endurskoðaður 2003) til að hætta áhættuvarnarreikningsskilum. Viðskipti, sem eiga sér stað áður en skipt er yfir í IFRS-staðla, skal ekki tilgreina afturvirkt sem áhættuvörn.

Mat

- 31 Mat einingar samkvæmt IFRS-stöðlum á þeim degi sem skipt var yfir í IFRS-staðla skal vera í samræmi við mat sem gert var sama dag samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt (eftir leiðréttingar til að endurspegla mismunandi reikningsskilaaðferðir) nema hlutlægar vísbendingar séu til um að það mat hafi verið rangt.
- 32 Eining getur fengið upplýsingar um mat sem gert var samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt eftir þann dag sem skipt var yfir í IFRS-staðla. Samkvæmt 31. lið skal eining fara með viðtöku slíkra upplýsinga á sama hátt og atburði eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem ekki kalla á lagfæringu samkvæmt IAS-staðli 10, *atburðir eftir reikningsskiladag*. Ef t.d. gert er ráð fyrir því að dagurinn, sem eining skiptir yfir í IFRS-staðla, sé 1. janúar 2004 og nauðsynlegt sé vegna nýrra upplýsinga 15. júlí 2004 að endurskoða mat sem gert var samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt 31. desember 2003. Einingin skal ekki endurspegla þessar nýju upplýsingar í upphafsefnahagsreikningnum samkvæmt IFRS (nema matið þarfnist leiðréttingar vegna mismunandi reikningsskilaaðferða eða hlutlægar vísbendingar séu um að skekkja hafi verið í matinu). Þess í stað skal einingin sýna að þessar nýju upplýsingar séu í rekstrarreikningi (eða aðrar breytingar á eigin fé ef við á) fyrir árið sem lýkur 31. desember 2004.

- 33 Eining getur þurft að vinna mat samkvæmt IFRS-stöðlum á þeim degi sem skipt er yfir í IFRS-staðla sem ekki var gerð krafa um þann dag samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt. Til að tryggja samræmi við IAS-staðal 10 skal það mat samkvæmt IFRS-stöðlum endurspeglar aðstæður á þeim degi sem skipt var yfir í IFRS-staðla. Einkum skal mat á markaðsverði, vöxtum og gengisbreytingum á þeim degi, sem skipt er yfir í IFRS-staðla, endurspeglar markaðsaðstæður á þeim degi.
- 34 Ákvæði 31. til 33. liðar gilda um upphafsefnahagsreikning samkvæmt IFRS-stöðlum. Þau gilda einnig um samanburðartímabil sem sett er fram í fyrstu reikningsskilum einingar samkvæmt IFRS-stöðlum en í því tilviki koma tilvísanir í lok samanburðartímabilsins í stað tilvísana í þann dag sem skipt var yfir í IFRS-staðla.

Eignir, sem eru skilgreindar sem haldið til sölu, og aflögð starfsemi.

- 34A Gerð er krafa um að beita skuli IFRS-staðli 5, *fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi*, framvirkt á fastafjármuni (eða ráðstöfunarflokka) sem uppfylla skilyrði um skilgreiningu sem haldið til sölu og á starfsemi, sem uppfyllir skilyrði um skilgreiningu sem aflögð starfsemi, eftir gildistökudag IFRS-staðals 5. Einingu er heimilt samkvæmt IFRS-staðli 5 að beita ákvæðum hans á fastafjármuni (eða ráðstöfunarflokka), sem uppfylla skilyrði um skilgreiningu sem haldið til sölu, og á starfsemi, sem uppfyllir skilyrði um skilgreiningu sem aflögð starfsemi, hvenær sem er fyrir gildistökudag IFRS-staðalsins, að því tilskildu að virðismats og annarra upplýsinga, sem þarf til að beita IFRS-staðlinum, hafi verið aflað þegar skilyrðunum var upphaflega fullnægt.
- 34B Eining sem skiptir yfir í IFRS-staðla fyrir 1. janúar 2005 skal beita bráðabirgðaákvæðum IFRS-staðals 5. Eining sem skiptir yfir í IFRS-staðla 1. janúar 2005 eða síðar skal beita ákvæðum IFRS-staðals 5 afturvirkir.

FRAMSETNING OG UPPLÝSINGAGJÖF

- 35 Að undanskildu því sem lýst er í liðum 36A–37 veitir þessi IFRS-staðall ekki undanþágu frá kröfum um framsetningu- og upplýsingar í öðrum IFRS-stöðlum.

Samanburðarupplýsingar

- 36 Til þess að fylgja IAS-staðli 1 skulu í fyrstu reikningsskilum einingar samkvæmt IFRS-stöðlum a.m.k. vera samanburðarupplýsingar fyrir eitt ár.

Undanþága frá kröfunni um að leiðrétta samanburðarupplýsingar fyrir IAS-staðal 39 og IFRS-staðal 4

- 36A Í fyrstu reikningsskilum sínum samkvæmt IFRS-stöðlum skal eining sem innleiðir IFRS-staðla fyrir 1. janúar 2006 setja fram samanburðarupplýsingar fyrir a.m.k. eitt ár en þessar samanburðarupplýsingar þurfa ekki að samræmast IAS-staðli 32, IAS-staðli 39 eða IFRS-staðli 4. Eining, sem kys að setja fram samanburðarupplýsingar, sem samræmast ekki IAS-staðli 32, IAS-staðli 39 eða IFRS-staðli 4 á fyrsta aðlögunarárinu, skal:
- beita kröfum um færslu og mat í góðum reikningsskilavenjum sem áður var beitt á samanburðarupplýsingar fyrir fjármálagerninga innan gildissviðs IAS-staðals 32 og IAS-staðals 39 og á váttryggingarsamninga innan gildissviðs IFRS-staðals 4,
 - greina frá því ásamt grunninum sem þessar upplýsingar eru byggðar á og
 - greina frá eðli helstu leiðréttinga sem þyrfti til að upplýsingarnar samrýmdu IAS-staðli 32, IAS-staðli 39 og IFRS-staðli 4. Eining þarf ekki að áætla fjárhæð þessara leiðréttinga. Eining skal þó fara með allar leiðréttingar milli efnahagsreiknings á reikningsskiladegi samanburðartímabils (þ.e. efnahagsreiknings sem tekur til samanburðarupplýsinga samkvæmt fyrri góðri reikningsskilavenju) og efnahagsreiknings við upphaf fyrsta reikningsskilatímabils samkvæmt IFRS-stöðlum (þ.e. fyrsta tímabilsins með upplýsingum sem eru í samræmi við IAS-staðal 32, IAS-staðal 39 og IFRS-staðal 4) eins og þær hafi orðið til vegna breytingar á reikningsskilaaðferð og hafa að geyma upplýsingar sem krafist er í a–e-lið 28. liðar og i-lið f-liðar í IAS-staðli 8. i-liður í f-lið 28. liðar gildir aðeins um fjárhæðir sem settar eru fram í efnahagsreikningi á reikningsskiladegi samanburðartímabilsins.

Ef um er að ræða einingu sem kys að setja fram samanburðarupplýsingar, sem samrýmast ekki IAS-staðli 32, IAS-staðli 39 og IFRS-staðli 4, skulu tilvísanir í „daginn sem skipt er yfir í IFRS-staðla“ markar upphaf fyrsta reikningsskilatímabilsins samkvæmt IFRS-stöðlum, þó eingöngu þegar um er að ræða þessa staðla. Gerð er krafa um að slíkar einingar fari að kröfunum í c-lið 15. liðar í IAS-staðli 1 um að veita viðbóturupplýsingar þegar ekki nægir að fara að sérstökum kröfum sem gerðar eru í IFRS-stöðlum til að gera notendum kleift að skilja áhrif tiltekinna viðskipta, annarra atburða og aðstæðna á fjárhagsstöðu og rekstrarárangur einingarinnar.

Undanþága frá kröfunni um að setja fram samanburðarupplýsingar fyrir IFRS-staðal 6

- 36B Eining, sem innleiðir IFRS-staðla fyrir 1. janúar 2006 og kýs að innleiða IFRS-staðal 6, leit að jarðefnaauðlindum og mat á þeim, fyrir 1. janúar 2006, þarf ekki að beita kröfum IFRS-staðals 6 að því er varðar samanburðarupplýsingar sem eru settar fram í fyrstu reikningsskilum hennar samkvæmt IFRS-stöðlum.

Undanþága frá kröfunni um að veita samanburðarupplýsingar fyrir IFRS-staðal 7

- 36C Eining, sem innleiðir IFRS-staðla fyrir 1. janúar 2006 og kýs að innleiða IFRS-staðal 7, fjármálagæringar: upplýsingar, í fyrstu reikningsskilum sínum samkvæmt IFRS-stöðlum, þarf ekki að leggja fram samanburðarupplýsingarnar, sem gerð er krafa um í IFRS-staðli 7, í þeim reikningsskilum.

Samanburðarupplýsingar og samantektir eldri gagna sem ekki samrýmast IFRS-stöðlum.

- 37 Sumar einingar setja fram samantekt eldri valinna gagna fyrir tímabil sem fóru á undan fyrsta tímabilinu sem þær setja fram heildstæðar samanburðarupplýsingar fyrir samkvæmt IFRS-stöðlum. Slíkra samantekta er ekki krafist í þessum IFRS-staðli til að fara að kröfum í IFRS-stöðlum um færslu og mat. Þar að auki setja sumar einingar fram samanburðarupplýsingar samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt til viðbótar við samanburðarupplýsingarnar sem gerð er krafa um samkvæmt IAS-staðli 1. Í öllum reikningsskilum, sem innihalda samantektir eldri gagna eða samanburðarupplýsingar samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt, skal eining:

- a) merkja skýrt og greinilega að upplýsingar samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt, hafi ekki verið teknar saman samkvæmt IFRS-stöðlum, og
- b) greina frá eðli helstu leiðréttinga sem þyrfti til að þær fylgdu IFRS-stöðlum. Eining þarf ekki að áætla fjárhæð þessara leiðréttinga.

Útskýring á skiptum yfir í IFRS-staðla

- 38 Eining skal útskýra hvernig skiptin frá góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt yfir í IFRS-staðla höfðu áhrif á efnahag, rekstrarárangur og sjóðstreymi sem greint hafði verið frá.

Afstemmingar

- 39 Til þess að farið sé að 38. lið skal í fyrstu reikningsskilum einingar samkvæmt IFRS-stöðlum vera eftirfarandi:

- a) afstemming eigin fjár sem greint var frá samkvæmt góðri reikningsskilavenju, sem áður var fylgt og eigin fjár samkvæmt IFRS-stöðlum fyrir báðar eftirfarandi dagsetningar:
 - i. þann dag sem skipt var yfir í IFRS-staðla, og
 - ii. lok síðasta tímabils sem sett er fram í nýjustu, árlegu reikningsskilum einingar samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt,
- b) afstemming hagnaðar og taps sem greint var frá samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt fyrir síðasta tímabil í nýjustu árlegu reikningsskilum einingarinnar og hagnaðar og taps samkvæmt IFRS-stöðlum fyrir sama tímabil og
- c) ef einingin færði eða bakfærði öll virðisrýrnunartöp í fyrsta skipti við gerð upphafsefnahagsreiknings samkvæmt IFRS, þær upplýsingar sem gerð hefði verið krafa um í IAS-staðli 36, *virðisrýrnun eigna*, ef einingin hefði fært eða bakfært þessi virðisrýrnunartöp á tímabilinu sem hófst á þeim degi sem skipt var yfir í IFRS-staðla.

- 40 Afstemmingin, sem gerð er krafa um í a- og b-lið 39. liðar, skal vera nógu ítarleg til að gera notendum kleift að skilja verulegar leiðréttingar á efnahagsreikningi og rekstrarreikningi. Ef eining setti fram sjóðstreymisfirlit samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt skal hún einnig útskýra verulegar leiðréttingar á sjóðstreymisfirlitinu.

- 41 Ef eining verður vör við skekkjur sem gerðar voru samkvæmt góðri reikningsskilavenju, sem áður var fylgt, skal afstemmingin, sem gerð er krafa um í a- og b-lið 39. liðar, greina á milli leiðréttinga á þessum skekkjum og breytinga á reikningsskilaaðferðum.

- 42 IAS-staðall 8 fjallar ekki um breytingar á reikningsskilaaðferðum sem eiga sér stað þegar eining tekur upp IFRS-staðla í fyrsta sinn. Þess vegna gilda kröfurnar í IAS-staðli 8 um upplýsingagjöf varðandi breytingar á reikningsskilaaðferðum ekki um fyrstu reikningsskil einingar samkvæmt IFRS-stöðlum.

- 43 Ef eining setti ekki fram reikningsskil á fyrri tímabilum skal greina frá því í fyrstu reikningsskilum samkvæmt IFRS-stöðlum að svo sé.

Tilgreining á fjáreignum eða fjárskuldum

- 43A Einingu er heimilt að tilgreina áður færða fjáreign eða fjárskuld sem fjáreign eða fjárskuld á gangvirði í gegnum rekstrarreikning eða fjáreign sem fjáreign ætlaða til sölu í samræmi við lið 25A. Einingin skal greina frá gangvirði fjáreigna eða fjárskulda, sem tilgreindar eru í hverjum flokki daginn sem þær eru tilgreindar ásamt flokkun þeirra og bókfærðu verði í fyrri reikningsskilunum.

Notkun gangvirðis sem áætlaðs kostnaðarverðs

- 44 Ef eining notar gangvirði í upphafsefnahagsreikningi samkvæmt IFRS-stöðlum sem áætlað kostnaðarverð fyrir varanlegan rekstrarfjármunalið, fjárfestingareign eða öfnislega eign (sjá 16. og 18. lið) skal í fyrstu reikningsskilum einingar samkvæmt IFRS-stöðlum greina frá eftirfarandi fyrir hverja sér línu í upphafsefnahagsreikningi samkvæmt IFRS-stöðlum:

- a) heildartölu þessa gangvirðis og
- b) heildartölu leiðréttinga á bókfærðu verði sem greint var frá samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt.

Árshlutareikningsskil

- 45 Til þess að fara að 38. lið skal eining, sem setur fram árshlutareikningsskil samkvæmt IAS-staðli 34 fyrir hluta tímabilsins sem fyrstu reikningsskilin samkvæmt IFRS-stöðlum taka til, uppfylla eftirfarandi kröfur auk krafanna í IAS-staðli 34:

- a) hver árshlutareikningsskil skulu, ef einingin setti fram árshlutareikningsskil fyrir sambærilegan árs hluta næsta fjárhagsárs á undan, innihalda afstemmingu:
 - i. eigin fjár samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt við lok þessa sambærilega árs hluta og eigin fjár samkvæmt IFRS-stöðlum á þeim degi og
 - ii. hagnaðar eða taps samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt fyrir þennan sambærilega árs hluta (yfirstandandi og það sem af er árinu) og hagnaðar eða taps samkvæmt IFRS-stöðlum fyrir það tímabil.
- b) Auk þeirra afstemminga, sem gerð er krafa um í a-lið, skulu fyrstu árshlutareikningsskil einingar samkvæmt IAS-staðli 34 fyrir hluta tímabilsins, sem fyrstu IFRS-reikningsskilin taka til, innhalda þær afstemmingar sem lýst er í a- og b-lið 39. liðar (að viðbættum upplýsingum sem krafist er í 40. og 41. lið) eða millivísun í annað útgefið skjal sem inniheldur þessar afstemmingar.

- 46 Í IAS-staðli 34 er gerð krafa um að veittar séu lágmarksupplýsingar sem byggjast á þeirri forsendu að notendur árshlutareikningsskila hafi einnig aðgang að nýjustu árlegu reikningsskilunum. Í IAS-staðli 34 er þess þó einnig krafist að eining greini frá „öllum atburðum eða viðskiptum sem máli skipta til skilnings á yfirstandandi árs hluta“. Þess vegna skal í árshlutareikningsskilum birta þær upplýsingar eða millivísun í annað útgefið skjal sem inniheldur þær ef notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn birtir ekki upplýsingar sem máli skipta til skilnings á yfirstandandi árs hluta í nýjustu árshlutareikningsskilum samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt.

GILDISTÖKUDAGUR

- 47 Eining skal beita þessum IFRS-staðli ef fyrstu reikningsskil hennar samkvæmt IFRS-stöðlum eru fyrir tímabil sem hefst 1. janúar 2004 eða síðar. Hvatt er til þess að staðlinum sé beitt fyrr. Ef fyrstu reikningsskil einingar samkvæmt IFRS-stöðlum eru fyrir tímabil sem hefst fyrir 1. janúar 2004 og einingin beitir þessum IFRS-staðli í stað SIC-túlkun 8, *beiting alþjóðlegra reikningsskilastaðla sem megingrunni fyrir reikningsskil*, skal greina frá því.
- 47A Eining skal beita breytingunum í j-lið 13. liðar og lið 25E vegna árlegra tímabila sem hefjast 1. september 2004 eða síðar. Ef eining beitir IFRIC-túlkun 1 að því er varðar fyrra tímabil taka þessar breytingar gildi fyrir það fyrra tímabil.
- 47B Eining skal beita breytingunum í k-lið 13. liðar og lið 25F vegna árlegra tímabila sem hefjast 1. janúar 2006 eða síðar. Ef eining beitir IFRIC-túlkun 4 að því er varðar fyrra tímabil taka þessar breytingar gildi fyrir það fyrra tímabil.
- 47C Eining skal beita breytingunum í lið 36B vegna árlegra tímabila sem hefjast 1. janúar 2006 eða síðar. Ef eining beitir IFRS-staðli 6 að því er varðar fyrra tímabil taka þessar breytingar gildi fyrir það fyrra tímabil.

- 47D Eining skal beita breytingunum í 20A vegna árlegra tímabila sem hefjast 1. janúar 2006 eða síðar. Ef eining beitir breytingunum á IAS-staðli 19, starfskjör — *tryggingafræðilegur hagnaður og tap, kerfi og upplýsingar*, að því er varðar fyrra tímabil, skal beita þessum breytingum á það fyrra tímabil.
- 47E Eining skal beita breytingunum í I-lið 13. liðar og liðar 25G vegna árlegra tímabila sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Ef eining beitir breytingunum á IAS-staðli 39 fjármálagerningar: færsla og mat — *aðlögun og upphafleg færsla á fjáreignum og fjárskuldum*, að því er varðar fyrra tímabil, taka þessar breytingar gildi fyrir það fyrra tímabil.

Viðbætur A

Skilgreiningar á hugtökum

Þessi viðbætur er óaðskiljanlegur hluti IFRS-staðalsins.

Dagurinn sem skipt er yfir í IFRS-staðla	Upphaf fyrsta tímabils sem eining setur fram heildstæðar samanburðarupplýsingar fyrir samkvæmt IFRS-stöðlum í fyrstu reikningsskilum sínum samkvæmt IFRS-stöðlum.
Áætlað kostnaðarverð	Fjárhæð sem er notuð í stað kostnaðarverðs eða afskrifaðs kostnaðarverðs tiltekinn dag. Við síðari afskriftir varanlegra rekstrarfjármuna eða afskriftir óefnislegra eigna er gert ráð fyrir því að einingin hafi upphaflega fært eignina eða skuldina á hinum tiltekna degi og að kostnaðarverðið
Gangvirði	Fjárhæðin sem fengist fyrir eign eða gera mætti upp skuld með í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.
Fyrstu reikningsskil samkvæmt IFRS-stöðlum	Fyrstu árlegu reikningsskilin þar sem eining tekur upp alþjóðlega reikningsskilastaðla (IFRS-staðla) með ótvíræðri og afdráttarlausri yfirlýsingu um að IFRS-stöðlum sé fylgt.
Fyrsta reikningsskilatímabil samkvæmt IFRS-stöðlum	Reikningsskilatímabilið sem endar á reikningsskiladegi fyrstu reikningsskila einingar samkvæmt IFRS-stöðlum.
Notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn	Eining sem setur fram reikningsskil samkvæmt IFRS-stöðlum í fyrsta skipti.
Alþjóðlegir reikningsskilastaðlar (IFRS-staðlar)	Staðlar og túlkanir sem Alþjóðareikningsskilaráðið (IASB) hefur samþykkt. Þau samanstanda af: <ul style="list-style-type: none"> a) alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IFRS), b) alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IAS) og c) túlkunum alþjóðlegu túlkunarnefndarinnar um reikningsskil (IFRIC-túlkunum), sem áður var fastanefndin um túlkanir (SIC).
Upphafsefnahagsreikningur samkvæmt IFRS-stöðlum	Efnahagsreikningur einingar (útgefinn eða óútgefinn) á þeim degi sem hún skiptir yfir í IFRS-staðla.
Góð reikningsskilavenja sem áður var fylgt	Grunnur reikningsskila sem notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn notaði áður en hann tók upp IFRS-staðla.
reikningsskiladagur	Lok síðasta tímabilsins sem reikningsskil eða árshlutareikningsskil taka til.

Viðbætur B

Sameining fyrirtækja

Þessi viðbætur er óaðskiljanlegur hluti IFRS-staðlanna.

- B1 Eining sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn getur kosið að beita ekki IFRS-staðli 3, *sameining fyrirtækja*, afturvirkta á fyrri sameiningu fyrirtækja (sameiningu fyrirtækja sem átti sér stað fyrir þann dag sem skipt var yfir í IFRS-staðla). Hins vegar ef notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn endurgerir á útreikninga vegna sameiningar fyrirtækja til að fara eftir IFRS-staðli 3 skal hann endurgera útreikninga vegna allrar síðari sameiningar fyrirtækja og skal einnig beita IAS-staðli 36, *virðisrýrnun eigna* (endurskoðaður 2004), og IAS-staðli 38, *óefnislegar eignir* (endurskoðaður 2004), frá sama degi. Ef notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn kys t.d. að endurgera útreikninga vegna sameiningar fyrirtækja, sem átti sér stað 30. júní 2002, skal hann endurgera útreikninga vegna hvers konar sameiningar fyrirtækja sem áttu sér stað milli 30. júní 2002 og dagsins sem skipt var yfir í IFRS-staðla, og skal einnig beita IAS-staðli 36 (endurskoðaður 2004) og IAS-staðli 38 (endurskoðaður 2004) frá 30. júní 2002.

- B1A Eining þarf ekki að beita IAS-staðli 21, *áhrif gengisbreytinga erlendra gjaldmiðla* (endurskoðaður 2003), afturvirkir á leiðréttingu á gangvirði og myndun viðskiptavildar við sameiningu fyrirtækja sem varð áður en hún skipti yfir í IFRS-staðlana. Ef einingin beitir ekki IAS-staðli 21 afturvirkir á leiðréttingar á gangvirði og á viðskiptavild skal hún fara með þess háttar liði eins og eignir og skuldir einingarinnar fremur en eignir og skuldir yfirtekna aðilans. Af þeim sökum hafa viðskiptavild og gangvirðisleiðréttingar annaðhvort þegar verið settar fram í starfrækslugjaldmiðli einingarinnar eða eru ópeningalegir liðir í erlendum gjaldmiðli sem skráðir eru miðað við gengið sem var notað samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt (GAAP).
- B1B Eining getur beitt IAS-staðli 21 afturvirkir á leiðréttingar á gangvirði og viðskiptavild sem myndast annaðhvort:
- við alla sameiningu fyrirtækja, sem varð áður en IFRS-staðlar eru teknir upp, eða
 - við alla sameiningu fyrirtækja, sem einingin velur að endurgera til að fylgja IFRS-staðli 3, eins og heimilt er skv. lið B1 hér að framan.
- B2 Ef notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn beitir ekki IFRS-staðli 3 afturvirkir á fyrri sameiningu fyrirtækja hefur það eftirfarandi afleiðingar fyrir þá sameiningu fyrirtækja:
- Notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn skal halda sömu flokkun (annaðhvort sem yfirtaka löglegs yfirtökuaðila, yfirtaka með dulbúinni hlutabréfaskráningu hins löglega yfirtekna aðila eða sameining hagsmuna) og í reikningsskilum samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt.
 - Notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn skal færa allar eignir og skuldir á þeim degi sem skipt var yfir í IFRS-staðla, sem voru yfirteknar eða notandinn tók á sig við fyrri sameiningu fyrirtækja, aðrar en:
 - sumar fjáreignir og fjárskuldir sem voru færðar út samkvæmt góðri reikningsskilavenju, sem áður var fylgt (sjá 27. lið), og
 - eignir, þ.m.t. viðskiptavild, og skuldir sem voru ekki færðar í samstæðuefnahagsreikning yfirtökuaðila samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt og myndu enn fremur ekki uppfylla skilyrði fyrir færslu samkvæmt IFRS-stöðlum í sérstakan efnahagsreikning yfirtekna aðilans (sjá f- til i-lið B2-liðar).Notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn skal færa allar breytingar sem verða í kjölfarið með því að lagfæra óráðstafað eigið fé (eða annan flokk eigin fjár ef við á) nema breytingin stafi af færslu óefnislegrar eignar sem var áður felld inn í viðskiptavild (sjá i. lið g-liðar í B2-lið).
 - Notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn skal undanskilja úr upphafsefnahagsreikningi samkvæmt IFRS-stöðlum liði sem voru færðir samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt sem uppfylla ekki skilyrði fyrir færslu sem eign eða skuld samkvæmt IFRS-stöðlum. Notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn skal gera grein fyrir breytingum sem verða á eftirfarandi hátt:
 - notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn kann að hafa flokkað fyrri sameiningu fyrirtækja sem yfirtöku og fært sem óefnislega eign lið sem uppfyllir ekki skilyrði fyrir færslu sem eign samkvæmt IAS-staðli 38. Hann skal endurflokka þann lið (og frestaðan skatt og hlutdeild minnihluta í tengslum við hann, ef einhver er) sem hluta af viðskiptavild (nema hann hafi dregið viðskiptavild beint af eigin fé samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt sjá i-lið g-liðar í B2-lið og i-lið B2-liðar),
 - notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn skal færa allar aðrar breytingar sem verða á óráðstöfuðu eigin fé ⁽¹⁾.
 - Í IFRS-stöðlum er gerð krafa um síðara mat á tilteknum eignum og skuldum á grundvelli sem miðast ekki við upphaflegt kostnaðarverð, s.s. gangvirði. Notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn skal meta þessar eignir og skuldir á þeim grundvelli í upphafsefnahagsreikningi samkvæmt IFRS-stöðlum jafnvel þó að hann hafi yfirtekið þær eða tekið þær á sig við fyrri sameiningu fyrirtækja. Hann skal færa allar breytingar sem verða á bókfærðu verði með því að lagfæra óráðstafað eigið fé (eða annan flokk eigin fjár ef við á) fremur en viðskiptavild.
 - Strax eftir sameiningu fyrirtækja skal bókfært verð, samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt, yfirtekinna eigna og yfirtekinna skulda í þeirri sameiningu fyrirtækja vera áætlað kostnaðarverð þeirra samkvæmt IFRS-stöðlum á þeim degi. Ef í IFRS-stöðlum er gerð krafa um mat sem miðast við kostnaðarverð á þeim eignum og skuldum síðar skal þetta áætlaða kostnaðarverð vera grundvöllur afskrifta varanlegra rekstrarfjármuna og óefnislegra eigna sem miðast við kostnaðarverð frá þeim degi þegar fyrirtækin sameinast.

⁽¹⁾ Til slíkra breytinga telst endurflokkun í eða úr óefnislegum eignum ef viðskiptavild var ekki færð sem eign samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt. Þetta gerist ef einingin a) dró viðskiptavild beint frá eigin fé eða b) fór ekki með sameiningu fyrirtækjanna sem yfirtöku samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt.

- f) Ef eign eða skuld, sem var yfirtekin við fyrri sameiningu fyrirtækja, var ekki færð samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt er áætlað kostnaðarverð hennar ekki núll í upphafsefnahagsreikningi samkvæmt IFRS-stöðlum. Þess í stað skal yfirtökuaðili færa og meta hana í samstæðuefnahagsreikningi á þeim grundvelli sem gerð væri krafa um samkvæmt IFRS-stöðlum í efnahagsreikningi aðilans sem er yfirtekinn. Dæmi til skýringar: ef yfirtökuaðili hefði ekki, samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt, eignfært fjármögnunarleigu sem hann eignaðist við fyrri sameiningu fyrirtækja skal hann eignfæra þá leigu í samstæðureikningsskilum sínum eins og gerð væri krafa um í IAS-staðli 17 að aðilinn sem yfirtekinn er gerði í IFRS efnahagsreikningi sínum. Ef eign eða skuld var á hinn bóginn felld undir viðskiptavild samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt en hefði verið færð sér samkvæmt IFRS-staðli 3, verður sú eign eða skuld áfram í viðskiptavild nema þess sé krafist samkvæmt IFRS-stöðlum að hún sé færð í reikningsskil fyrirtækna aðilans.
- g) Bókfært verð viðskiptavildar í upphafsefnahagsreikningi samkvæmt IFRS-stöðlum skal vera bókfært verð samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt á þeim degi sem skipt var yfir í IFRS-staðla eftir að efturfarandi þrjár leiðréttingar hafa verið gerðar:
- i. Ef gerð er krafa um það í i-lið c-liðar í B2-lið hér að framan skal notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn hækka bókfært verð viðskiptavildar þegar hann endurflokkar lið sem var færður sem óefnisleg eign samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt. Á sama hátt, ef þess er krafist í f-lið B2-liðar að notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn færi óefnislega eign sem var felld undir færða viðskiptavild samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt skal notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn lækka bókfært verð viðskiptavildar sem því nemur (og lagfæra frestaðan skatt og hlutdeild minnihluta ef við á).
 - ii. Óvissu, sem hefur áhrif á fjárhæð kaupverðs fyrri sameiningar fyrirtækja, kann að hafa verið eytt fyrir þann dag sem skipt var yfir í IFRS-staðla. Ef unnt er að gera áreiðanlegt mat á leiðréttingu vegna óvissunnar og líkur eru á að hún verði greidd skal notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn lagfæra viðskiptavildina um sem nemur þeirri fjárhæð. Á sama hátt skal notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn lagfæra bókfært verð viðskiptavildar ef ekki er lengur unnt að meta með áreiðanlegum hætti áður færða leiðréttingu vegna óvissu eða ekki eru lengur líkur á að hún verði greidd.
 - iii. Óháð því hvort einhver vísending sé um að viðskiptavild hafi rýrnað að virði skal notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn beita IAS-staðli 36, við prófun á hvort viðskiptavild hafi rýrnað að virði á þeim degi sem skipt var yfir í IFRS-staðla og við færslu taps vegna virðisrýmunar sem orðið hefur á óráðstöfuðu eigin fé (eða á endurmatsafgangi, ef gerð er krafa um það í IAS-staðli 36). Virðisrýmunarprófið skal miðað við aðstæður á þeim degi sem skipt var yfir í IFRS-staðla.
- h) Engar aðrar leiðréttingar skulu gerðar á bókfærðu verði viðskiptavildar á þeim degi sem skipt var yfir í IFRS-staðla. Notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn skal t.d. ekki endurákværða bókfært verð viðskiptavildar:
- i. til að undanskilja yfirstandandi rannsóknir og þróun sem notandi eignaðist við sameiningu fyrirtækjanna (nema sú óefnislega eign, sem henni tengist, uppfylli skilyrði fyrir færslu samkvæmt IAS-staðli 38 í efnahagsreikningi aðilans sem er yfirtekinn),
 - ii. til að lagfæra fyrri afskriftir viðskiptavildar,
 - iii. til að bakfæra leiðréttingar á viðskiptavild sem IFRS-staðall 3 leyfði ekki en voru gerðar samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt vegna lagfæringa á eignum og skuldum milli sameiningardags fyrirtækjanna og þess dags sem skipt var yfir í IFRS-staðla.
- i) Ef notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn færði viðskiptavild samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt sem frádrátt frá eigin fé:
- i. skal ekki færa viðskiptavildina í upphafsefnahagsreikning samkvæmt IFRS-stöðlum. Enn fremur skal hann ekki yfirfæra viðskiptavildina í rekstrarreikning ef hann ráðstafar dótturfélaginu eða ef virði fjárfestingarinnar í dótturfélaginu rýrnar,
 - ii. skal færa leiðréttingar, sem stafa af því að óvissu er eytt í kjölfarið sem hefur áhrif á kaupverð, sem óráðstafað eigið fé.
- j) Samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt má notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn ekki hafa samið samstæðureikningsskil fyrir dótturfélag sem hann eignaðist við fyrri sameiningu fyrirtækja (t.d. vegna þess að móðurfélagið leit ekki á það sem dótturfélag samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt eða gerði ekki samstæðureikningsskil). Notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn skal lagfæra bókfært verð eigna og skulda dótturfélagsins að fjárhæðunum sem IFRS-staðlar myndu krefjast í efnahagsreikningi

dótturfélagsins. Áætlað kostnaðarverð viðskiptavildar er jafnt mismuninum á þeim degi, sem skipt var yfir í IFRS-staðla á:

- i. hlutdeild móðurfélagsins í lagfærða bókfærða verðinu og
 - ii. kostnaðarverði fjárfestingarinnar í dótturfélaginu í sérstökum reikningsskilum móðurfélagsins.
- k) Mat hlutdeildar minnihluta og frestaðra skatta leiðir af mati annarra eigna og skulda. Þess vegna hafa leiðréttingarnar á færðum eignum og skuldum áhrif á hlutdeild minnihluta og frestaða skatta.

B3 Undanþágan fyrir fyrri sameiningu fyrirtækja á einnig við fyrri yfirtökur vegna fjárfestinga í hlutdeildarfélögum og hlutdeildar í samrekstri. Enn fremur á sú dagsetning sem valin er fyrir B1-lið jafnt við um allar slíkar yfirtökur.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL 2, IFRS-staðall 2

Eignarhlutatengd greiðsla

MARKMIÐ

- 1 Markmiðið með þessum IFRS-staðli er að tilgreina hvernig setja skuli fram reikningssskil einingar með tilliti til *eignarhlutatengdra greiðslumiðlana*. Í staðlinum er þess einkum krafist að eining sýni í rekstrarreikningi sínum og fjárhagsstöðu hver áhrif eignarhlutatengdra greiðslumiðlana eru, þ.m.t. útgjöld í tengslum við viðskipti þar sem starfsmönnum er veittur *hlutabréfavalréttur*.

GILDISSVIÐ

- 2 Eining skal beita þessum IFRS-staðli við færslu allra eignarhlutatengdra greiðslumiðlana þ.m.t.:
 - a) *eignarhlutatengdra greiðslumiðlana, sem gerðar eru upp með eiginfjárgerningum* þar sem einingin tekur við vörum eða þjónustu sem greiðslu fyrir eiginfjárgerninga einingarinnar (þ.m.t. hlutabréf og hlutabréfavalréttur),
 - b) *eignarhlutatengdra greiðslumiðlana, sem gerðar eru upp í handbæru fé* þar sem einingin kaupir vörur eða þjónustu með því að stofna til skulda hjá þeim sem býður þessar vörur eða þjónustu að fjárhæð sem grundvallast á verði (eða verðmæti) eignarhluta einingarinnar eða annarra eiginfjárgerninga einingarinnar, og
 - c) viðskipti þar sem einingin tekur við eða kaupir vörur eða þjónustu og skilmálar samkomulagsins gefa annaðhvort einingunni eða þeim sem býður þessar vörur eða þjónustu kost á að velja hvort einingin geri upp viðskiptin í handbæru fé (eða öðrum eignum) eða með útgáfu eiginfjárgerninga,

nema að því leyti sem tilgreint er í 5. og 6. lið.

- 3 Að því er varðar þennan IFRS-staðal er framsal hluthafa á eiginfjárgerningum einingar til aðila sem hafa látið einingunni í té vörur eða þjónustu (þ.m.t. starfsmenn) eignarhlutatengd greiðslumiðlun nema augljóst sé að tilgangurinn með framsalinu sé annar en sá að greiða fyrir vörur eða þjónustu sem einingunni er látin í té. Þetta gildir einnig um framsal eiginfjárgerninga móðurfélags einingarinnar eða eiginfjárgerninga annarrar einingar í sömu samstæðu til aðila sem hafa látið einingunni í té vörur eða þjónustu.
- 4 Að því er varðar þennan IFRS-staðal eru viðskipti við starfsmann (eða annan aðila) sem handhafa eiginfjárgerninga einingarinnar ekki eignarhlutatengd greiðslumiðlun. Ef eining veitir t.d. öllum handhöfum eiginfjárgerninga sinna í tilteknum flokki rétt til að kaupa viðbótareiginfjárgerninga af einingunni á verði sem er lægra en gangvirði eiginfjárgerninganna og starfsmaður fær slíkan rétt vegna þess að hann er handhafi eiginfjárgerninga í viðkomandi flokki fellur veiting eða nýting þessa réttar ekki undir kröfurnar í þessum IFRS-staðli.
- 5 Eins og tilgreint er í 2. lið gildir þessi IFRS-staðall um eignarhlutatengdar greiðslumiðlanir þar sem eining kaupir eða móttækur vörur eða þjónustu. Til vara teljast birgðir, hjálparefni, varanlegir rekstrarfjármunir, óefnislegar eignir og aðrar eignir sem eru ekki peningalegar eignir. Hins vegar skal eining ekki beita þessum IFRS-staðli vegna viðskipta þar sem einingin fær vörur sem hluta af hreinum eignum sem fengnar eru við sameiningu fyrirtækja sem IFRS-staðall 3 *sameining fyrirtækja* gildir um. Þar af leiðandi heyrja eiginfjárgerningar, sem gefnir eru út við sameiningu fyrirtækja í skiptum fyrir yfirráð yfir yfirtekna aðilanum, ekki undir gildissvið þessa IFRS-staðals. Hins vegar heyrja eiginfjárgerningar, sem veittir eru til starfsmanna yfirtekna aðilans (t.d. í skiptum fyrir áframhaldandi starf), undir gildissvið þessa IFRS-staðals. Á sama hátt skal færa innköllun, skipti eða aðrar breytingar á eignarhlutatengdu greiðslufyrirkomulagi vegna sameiningar fyrirtækja eða annarrar endurskipulagningar eigin fjár, í samræmi við þennan IFRS-staðal.
- 6 Þessi IFRS-staðall gildir ekki um eignarhlutatengdar greiðslumiðlanir þar sem einingin tekur við eða kaupir vörur eða þjónustu samkvæmt samningi sem heyrir undir gildissvið 8.–10. liðar IAS-staðals 32 *fjármálagerningar: upplýsingagjöf og framsetning* (endurskoðaður 2003) ⁽¹⁾ eða 5.–7. liðar IAS-staðals 39 *fjármálagerningar: færsla og mat* (endurskoðaður 2003).

⁽¹⁾ Heiti IAS-staðals 32 var breytt 2005.

FÆRSLA

- 7 Eining skal færa vörurnar eða þjónustuna sem hún tekur við eða kaupir með eignarhlutatengdri greiðslumiðlun þegar hún fær vörurnar eða meðan þjónustan er innt af hendi. Einingin skal færa samsvarandi aukningu eigin fjár ef vörurnar eða þjónustan var móttækin með eignarhlutatengdri greiðslumiðlun, sem gerð er upp með eiginfjárgerningum, eða skuld ef vörurnar eða þjónustan var fengin með eignarhlutatengdri greiðslu sem gerð er upp í handbæru fé.
- 8 Ef vörurnar eða þjónustan, sem eru fengnar eða keyptar með eignarhlutatengdri greiðslumiðlun, uppfylla ekki skilyrði fyrir færslu sem eign skal færa þær sem kostnað.
- 9 Yfirleitt er stofnað til kostnaðar við notkun vara eða þjónustu. Til dæmis er þjónusta yfirleitt nýtt tafarlaust og í því tilvikum er kostnaður færður þegar mótaðilinn veitir þjónustu. Vörur er hægt að nota á tilteknu tímabili eða, ef um birgðir er að ræða, selja síðar en í því tilvikum er kostnaður færður þegar vörurnar eru notaðar eða seldar. Stundum er þó nauðsynlegt að færa kostnað áður en vörurnar eða þjónustan er nýtt eða seld vegna þess að þær uppfylla ekki skilyrði fyrir færslu sem eign. Til dæmis gæti eining keypt vörur sem hluta af rannsóknaráfanga verkefnis til að þróa nýja vöru. Þó að þessar vörur hafi ekki verið nýttar uppfylla þær e.t.v. ekki skilyrði fyrir færslu sem eign samkvæmt gildandi IFRS-staðli.

EIGNARHLUTATENGDAR GREIÐSLUMIÐLANIR SEM GERÐAR ERU UPP MEÐ EIGINFJÁRGERNINGUM

Yfirlit

- 10 Við eignarhlutatengdar greiðslumiðlanir sem gerðar eru upp með eiginfjárgerningum skal einingin meta vörurnar eða þjónustuna sem hún tekur við og tilsvandi aukningu eigin fjár beint á gangvirði vörunnar eða þjónustunnar sem er móttækin nema ekki sé unnt að meta gangvirðið með áreiðanlegum hætti. Ef einingin getur ekki metið gangvirði varanna eða þjónustunnar sem hún móttækur með áreiðanlegum hætti skal hún meta virði þeirra og tilsvandi aukningu eigin fjár óbeint með tilvísun til gangvirðis ⁽¹⁾ veittra eiginfjárgerninga.
- 11 Til að beita kröfunum í 10. lið í viðskiptum við *starfsmenn og aðra sem veita sambærilega þjónustu* ⁽²⁾ skal einingin meta gangvirði móttækinnar þjónustu með tilvísun til gangvirðis veittra eiginfjárgerninga vegna þess að yfirleitt er ekki mögulegt að meta gangvirði móttækinnar þjónustu með áreiðanlegum hætti, eins og útskýrt er í 12. lið. Gangvirði þessara eiginfjárgerninga skal metið á *sammingsdegi*.
- 12 Yfirleitt fá starfsmenn hlutabréf, hlutabréfavalrétt eða aðra eiginfjárgerninga sem hluta af launakjörum sínum til viðbótar við launagreiðslur í handbæru fé og önnur starfskjör. Yfirleitt er ekki unnt að meta beint þjónustu sem er móttækin fyrir einstaka þætti í launakjörum starfsmanns. Hugsanlega er ekki heldur unnt að meta gangvirði heildarlaunakjara án þess að meta beint gangvirði veittra eiginfjárgerninga. Enn fremur eru stundum veitt hlutabréf eða hlutabréfavalréttur sem hluti af kaupaukasamkomulagi fremur en sem hluti af grunnlaunakjörum, t.d. sem hvati fyrir starfsmenn til að starfa áfram hjá einingunni eða til að umbuna þeim fyrir framlag þeirra til að bæta rekstrarárangur einingarinnar. Með veitingu hlutabréfa eða hlutabréfavalréttar til viðbótar við önnur launakjör er einingin að greiða viðbótarlaun til að fá aukinn ávinning. Líklegt er að erfitt reynist að meta gangvirði þessa aukaávinninga. Vegna þess hve erfitt er að meta beint gangvirði móttækinnar þjónustu skal einingin meta gangvirði móttækinnar þjónustu starfsmanna með tilvísun til gangvirðis veittra eiginfjárgerninga.
- 13 Til að beita kröfunum í 10. lið í viðskiptum við aðra aðila en starfsmenn skal það vera hrekjanleg forsenda að unnt sé að mæla gangvirði móttækinnar vara eða þjónustu með áreiðanlegum hætti. Gangvirðið skal metið á þeim degi er einingin fær vörurnar eða mótaðilinn veitir þjónustuna. Í undantekningartilvikum ef einingin hrekur þessa forsendu vegna þess að hún getur ekki metið gangvirði móttækinnar vara eða þjónustu með áreiðanlegum hætti skal einingin meta móttæknar vörur eða þjónustu og tilsvandi aukningu eigin fjár óbeint með tilvísun í gangvirði veittra eiginfjárgerninga sem metið er á þeim degi sem einingin tekur við vörunum eða mótaðilinn veitir þjónustuna.

Viðskipti þar sem þjónusta er móttækin

- 14 Ef eiginfjárgerningarnir *ávinna* samstundis er ekki gerð krafa um að mótaðilinn ljúki ákveðnu starfstímabili áður en hann á skilyrðislausan rétt á þessum eiginfjárgerningum. Ef ekki eru til gögn sem sýna fram á annað skal einingin líta svo á að hún hafi móttækið þjónustu, sem mótaðilinn skal inna af hendi, sem endurgjald fyrir eiginfjárgerningana.

⁽¹⁾ Í þessum IFRS-staðli er notað orðalagið „með tilvísun til“ en ekki „á“ vegna þess að viðskiptin eru að lokum metin með því að margfalda gangvirði veittra eiginfjárgerninga á þeim degi sem tilgreindur er í 11. og 13. lið (eftir því sem við á) með fjölda eiginfjárgerninga sem ávinna, eins og útskýrt er í 19. lið.

⁽²⁾ Framvegis í þessum IFRS-staðli ná vísanir í starfsmenn einnig yfir aðra sem veita svipaða þjónustu.

Í því tilviki skal einingin færa móttekna þjónustu að fullu með tilsvarendi aukningu á eigin fé á samningsdegi.

- 15 Ef veittir eiginfjárgerningar ávinnast ekki fyrir en mótaðilinn lýkur ákveðnu starfstímabili skal einingin líta svo á að þjónustan sem mótaðilinn skal inna af hendi sem endurgjald fyrir þessa eiginfjárgerninga verði móttekin síðar á *ávinnslutímabilinu*. Einingin skal færa þessa þjónustu er mótaðilinn innir hana af hendi á ávinnslutímabilinu með tilsvarendi aukningu eigin fjár. Dæmi:
- ef starfsmanni er veittur hlutabréfavalréttur sem er háður því að starfsmaður hafi lokið þriggja ára starfstímabili skal einingin líta svo á að þjónustan sem starfsmaðurinn skal inna af hendi sem endurgjald fyrir valréttinn, verði móttekin síðar á þessu þriggja ára ávinnslutímabili,
 - ef starfsmanni er veittur hlutabréfavalréttur sem er háður því að starfsmaður uppfylli skilyrði um frammistöðu og hann haldi áfram störfum í einingunni þar til hann hefur uppfyllt skilyrðið um frammistöðu og lengd ávinnslutímabilsins er misjafnlega löng, og lengd þess er háð því hvenær skilyrðið um frammistöðu er uppfyllt, skal einingin líta svo á að þjónustan sem starfsmaðurinn skal inna af hendi sem endurgjald fyrir valréttinn verði móttekin síðar á ávinnslutímabilinu. Einingin skal meta lengd væntanlegs ávinnslutímabils á samningsdegi á grundvelli líklegustu niðurstöðu skilyrðisins um frammistöðu. Ef skilyrðið um frammistöðu er *markaðstengt skilyrði* skal áætlun um lengd væntanlegs ávinnslutímabils vera í samræmi við forsendur sem notaðar eru til að meta gangvirði veitts valréttar og það skal ekki endurskoðað síðar. Ef skilyrðið um frammistöðu er ekki markaðstengt skilyrði skal einingin endurskoða mat sitt um lengd ávinnslutímabilsins, ef nauðsyn krefur, ef síðari upplýsingar gefa til kynna að lengd ávinnslutímabilsins sé önnur en í fyrra mati.

Viðskipti sem metin eru með tilvísun til gangvirðis veittra eiginfjárgerninga

Ákvörðun gangvirðis veittra eiginfjárgerninga

- 16 Að því er varðar viðskipti sem eru metin með tilvísun til gangvirðis veittra eiginfjárgerninga skal eining meta gangvirði veittra eiginfjárgerninga á *matsdegi*, á grundvelli markaðsverðs ef það liggur fyrir, að teknu tilliti til skilmála og skilyrða fyrir veitingu þessara eiginfjárgerninga (í samræmi við kröfurnar í 19.-22. lið).
- 17 Ef markaðsgengi liggur ekki fyrir skal einingin áætla gangvirði veittra eiginfjárgerninga með því að nota virðismatsaðferð til að áætla hvað verð þessara eiginfjárgerninga væri á matsdegi í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna. Virðismatsaðferðin skal vera í samræmi við almennt viðurkenndar virðismatsaðferðir við verðlagningu fjármálagerninga og skal hún taka til allra þátta og forsendna sem upplýstir og fúsir markaðsaðilar tækju tillit til við ákvörðun verðsins (í samræmi við kröfurnar í 19.-22. lið).
- 18 Í viðbæti B má finna frekari leiðbeiningar um mat á gangvirði hlutabréfa og hlutabréfavalréttar þar sem áhersla er lögð á tiltekna skilmála og skilyrði sem sameiginlega einkenna veitingu hlutabréfa eða hlutabréfavalréttar til starfsmanna.

Meðferð ávinnsuskilyrða

- 19 Veiting eiginfjárgerninga getur verið háð því að ákveðin *ávinnsuskilyrði* séu uppfyllt. Veiting hlutabréfa eða hlutabréfavalréttar til starfsmanna er t.d. yfirleitt háð því skilyrði að starfsmaðurinn haldi áfram störfum fyrir eininguna í ákveðinn tíma. Verið getur að uppfylla þurfi skilyrði um frammistöðu t.d. að einingin þurfi að ná ákveðinni hagnaðaraukningu eða ákveðinni hækkun á verði á hlutabréfum einingarinnar. Ekki skal taka mið af ávinnsuskilyrðum, öðrum en markaðstengdum skilyrðum, við mat á gangvirði hlutabréfanna eða hlutabréfavalrétti á matsdegi. Þess í stað skal taka tillit til ávinnsuskilyrða með því að leiðrétta fjölda eiginfjárgerninga sem tekinn er með í mati á fjárhæð viðskiptanna svo að upphæðin sem að lokum er færð fyrir vörur og þjónustu sem er móttekin sem endurgjald fyrir veitta eiginfjárgerninga byggist á fjölda eiginfjárgerninga sem í reynd ávinnast. Þar af leiðandi er engin fjárhæð færð á grundvelli uppsöfnunar fyrir mótteknar vörur eða þjónustu ef veittir eiginfjárgerningar ávinnast ekki vegna þess að ávinnsuskilyrði eru ekki uppfyllt, t.d. ef mótaðilinn lýkur ekki ákveðnu starfstímabili eða ef skilyrði um frammistöðu er ekki uppfyllt, í samræmi við kröfurnar í 21. lið.
- 20 Til að geta beitt kröfunum í 19. lið skal einingin færa fjárhæð fyrir vörur eða þjónustu sem hún tekur við á ávinnslutímanum á grundvelli hagstæðasta fyrirbyggjandi mats á fjölda eiginfjárgerninga, sem vænta má að ávinnast, og skal einingin endurskoða matið, ef nauðsyn krefur, ef síðari upplýsingar gefa til kynna að fjöldi eiginfjárgerninga, sem vænta má að ávinnast, sé ekki sá sami og í fyrra mati. Á ávinnsludegi skal einingin endurskoða matið þannig að það samsvari fjölda eiginfjárgerninga sem að lokum ávinnast, í samræmi við kröfurnar í 21. lið.

- 21 Við mat á gangvirði veittra eiginfjárgerninga skal taka tillit til markaðstengdra skilyrða, s.s. markgengi hlutabréfa sem ávinnsla (eða innlausnarmöguleiki) er háð. Því skal einingin, að því er varðar veitingu eiginfjárgerninga með markaðstengdum skilyrðum, færa vörurnar eða þjónustuna sem hún fær frá mótaðila sem uppfyllir öll önnur ávinnsluskiyrði (t.d. þjónusta sem starfsmaður veitir sem starfar hjá einingunni allan tiltekna starfstímann sem tilgreindur er), óháð því hvort markaðstengda skilyrðið er uppfyllt.

Meðferð endurnýjunarþáttar

- 22 Að því er varðar valrétt með *endurnýjunarþátt* skal ekki taka mið af endurnýjunarþættinum við mat á gangvirði veitts valréttar á matsdegi. Þess í stað skal færa endurnýjunarrétt sem nýja veitingu valréttar ef og þegar endurnýjunarréttur er veittur.

Eftir ávinnsrudag

- 23 Eftir að hafa fært móttæknar vörur eða þjónustu í samræmi við 10.-22. lið, ásamt tilsvareandi aukningu eigin fjár, skal einingin ekki gera neinar síðari breytingar á heildarstöðu eigin fjár eftir ávinnsrudag. Einingin skal t.d. ekki bakfæra síðar fjárhæðina sem var færð fyrir þjónustu sem starfsmaður innir af hendi ef áunnin réttindi eiginfjárgerninganna glatast eða, ef um hlutabréfavalrétt er að ræða, valrétturinn er ekki nýttur. Þessi krafa kemur þó ekki í veg fyrir að einingin geti fært yfirfærslu innan eigin fjár, þ.e. tilfærslu frá einum eiginfjárluta til annars.

Ef ekki er unnt að meta gangvirði eiginfjárgernings með áreiðanlegum hætti

- 24 Kröfurnar í 16.-23. lið gilda ef sú krafa er gerð að einingin meti eignarhlutatengda greiðslumiðlun með tilvísun til gangvirðis veittra eiginfjárgerninga. Í undantekningartilvikum gæti einingunni verið ókleift að meta með áreiðanlegum hætti gangvirði veittra eiginfjárgerninga á matsdegi, í samræmi við kröfurnar í 16.-22. lið. Í þessum undantekningartilvikum eingöngu skal einingin þess í stað:

a) meta eiginfjárgerninga á grundvelli *innra virðis* þeirra, fyrst á þeim degi sem einingin fær vörurnar eða mótaðilinn innir þjónustuna af hendi og síðan á hverjum reikningsskiladegi og lokauppgjörsgreidegi þar sem allar breytingar á innra virði eru færðar í rekstrarreikningi. Að því er varðar veitingu hlutabréfavalréttar er eignarhlutatengt greiðslufyrirkomulag að lokum gert upp þegar rétturinn er nýttur, honum er fyrirgert (t.d. við starfslok) eða fellur úr gildi (t.d. þegar rétturinn rennur út),

b) færa móttæknar vörur eða þjónustu á grundvelli fjölda eiginfjárgerninga sem í reynd ávinnast eða (eftir því sem við á) eru nýttir að lokum. Til að beita þessum kröfum að því er varðar t.d. hlutabréfavalrétt skal einingin færa vörur eða þjónustu sem hún móttækur á ávinnslutímabilinu í samræmi við 14. og 15. lið, nema í því tilvikum að kröfurnar í b-lið 15. liðar um markaðstengt skilyrði eigi ekki við. Fjárhæðin sem er færð fyrir vörur eða þjónustu sem er móttækin á ávinnslutímabilinu skal grundvallast á fjölda hlutabréfavalréttar sem vænta má að ávinnist. Ef þörf krefur skal einingin endurskoða matið ef síðari upplýsingar gefa til kynna að fjöldi hlutabréfavalréttar sem vænta má að ávinnist sé ekki sá sami og í fyrra mati. Á ávinnsludegi skal einingin endurskoða matið þannig að það samsvari fjölda eiginfjárgerninga sem að lokum ávinnst. Eftir ávinnsrudag skal einingin bakfæra fjárhæðina sem færð var fyrir móttæknar vörur eða þjónustu ef hlutabréfavalréttur síðar tapast eða fellur úr gildi.

- 25 Ef eining beitir 24. lið er ekki nauðsynlegt að beita 26.-29. lið vegna þess að tekið verður mið af öllum breytingum á skilmálum og skilyrðum fyrir veitingu eiginfjárgerninga við beitingu innri virðismatsaðferðarinnar sem sett er fram í 24. lið. Ef eining á hinn bóginn gerir upp veitingu eiginfjárgerninga þar sem 24. lið hefur verið beitt skal hún:

a) ef uppgjör fer fram á ávinnslutímabilinu skal uppgjörðið færast sem gjaldfelling á ávinnslunni og skal einingin því tafarlaust færa upphæðina sem annars hefði verið færð fyrir fengna þjónustu á því sem eftir er af ávinnslutímabilinu.

- b) færa allar greiðslur við uppgjör sem endurkaup eiginfjárgerninga, þ.e. sem frádrátt frá eigin fé, nema að svo miklu leyti sem greiðslan er hærrí en innra virði eiginfjárgerninga eins og það er metið á endurkaupadegi. Slíkar umframfjárhæðir skal færa sem gjöld.

Breytingar á skilmálum og skilyrðum fyrir veitingu eiginfjárgerninga, þ.m.t. innköllun og uppgjör

- 26 Eining gæti breytt skilmálum og skilyrðum miðað við upphaflega veitingu eiginfjárgerninganna. Hún gæti t.d. lækkað innlausnarverð veitts valréttar til starfsmanna (þ.e. endurverðlagning valréttar) sem hækkar gangvirði þessa valréttar. Kröfurnar í 27.-29. lið um að færa áhrif af breytingum eru settar fram í tengslum við eignarhlutatengdar greiðslumiðlanir að því er varðar starfsmenn. Hins vegar skal einnig beita þeim við eignarhlutatengdar greiðslumiðlanir í tengslum við aðra aðila en starfsmenn sem eru metnar með tilvísun til gangvirðis veittra eiginfjárgerninga. Í síðara tilvikinu skulu allar tilvísanir til samningsdags í 27.-29. lið þess í stað vísa til þess dags sem einingin fær vörurnar eða mótaðilinn innir þjónustuna af hendi.
- 27 Einingin skal að lágmarki færa fengna þjónustu sem metin er á gangvirði veittra eiginfjárgerninga á samningsdegi nema þessir eiginfjárgerningar ávinnist ekki vegna þess að ávinnsluskilyrði, sem var tilgreint á samningsdegi, var ekki uppfyllt (að frátöldu markaðstengdu skilyrði). Þetta gildir án tillits til allra breytinga á skilmálum og skilyrðum fyrir veitingu eiginfjárgerninganna eða innköllunar eða uppgjör veitingar eiginfjárgerninga. Að auki skal einingin færa áhrif breytinga sem hækka heildargangvirði eignarhlutatengda greiðslufyrirkomulagsins eða sem eru að öðru leyti hagstæðar fyrir starfsmanninn. Í viðbæti B má finna leiðbeiningar um beitingu þessarar kröfu.
- 28 Ef eining innkallar eða gerir upp veitingu eiginfjárgerninga á ávinnslutímabilinu (að frátalinni veitingu sem verður ógild þegar ávinnsluskilyrði eru ekki uppfyllt) skal hún:
- a) færa innköllun eða uppgjör sem gjaldfellingu á ávinnslunni og skal því færa tafarlaust upphæðina sem annars hefði verið færð vegna fenginnar þjónustu það sem eftir er af ávinnslutímabilinu,
- b) færa allar greiðslur til starfsmanns við innköllun eða uppgjör veitingar sem endurkaup eignarhlutdeildar, þ.e. sem frádrátt frá eigin fé, nema að því marki sem greiðslan er hærrí en gangvirði veittra eiginfjárgerninga eins og það er metið á endurkaupadegi. Slíkar umframfjárhæðir skal færa sem gjöld.
- c) ef nýjum eiginfjárgerningum er veitt til starfsmanns og einingin ákveður á samningsdegi þessara nýju eiginfjárgerninga að nýju eiginfjárgerningarnir sem veittir eru séu endurnýjaðir eiginfjárgerningar, í stað hinna innkölluðu eiginfjárgerninga, skal einingin færa veitingu endurnýjuðu eiginfjárgerninganna á sama hátt og breytingu á upprunalegri veitingu eiginfjárgerninganna, í samræmi við 27. lið og leiðbeiningarnar í viðbæti B. Jaðarhækkun á gangvirði er mismunurinn milli gangvirðis endurnýjaðra eiginfjárgerninga og hreins gangvirðis innkallaðra eiginfjárgerninga á þeim degi sem endurnýjuðu eiginfjárgerningarnir eru veittir. Hreint gangvirði eiginfjárgerninga, sem eru innkallaðir, er gangvirði þeirra rétt fyrir afturköllun að fráreginni fjárhæð greiðslu til starfsmanns, ef einhver er, við innköllun eiginfjárgerninganna sem er færð lækkan á eigin fé í samræmi við b-lið hér að ofan. Ef einingin auðkennir ekki nýju eiginfjárgerningana sem veittir eru sem endurnýjaðir eiginfjárgerningar í stað innkölluðu eiginfjárgerninganna skal einingin færa þessa nýju eiginfjárgerninga sem nýja veitingu eiginfjárgerninga.
- 29 Ef eining endurkaupir áunna eiginfjárgerninga skal færa greiðslur til starfsmanns sem frádrátt frá eigin fé nema að því leyti sem greiðslan er hærrí en gangvirði endurkeypttra eiginfjárgerninga sem mælt er á endurkaupadegi. Slíkar umframfjárhæðir skal færa sem gjöld.

EIGNARHLUTATENGDAR GREIÐSLUMIÐLANIR SEM GERÐAR ERU UPP Í HANDBÆRU FÉ

- 30 Að því er varðar eignarhlutatengdar greiðslumiðlanir, sem gerðar eru upp með handbæru fé, skal einingin meta keyptar vörur eða þjónustu ásamt skuldinni sem er stofnað til á gangverði skuldarinnar. Þar til skuldin hefur verið gerð upp skal einingin endurmeta gangvirði skuldarinnar á hverjum reikningsskiladegi og á uppgjörstigi þar sem allar breytingar á gangvirði eru færðar í rekstrarreikning á viðkomandi tímabili.

- 31 Eining gæti t.d. veitt starfsmönnum eignarhlutatengdan rétt til virðisaukningar sem hluta af starfskjörum þeirra þar sem starfsmennirnir ættu þá rétt í framtíðinni á greiðslum í handbæru fé (fremur en í eiginfjárgerningum), á grundvelli hækkunar á hlutabréfaverði einingarinnar umfram ákveðið viðmið á ákveðnu tímabili. Eining gæti einnig veitt starfsmönnum sínum rétt til að fá greiðslur í framtíðinni í handbæru fé með því að veita þeim rétt á hlutabréfum (þ.m.t. hlutabréf sem gefin eru út við nýtingu á hlutabréfavalrétti) sem eru innleysanleg, annaðhvort skyldubundið (t.d. við starfslok) eða að vali starfsmanns.
- 32 Einingin skal færa fengna þjónustu og skuld til að greiða fyrir þjónustuna er starfsmaðurinn innir þjónustuna af hendi. Eignarhlutatengdur réttur til virðisaukningar ávinnst t.d. samstundis og því er ekki gerð sú krafa að starfsmenn ljúki ákveðnu starfstímabili til að eiga rétt á greiðslu í handbæru fé. Ef ekki eru til gögn sem sýna fram á annað skal einingin líta svo á að hún hafi móttekið þjónustu sem starfsmaðurinn innir af hendi í skiptum fyrir eignarhlutatengda réttinn til virðisaukningar. Því skal einingin tafarlaust færa fengna þjónustu og skuldfæra greiðslu fyrir hana. Ef eignarhlutatengdi rétturinn til virðisaukningar ávinnst ekki fyrir en starfsmaðurinn hefur lokið ákveðnu starfstímabili skal einingin færa fengna þjónustu, og skuld til að greiða fyrir hana, er starfsmaðurinn innir hana af hendi á tímabilinu.
- 33 Meta skal skuldina í upphafi og á hverjum reikningsskiladegi þar til hún er gerð upp á gangvirði eignarhlutatengda réttarins til virðisaukningar með því að nota verðlagningarlíkan fyrir valrétt þar sem tekið er tillit til skilmála og skilyrða fyrir veitingu eignarhlutatengda réttarins til virðisaukningar og að hve miklu leyti starfsmennirnir hafa innt af hendi þjónustu fram að tilteknum degi.

EIGNARHLUTATENGDA GREIÐSLUMIÐLANIR MEÐ HANDBÆRT FÉ SEM VALKOST

- 34 Að því er varðar eignarhlutatengdar greiðslumiðlanir þar sem skilmálar samkomulagsins gefa annaðhvort einingunni eða mótaðilanum kost á að velja hvort einingin geri upp viðskiptin í handbæru fé (eða öðrum eignum) eða með útgáfu eiginfjárgerninga skal einingin færa viðskiptin eða þætti viðskiptanna sem eignarhlutatengda greiðslu sem gerð er upp í handbæru fé ef, og að því marki sem, einingin hefur stofnað til skuldar til að gera upp í handbæru fé eða öðrum eignum eða sem eignarhlutatengda greiðslu sem gerð er upp með eiginfjárgerningum ef, og að því marki sem, ekki hefur verið stofnað til neinnar skuldar.

Eignarhlutatengdar greiðslumiðlanir þar sem mótaðilanum er gefinn kostur á að velja uppgjörsskilmála samkvæmt skilmálum samkomulagsins

- 35 Ef eining hefur veitt mótaðilanum réttinn til að velja hvort eignarhlutatengdar greiðslumiðlanir eru gerðar upp í handbæru fé ⁽¹⁾ eða með útgáfu eiginfjárgerninga hefur einingin veitt samsettan fjármálagerning, sem felur í sér skuldarþátt (þ.e. rétt mótaðilans til að fara fram á greiðslu í handbæru fé) og eiginfjárþátt (þ.e. rétt mótaðilans til að fara fram á uppgjör með eiginfjárgerningum fremur en í handbæru fé). Að því er varðar viðskipti við aðra en starfsmenn þar sem gangvirði móttekinna vara eða þjónustu er metið beint skal einingin meta eiginfjárþátt samsetta fjármálagerningsins sem mismuninn milli gangvirðis móttekinna vara eða þjónustu og gangvirðis skuldarþátta á þeim degi sem tekið var við vörum eða þjónustunni.
- 36 Að því er varðar önnur viðskipti, þ.m.t. viðskipti við starfsmenn, skal eining meta gangvirði samsetta fjármálagerningsins á matsdegi, að teknu tilliti til þeirra skilmála og skilyrða fyrir veitingu réttar til handbærs fjár eða eiginfjárgerninga.
- 37 Til að beita 36. lið skal einingin fyrst meta gangvirði skuldarþátta og síðan meta gangvirði eiginfjárþátta, að teknu tilliti til þess að mótaðilinn verður að afsala sér réttinum til að taka við handbæru fé til að fá eiginfjárgerninginn. Gangvirði samsetta fjármálagerningsins er samtala gangvirðis þessara tveggja þátta. Hins vegar eru eignarhlutatengdar greiðslur þar sem mótaðilinn getur valið uppgjörsskilmála oft þannig uppbyggðar að gangvirði uppgjörsskilmálanna er það sama. Mótaðilinn gæti t.d. valið um að fá hlutabréfavalrétt eða eignarhlutatengdan rétt til virðisaukningar sem gerður er upp í handbæru fé. Í slíkum tilvikum er gangvirði eiginfjárþátta núll og því er gangvirði samsetta fjármálagerningsins jafnt gangvirði skuldarþátta. Ef gangvirði valkosta við uppgjör eru á hinn bóginn mismunandi verður gangvirði eiginfjárþátta yfirleitt hærra en núll og ef svo er verður gangvirði samsetta fjármálagerningsins hærra en gangvirði skuldarþátta.

⁽¹⁾ Allar visanir í handbært fé í 35.–43. lið taka jafnframt til annarra eigna einingarinnar.

- 38 Einingin skal færa sérstaklega mótteknar eða keyptar vörur eða þjónustu að því er varðar hvern þátt samsetta fjármálagerningsins. Að því er varðar skuldarþáttinn skal einingin færa mótteknar vörur eða þjónustu ásamt skuld til að greiða fyrir þessar vörur eða þjónustu eftir því sem mótaðilinn afhendir vörur eða veitir þjónustu, í samræmi við kröfurnar sem gilda um eignarhlutatengdar greiðslumiðlanir sem gerðar eru upp í handbæru fé (30.–33. liður). Að því er varðar eiginfjárþáttinn (sé hann fyrir hendi) skal einingin færa mótteknar vörur eða þjónustu, ásamt aukningu á eigin fé, eftir því sem mótaðilinn afhendir vörur eða veitir þjónustu, í samræmi við kröfurnar sem gilda um eignarhlutatengdar greiðslumiðlanir sem gerðar eru upp með eiginfjárgerningum (10.–29. liður).
- 39 Á uppgjörssdegi skal einingin endurmeta skuldina á gangvirði. Ef einingin gefur út eiginfjárgerninga við uppgjör fremur en að greiða í handbæru fé skal yfirfæra skuldina beint á eigið fé sem endurgjald fyrir eiginfjárgerninginn sem var gefinn út.
- 40 Ef einingin greiðir í handbæru fé við uppgjör fremur en að gefa út eiginfjárgerninga skal sú greiðsla notuð til að gera upp skuldina að fullu. Allir eiginfjárþættir sem hafa áður verið færðir skulu vera áfram innan eigin fjár. Með því að kjósa að fá handbært fé við uppgjör afsalar mótaðilinn réttinum til að fá eiginfjárgerninga. Þessi krafa kemur þó ekki í veg fyrir að einingin geti fært yfirfærslu innan eigin fjár, þ.e. tilfærslu frá einum hluta eigin fjár til annars.

Eignarhlutatengdar greiðslur þar sem einingunni er gefinn kostur á að velja uppgjörsskilmála samkvæmt skilmálum samkomulagsins

- 41 Þegar um er að ræða eignarhlutatengda greiðslumiðlun þar sem einingunni er gefinn kostur á að velja hvort hún gerir upp viðskiptin í handbæru fé eða með útgáfu eiginfjárgerninga samkvæmt skilmálum samkomulagsins skal einingin ákvarða hvort á henni hvíli núverandi skuldbinding til að gera upp í handbæru fé og færa eignarhlutatengdu greiðsluna til samræmis við það. Á einingunni hvílir núverandi skuldbinding um að gera upp í handbæru fé ef val uppgjörsskilmála eiginfjárgerninga er ekki viðskiptalegs eðlis (t.d. vegna þess að einingunni er óheimilt samkvæmt lögum að gefa út hlutabréf) eða ef einingin hefur haft það að starfsvenju eða sem yfirlýsta stefnu að gera upp í handbæru fé eða gerir yfirleitt upp í handbæru fé ef mótaðilinn biður um uppgjör í handbæru fé.
- 42 Ef á einingunni hvílir núverandi skuldbinding um að gera upp í handbæru fé skal hún færa viðskiptin í samræmi við kröfurnar sem gilda um eignarhlutatengdar greiðslumiðlanir sem gerðar eru upp í handbæru fé í 30.–33. lið.
- 43 Ef engin slík skuldbinding er fyrir hendi skal einingin færa viðskiptin í samræmi við kröfurnar sem gilda um eignarhlutatengdar greiðslumiðlanir sem gerðar eru upp með eiginfjárgerningum í 10.–29. lið. Við uppgjör:
- skal færa greiðslu handbæra fjárins sem endurkaup eignarhlutdeildar, þ.e. sem frádrátt frá eigin fé, nema að því leyti sem tilgreint er í c-lið hér á eftir ef einingin kys að gera upp í handbæru fé,
 - er ekki þörf á frekari færslu (fyrir utan yfirfærslu frá einum eiginfjárþætti til annars, ef nauðsyn krefur), nema að því leyti sem tilgreint er í c-lið hér á eftir ef einingin kys að gera upp með útgáfu eiginfjárgerninga,
 - ef einingin velur þann kost við uppgjör sem er hærri að gangvirði skal hún færa á uppgjörssdegi viðbótarkostnað vegna greidds umframverðs þ.e. mismuninn á greiðslu í handbæru fé og gangvirði eiginfjárgerninganna sem að öðrum kosti væru gefnir út eða mismuninn á gangvirði eiginfjárgerninga sem gefnir eru út og fjárhæðinni sem hefði að öðrum kosti verið greidd, eftir því hvort á við.

UPPLÝSINGAGJÖF

- 44 Eining skal birta upplýsingar sem gera notendum reikningskilanna kleift að skilja eðli og umfang eignarhlutatengdra greiðslna á tímabilinu.
- 45 Til að koma meginreglunni í 44. lið í framkvæmd skal einingin a.m.k. veita eftirfarandi upplýsingar:
- lýsingu á hverri tegund eignarhlutatengds greiðslufyrirkomulags sem var fyrir hendi einhvern tíma á tímabilinu, þ.m.t. almennir skilmálar og skilyrði hvers samkomulags, s.s. kröfur um ávinnslu, hámarkstími veitts valréttar og uppgjörsaðferð (t.d. í handbæru fé eða eigin fé). Einingu, þar sem tegundir fyrirkomulags eignarhlutatengdra greiðslna eru mjög einsleitar, er heimilt að taka saman þessar upplýsingar nema nauðsynlegt sé að birta upplýsingar fyrir hvert samkomulag fyrir sig til að uppfylla skilyrði meginreglunnar í 44. lið,

- b) fjölda valréttá og vegið meðalinnlausnarverð hlutabréfavalréttá fyrir sérhvern eftirfarandi flokka valréttá sem:
- eru útistandandi við upphaf tímabilsins,
 - veittir eru á tímabilinu,
 - er fyrirgert á tímabilinu,
 - eru nýttir á tímabilinu,
 - falla úr gildi á tímabilinu,
 - eru útistandandi við lok tímabilsins, og
 - eru nýtanlegir við lok tímabilsins,
- c) að því er varðar valrétt að hlutabréfum sem er nýttur á tímabilinu, vegið meðalverð hlutabréfs á nýtingardegi. Ef valréttur var nýttur reglulega á tímabilinu er einingunni heimilt að birta vegið meðalgengi hlutabréfs á tímabilinu þess í stað,
- d) að því er varðar hlutabréfavalrétt sem er útistandandi við lok tímabilsins, verðbil innlausnarverðs og veginn eftirstandandi meðalgildistíma samnings. Ef verðbil innlausnarverðs er breitt skal skipta útistandandi valréttarsamningum niður á bil þannig að unnt sé að meta fjölda og tímasetningu viðbótarhlutabréfa sem hugsanlega eru gefin út og handbæra féð sem er móttekið við nýtingu valréttar.
- 46 Eining skal birta þær upplýsingar sem gera notendum reikningsskila kleift að skilja hvernig gangvirði móttækinnna vara eða þjónustu, eða gangvirði veittra eiginfjárgerninga, á tímabilinu var ákvarðað.
- 47 Ef einingin hefur metið gangvirði móttækinnna vara eða þjónustu sem endurgjald fyrir eiginfjárgerninga einingarinnar óbeint, með tilvísun í gangvirði veittra eiginfjárgerninga til að koma meginreglunni í 46. lið í framkvæmd, skal einingin a.m.k. birta eftirfarandi upplýsingar:
- a) að því er varðar hlutabréfavalrétt sem veittur er á tímabilinu, vegið meðalgangvirði þessa valréttar á matsdegi og upplýsingar um hvernig gangvirðið var metið, þ.m.t.:
- verðlagningarlíkan fyrir valrétt sem er notað og grunnöggn líkansins, þ.m.t. vegið meðalverð hlutabréfa, innlausnarverð, væntur óstöðugleiki, gildistími valréttar, vænt arðgreiðsla, áhættulausir vextir og önnur grunnöggn líkansins, þ.m.t. aðferðin sem er notuð og hvaða forsendur eru hafðar til grundvallar þess að áhrif væntrar snemmbúinnar nýtingar eru tekin með,
 - hvernig væntur óstöðugleiki var ákvarðaður, þ.m.t. skýring á því að hve miklu leyti væntur óstöðugleiki byggðist á sögulegum óstöðugleika og
 - hvort og hve margir aðrir þættir veitingar valréttarins voru teknir með við mat á gangvirði, s.s. markaðstengd skilyrði,
- b) að því er varðar aðra eiginfjárgerninga sem eru veittir á tímabilinu (þ.e. aðra en hlutabréfavalrétt), fjöldi og vegið meðalgangvirði þessara eiginfjárgerninga á matsdegi og upplýsingar um hvernig gangvirðið var metið, þ.m.t.:
- hvernig gangvirðið var ákvarðað ef það var ekki metið á grundvelli greinanlegs markaðsverðs,
 - hvort og hvernig væntur arður var tekinn með við mat á gangvirði og
 - hvort og hvernig aðrir þættir veittra eiginfjárgerninga voru teknir með við mat á gangvirði,
- c) að því er varðar eignarhlutatengda greiðslumiðlun sem var breytt á tímabilinu:
- skýring á þessum breytingum,
 - veitt viðbótargangvirði (vegna breytinganna) og
 - upplýsingar um hvernig veitt viðbótargangvirði var metið, í samræmi við kröfurnar sem settar eru fram í a- og b-lið hér að framan, eftir því sem við á.

- 48 Ef einingin hefur metið beint gangvirði móttækinnna vara eða þjónustu á tímabilinu skal einingin greina frá því hvernig gangvirðið var ákvarðað, t.d. hvort gangvirðið var metið á grundvelli markaðsverðs varanna eða þjónustunnar.
- 49 Ef einingin hefur hafnað forsendunni í 13. lið skal hún greina frá því og gefa skýringu á því af hverju forsendunni var hafnað.
- 50 Eining skal birta þær upplýsingar sem gera notendum reikningsskila kleift að skilja áhrif eignarhlutatengdra greiðslumiðlana á rekstrarreikning einingarinnar á tímabilinu og á fjárhagsstöðu hennar.
- 51 Til að koma meginreglunni í 50. lið í framkvæmd skal einingin birta a.m.k. eftirfarandi upplýsingar:
- a) heildarkostnað sem færður er fyrir tímabilið vegna eignarhlutatengdra greiðslumiðlana þar sem móttæknar vörur eða þjónusta uppfylltu ekki skilyrði um færslu sem eignir og voru þar af leiðandi færðar þegar í stað sem kostnaður, þ.m.t. aðgreindar upplýsingar um þann hluta heildarkostnaðar sem er tilkominn vegna viðskipta sem færð eru sem eignarhlutatengdar greiðslur sem gerðar eru upp með eiginfjárgerningum.
 - b) að því er varðar skuldir vegna eignarhlutatengdra greiðslumiðlana:
 - i. bókfært heildarverð við lok tímabilsins og
 - ii. innra heildarvirði skuldanna við lok tímabilsins sem réttur mótaðilans á handbæru fé eða öðrum eignum hafði áunnist fyrir við lok tímabilsins (t.d. áunninn eignarhlutatengdur réttur til virðisaukningar).
- 52 Ef upplýsingarnar sem krafist er að birtar séu í þessum IFRS-staðli uppfylla ekki skilyrði meginreglnanna í 44., 46. og 50. lið skal einingin birta viðbótarupplýsingar sem nauðsynlegar eru til að uppfylla skilyrðin.

BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

- 53 Að því er varðar eignarhlutatengdar greiðslumiðlanir sem gerðar eru upp með eiginfjárgerningum skal einingin beita þessum IFRS-staðli við veitingu hlutabréfa, hlutabréfavalréttar eða annarra eiginfjárgerninga sem voru veittir eftir 7. nóvember 2002 og höfðu ekki enn áunnist á gildistökudegi þessa IFRS-staðals.
- 54 Einingin er hvött til en ekki er gerð krafa um að hún beiti þessum IFRS-staðli við aðra veitingu eiginfjárgerninga ef einingin hefur greint frá því opinberlega hvert sé gangvirði þessara eiginfjárgerninga, eins og það er ákvarðað á matsdegi.
- 55 Að því er varðar alla veitingu eiginfjárgerninga þar sem þessum IFRS-staðli er beitt skal einingin leiðrétta samanburðarupplýsingar og, eftir því sem við á, leiðrétta upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár á fyrsta tímabilinu sem sett er fram.
- 56 Að því er varðar veitingu eiginfjárgerninga þar sem þessum IFRS-staðli hefur ekki verið beitt (t.d. eiginfjárgerninga sem voru veittir fyrir 7. nóvember 2002) skal einingin þó birta upplýsingarnar sem krafist er skv. 44. og 45. lið.
- 57 Ef eining breytir skilmálum eða skilyrðum fyrir veitingu eiginfjárgerninga eftir að IFRS-staðallinn tekur gildi og þessum IFRS-staðli hefur ekki verið beitt gagnvart þeim skal einingin þó nota 26.-29. lið til að færa slíkar breytingar.
- 58 Að því er varðar skuldir vegna eignarhlutatengdra greiðslumiðlana sem eru fyrir hendi á gildistökudegi þessa IFRS-staðals skal einingin beita IFRS-staðlinum afturvirk. Að því er varðar þessar skuldir skal einingin leiðrétta samanburðarupplýsingar, þ.m.t. leiðrétta upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár á fyrsta tímabilinu sem sett er fram, þar sem samanburðarupplýsingar hafa verið leiðrétta. Þó er ekki gerð krafa um að einingin leiðrétti samanburðarupplýsingar þegar um er að ræða upplýsingar sem varða tímabil eða dag fyrir 7. nóvember 2002.
- 59 Eining er hvött til, en þess ekki krafist af henni, að beita IFRS-staðlinum afturvirk að því er varðar aðrar skuldir vegna eignarhlutatengdra greiðslumiðlana, t.d. skuldir sem voru gerðar upp á tímabili sem samanburðarupplýsingar um eru settar fram í reikningsskilum.

GILDISTÖKUDAGUR

- 60 Eining skal beita þessum IFRS-staðli að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Ef eining beitir IFRS-staðlinum að því er varðar tímabil sem hefjast fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.

Viðbætur A

Skilgreiningar á hugtökum

Þessi viðbætur er óaðskiljanlegur hluti IFRS-staðlanna.

Eignarhlutatengd greiðslumiðlun sem gerð er upp í handbæru fé	Eignarhlutatengd greiðslumiðlun þar sem einingin fær vörur eða þjónustu með því að stofna til skuldar til að millifæra handbært fé eða aðrar eignir til þess sem býður þessar vörur eða þjónustu að fjárhæð sem grundvallast á verði (eða verðmæti) hlutabréfa einingarinnar eða annarra eiginfjárgerninga einingarinnar.
Starfsmenn og aðrir sem veita sambærilega þjónustu	Einstaklingar sem inna af hendi persónulega þjónustu fyrir eininguna og sem annaðhvort a) teljast til starfsmanna í laga- eða skattalegu tilliti eða b) starfa fyrir eininguna undir hennar stjórn á sama hátt og einstaklingar sem teljast til starfsmanna í laga- eða skattalegu tilliti eða c) inna af hendi sambærilega þjónustu og starfsmenn. Hugtakið tekur t.d. til allra stjórnenda, þ.e. þeirra einstaklinga sem hafa vald til og bera ábyrgð á að skipuleggja, stýra og stjórna starfsemi einingarinnar, þ.m.t. stjórnarmenn sem eru ekki framkvæmdastjórnar.
Eiginfjárgerningur	Samningur sem færir sönnur á eftirstæða hlutdeild í eignum einingar að frádregnum öllum skuldum þess ⁽¹⁾ .
Veittur eiginfjárgerningur	Réttur (skilyrtur eða óskilyrtur) til eiginfjárgernings einingarinnar sem einingin eða annar aðili veitir samkvæmt eignarhlutatengdu greiðslufyrirkomulagi.
Eignarhlutatengd greiðslumiðlun sem er gerð upp með eiginfjárgerningum	Eignarhlutatengd greiðslumiðlun þar sem einingin tekur við vörum eða þjónustu sem greiðslu fyrir eiginfjárgerning einingarinnar (þ.m.t. hlutabréf eða hlutabréfavalréttur).
Gangvirði	Fjárhæðin sem fengist fyrir eign, gera mætti upp skuld með eða fengist fyrir veittan eiginfjárgerning í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.
Samningsdagur	Sá dagur sem einingin og annar aðili (þ.m.t. starfsmaður) semja um eignarhlutatengt greiðslufyrirkomulag, þ.e. þegar einingin og mótaðilinn komast að sameiginlegum skilningi varðandi skilmála og skilyrði samkomulagsins. Á samningsdegi veitir einingin mótaðilanum rétt á handbæru fé, öðrum eignum eða eiginfjárgerningum einingarinnar, að því tilskildu að ákveðin ávinnskilyrði séu uppfyllt, ef þau eru fyrir hendi. Ef samkomulagið er háð samþykkisferli (t.d. af hálfu hluthafa) er samningsdagur sá dagur sem samþykki fæst.
innra virði	Mismunurinn á gangvirði hlutabréfanna sem mótaðilinn hefur rétt (skilyrtan eða óskilyrtan) til að skrá sig fyrir eða hefur rétt til að fá, og verðið (ef það er fyrir hendi) sem mótaðilinn þarf (eða mun þurfa) að greiða fyrir hlutabréfin. Hlutabréfavalréttur þar sem innlausnarverðið er t.d. 15 GE ⁽²⁾ að hlutabréfum að gangvirði 20 GE, er að innra virði 5 GE.
markaðstengt skilyrði	Skilyrði sem innlausnarverðið, ávinnslu- eða innlausnarmöguleiki eiginfjárgernings er háð og sem tengist markaðsverði eiginfjárgerninga einingarinnar, s.s. að ná ákveðnu verði á hlutabréfum eða ákveðnu innra virði hlutabréfavalréttar, eða að ná ákveðnu markmiði sem byggist á markaðsverði eiginfjárgerninga einingarinnar með tilliti til markaðsverðvísitalna eiginfjárgerninga annarra eininga.
Matsdagur	Sá dagur sem gangvirði veittra eiginfjárgerninga er metið í tengslum við þennan IFRS-staðal. Að því er varðar viðskipti við starfsmenn og aðra sem veita sambærilega þjónustu er matsdagurinn samningsdagur. Að því er varðar viðskipti við aðra en starfsmenn (og þá sem veita sambærilega þjónustu) er matsdagurinn sá dagur sem einingin fær vörurnar eða mótaðilinn innir þjónustuna af hendi.
Endurnýjunarþáttur	Þáttur sem gefur kost á sjálfkrafa veitingu viðbótarhlutabréfavalréttar ef réthafinn nýtir valrétt, sem áður hefur verið veittur, með því að nota hlutabréf einingarinnar fremur en handbært fé til að greiða innlausnarverðið.

⁽¹⁾ Í Rammanum er skuld skilgreind sem núverandi skuldbinding einingar sem er tilkomin vegna liðinna atburða og vænst er að uppgreiðsla skuldarinnar muni hafa í för með sér ústreymi verðmæta sem fela í sér efnahagslegan ávinning frá einingunni (þ.e. ústreymi handbærs fjár eða annarra eigna einingarinnar).

⁽²⁾ Í þessum viðbæti eru fjárhæðir tilgreindar í „gjaldmiðilseiningum“ (GE).

Endurnýjunarvalréttur	Nýr hlutabréfavalréttur sem er veittur ef hlutabréf er notað til að greiða innlausnarverðið fyrir fyrri hlutabréfavalrétt.
Eignarhlutatengt greiðslufyrirkomulag	Samkomulag milli einingar og annars aðila (þ.m.t. starfsmaður) um eignarhlutatengda greiðslumiðlun sem veitir öðrum aðilanum rétt á að fá handbært fé eða aðrar eignir einingarinnar fyrir fjárhæð sem grundvallast á verði á hlutabréfum einingarinnar eða öðrum eiginfjárgerningum einingarinnar, eða að fá eiginfjárgerninga frá einingunni, að því tilskildu að ákveðin ávinnskilyrði séu uppfyllt ef þau eru fyrir hendi.
Eignarhlutatengd greiðslumiðlun	Viðskipti þar sem einingin fær vörur eða þjónustu sem endurgjald fyrir eiginfjárgerninga einingarinnar (þ.m.t. hlutabréf eða hlutabréfavalréttur) eða kaupir vörur eða þjónustu með því að stofna til skulda hjá þeim sem býður þessar vörur eða þjónustu að fjárhæð sem grundvallast á verði hlutabréfa einingarinnar eða annarra eiginfjárgerninga hennar.
Hlutabréfavalréttur	Samningur sem veitir handhafa rétt, en skyldar hann ekki, til að skrifa sig fyrir hlutabréfum einingarinnar á föstu eða ákvarðanlegu verði í tilgreindan tíma.
ávinnsla	Að verða að rétti. Samkvæmt eignartengdu greiðslufyrirkomulagi er ávinnsla réttar mótaðila til að fá handbært fé, aðrar eignir eða eiginfjárgerninga einingar háð því að ákveðin ávinnskilyrði séu uppfyllt.
ávinnskilyrði	Skilyrði sem skal uppfylla til að mótaðilinn eigi rétt á að fá handbært fé, aðrar eignir eða eiginfjárgerninga einingarinnar samkvæmt eignarhlutatengdu greiðslufyrirkomulagi. Til ávinnskilyrða teljast þjónustuskilyrði, þar sem þess er krafist að annar aðilinn ljúki starfstímabili sem tilgreint er, og skilyrði um frammistöðu þar sem þess er krafist að ákveðnum frammistöðutengdum markmiðum sé náð (s.s. ákveðinni aukningu á hagnaði einingarinnar á tilteknu tímabili).
Ávinnslutímabil	Tímabil þegar uppfylla skal öll tilgreind ávinnskilyrði eignarhlutatengdrar greiðslumiðlunar.

Viðbætur B

Leiðbeiningar um framkvæmd

Þessi viðbætur er óaðskiljanlegur hluti IFRS-staðlanna.

Áætlun gangvirðis veittra eiginfjárgerninga

- B1 Í liðum B2–B41 í þessum viðbæti er fjallað um mat á gangvirði hlutabréfa og veitts hlutabréfavalréttar þar sem áhersla er lögð á tiltekna skilmála og skilyrði sem eru sameiginlegir þættir við veitingu hlutabréfa eða hlutabréfavalréttar til starfsmanna. Umfjöllunin er því ekki tæmandi. Vegna þess að lögð er áhersla í eftirfarandi umfjöllun um virðismat á hlutabréf og hlutabréfavalrétt sem veittur er starfsmönnum er enn fremur gert ráð fyrir því að gangvirði hlutabréfanna eða hlutabréfavalréttar sé metið á samningsdegi. Hins vegar eiga margir þættir í eftirfarandi umfjöllun um virðismat (t.d. ákvörðun vænts óstöðugleika) einnig við í tengslum við mat á gangvirði hlutabréfa eða hlutabréfavalréttar sem veittur er öðrum aðilum en starfsmönnum þegar einingin fær vörurnar eða mótaðilinn veitir þjónustuna.

Hlutabréf

- B2 Gangvirði hlutabréfa sem eru veitt til starfsmanna skal metið á markaðsverði hlutabréfa einingarinnar (eða áætluðu markaðsverði ef viðskipti með hlutabréf einingarinnar eru ekki opinber) og leiðrétt þannig að það taki mið af skilmálum og skilyrðum fyrir veitingu hlutabréfanna (að undanskildum ávinnsluskilyrðum sem eru ekki tekin með við mat á gangvirði í samræmi við 19.-21. lið).
- B3 Ef starfsmaðurinn hefur t.d. ekki rétt á að fá arð á ávinnslutímabilinu skal taka mið af þessum þætti við mat á gangvirði veittra hlutabréfa. Á sama hátt skal taka mið af þessum þætti ef hlutabréfin eru háð takmörkunum um yfirfærslu eftir ávinnsludag en einungis að svo miklu leyti sem takmarkanir eftir ávinnslu hafa áhrif á verðið sem upplýstir og fúsir markaðsaðilar myndu greiða fyrir hlutabréfið. Ef viðskipti með hlutabréfin eru t.d. stunduð á virkum og kvikum markaði hafa takmarkanir á yfirfærslu eftir ávinnslu lítil eða engin áhrif á verðið sem upplýstir og fúsir markaðsaðilar myndu greiða fyrir hlutabréfin. Ekki skal taka tillit til takmarkana á yfirfærslu eða annarra takmarkana sem eru fyrir hendi á ávinnslutímabilinu þegar gangvirði veittra hlutabréfa er áætlað á samningsdegi vegna þess að þessar takmarkanir má rekja til ávinnsluskilyrðanna sem eru færð í samræmi við 19.-21. lið.

Hlutabréfavalréttur

- B4 Að því er varðar hlutabréfavalrétt sem veittur er starfsmönnum liggur markaðsverð í mörgum tilvikum ekki fyrir vegna þess að veittur valréttur er háður skilmálum og skilyrðum sem eiga ekki við um valrétt sem viðskipti eru stunduð með. Ef ekki er fyrir hendi valréttur, sem viðskipti eru stunduð með, sem er háður sambærilegum skilmálum og skilyrðum skal áætla gangvirði veitts valréttar með því að nota verðlagningarlíkan fyrir valrétt.
- B5 Einingin skal taka mið af þeim atriðum sem upplýstir og fúsir markaðsaðilar tækju mið af við val á því hvaða verðlagningarlíkan fyrir valrétt skuli nota. Til dæmis er nokkur fjöldi valréttar starfsmanna með langan gildistíma, yfirleitt er hægt að nýta valréttinn á tímabilinu frá ávinnsludegi þar til hann rennur út og er nýting hans oft snemmbúin. Taka skal tillit til þessara þátta við mat á gangvirði valréttar á samningsdegi. Að því er varðar margar einingar getur þetta komið í veg fyrir að þær geti notað Black-Scholes-Merton-formúluna þar sem hún gerir ekki ráð fyrir möguleikanum á nýtingu áður en valrétturinn rennur út og endurspeglar e.t.v. ekki áhrif væntrar snemmbúinnar nýtingar. Formúlan tekur heldur ekki mið af þeim möguleika að væntur óstöðugleiki og önnur grunnögn líkansins geti breyst á gildistíma valréttarins. Hins vegar gilda fyrrgreindir þættir e.t.v. ekki að því er varðar hlutabréfavalrétt sem hefur stuttan gildistíma eða sem verður að nýta innan skamms tíma frá ávinnsludegi. Í slíkum tilvikum gæti Black-Scholes-Merton-formúlan gefið virði sem er nánast hið sama og það virði sem fengist með því að nota sveigjanlegra verðlagningarlíkan fyrir valrétt.
- B6 Öll verðlagningarlíkön taka a.m.k. mið af eftirfarandi atriðum:
- innlausnarverði valréttarins,
 - gildistíma valréttarins,
 - gangverði undirliggjandi hlutabréfa,
 - væntum óstöðugleika hlutabréfaverðs,
 - væntum arði af hlutabréfunum (ef við á) og
 - áhættulausum vöxtum á gildistíma valréttarins.
- B7 Einnig skal taka tillit til annarra atriða sem upplýstir og fúsir markaðsaðilar tækju mið af við ákvörðun verðs (að undanskildum ávinnsluskilyrðum og endurnýjunarþáttum sem eru ekki teknir með í mati á gangvirði í samræmi við 19.-22. lið).
- B8 Hlutabréfavalrétt, sem hefur verið veittur starfsmanni, er t.d. að jafnaði ekki hægt að nýta á tímabilum sem tilgreind eru (t.d. á ávinnslutímabilinu eða tímabilum sem verðbréfaeftirlitsstofnanir tilgreina). Taka skal tillit til þessa ef verðlagningarlíkan fyrir valrétt sem er notað miðaðist annars við að unnt væri að nýta valréttinn hvenær sem er á gildistíma hans. Ef eining notar á hinn bóginn verðlagningarlíkan fyrir valrétt þar sem valréttur er verðlagður, sem einungis er unnt að nýta við lok gildistíma hans, er engin þörf á leiðréttingu vegna þess að ekki er unnt að nýta valréttinn á ávinnslutímabilinu (eða á öðrum tímabilum á gildistíma valréttarins), vegna þess að líkanið gengur út frá því að ekki sé unnt að nýta valréttinn á fyrrgreindum tímabilum.

- B9 Á sama hátt er annar almennur þáttur að því er varðar hlutabréfavalrétt starfsmanna sá möguleiki að nýta valréttinn fyrr en ráðgert var, t.d. vegna þess að valrétturinn er ekki yfirfæranlegur án takmarkana eða vegna þess að starfsmaðurinn verður að nýta allan áunninn valrétt við starfslok. Taka skal tillit til áhrifa vegna væntrar snemmbúinnar nýtingar, eins og fjallað er um í liðum B16.-B21.
- B10 Við mat á gangvirði veitts valréttar að hlutabréfum (eða öðrum eiginfjárgæringum) skal ekki taka mið af þáttum sem upplýstir og fúsir markaðsaðilar tækju ekki mið af við ákvörðun verðs á valrétti að hlutabréfum (eða öðrum eiginfjárgæringum). Að því er varðar hlutabréfavalrétt, sem veittur er til starfsmanna, skipta t.d. þættir sem hafa eingöngu áhrif á virði valréttarins fyrir einstaka starfsmenn ekki máli við mat á verðinu sem upplýstir og fúsir markaðsaðilar myndu ákvarða.

Grunngögn verðlagningarlíkana fyrir valrétt

- B11 Þegar væntur óstöðugleiki og arður af undirliggjandi hlutabréfum er áætlaður er markmiðið að nálgast væntingarnar sem myndu endurspeglast á gildandi markaði eða umsömdu skiptiverði valréttar. Á sama hátt, þegar áhrif af snemmbúinni nýtingu hlutabréfavalréttar starfsmanna eru metin, er markmiðið að áætla hér um bil væntingarnar sem utanaðkomandi aðili sem hefur aðgang að ítarlegum upplýsingum um nýtingarmynstur starfsmanna myndi þróa á grundvelli fyrirliggjandi upplýsinga á samningsdegi.
- B12 Oft liggja raunhæfar væntingar um óstöðugleika, arð og nýtingarmynstur í framtíðinni á tilteknu bili. Ef svo er skal reikna vænt virði með því að veða hverja fjárhæð á tilteknu bili út frá tengdum líkum.
- B13 Væntingar um framtíðina byggjast yfirleitt á reynslu og breytast ef réttmætt er að ætla að framtíðin verði ólík fyrri aðstæðum. Í sumum tilvikum geta ákvarðanlegir þættir gefið til kynna að fyrri reynsla sem ekki er leiðrétt hafi tiltölulega lítið spágildi að því er varðar reynslu í framtíðinni. Ef eining með tvö skýrt aðgreind viðskiptasvið selur t.d. það sem var verulega áhættuinnna er sögulegur óstöðugleiki e.t.v. ekki bestu upplýsingarnar til að leggja til grundvallar raunhæfum væntingum um framtíðina.
- B14 Í öðrum tilvikum liggja eldri upplýsingar e.t.v. ekki fyrir. Nýskráð eining hefur t.d. fá, ef nokkur, eldri gögn um flökt á hlutabréfaverði sínu. Fjallað er frekar um óskráðar og nýskráðar einingar hér á eftir.
- B15 Í stuttu máli skal eining ekki byggja mat á flökki, nýtingarmynstri og arði á eldri upplýsingum án þess að hún taki einnig mið af því að hvaða marki má vænta að fyrri reynsla geti með raunhæfum hætti sagt fyrir um reynslu í framtíðinni.

Vænt snemmbúin nýting

- B16 Starfsmenn flýta oft nýtingu hlutabréfavalréttar af ýmsum ástæðum. Hlutabréfavalréttur er t.d. yfirleitt ekki framseljanlegur. Af þeim sökum flýta starfsmenn nýtingu hlutabréfavalréttar vegna þess að það er eina leiðin fyrir starfsmennina til að ljúka stöðu. Þess er einnig yfirleitt krafist að starfsmenn sem hætta störfum nýti áunninn valrétt innan skamms tíma, annars afsala þeir hlutabréfavalrétti sínum. Þetta veldur einnig því að starfsmenn flýta nýtingu hlutabréfavalréttar. Aðrir þættir sem valda snemmbúinni nýtingu eru áhættufælni og ónóg dreifing fjármagns.
- B17 Aðferðin sem er notuð, þar sem tekið er mið af áhrifum væntrar snemmbúinnar nýtingar, er háð því hvers konar verðlagningarlíkan fyrir valrétt er notað. Til dæmis væri unnt að taka mið af væntri snemmbúinni nýtingu með því nota mat á væntum gildistíma valréttarins (sem, að því er varðar hlutabréfavalrétt starfsmanna, er tímabilið frá samningsdegi til þess dags sem vænta má að valrétturinn verði nýttur) sem ílagsgögn fyrir verðlagningarlíkan fyrir valrétt (t.d. Black-Scholes-Merton-formúlan). Einnig væri hægt að reikna vænta snemmbúna nýtingu í tvíliða verðlagningarlíkani eða sambærilegu líkani þar sem gildistími samnings er notaður sem ílagsgögn.
- B18 Atriði sem þarf m.a. að hafa í huga við mat á snemmbúinni nýtingu:
- lengd ávinnslutímabilsins vegna þess að yfirleitt er ekki hægt að nýta hlutabréfavalrétt fyrr en við lok ávinnslutímabils. Þar af leiðandi byggist mat á virðismatsáhrifum væntrar snemmbúinnar nýtingar á þeirri forsendu að valrétturinn ávinnist. Fjallað er um áhrif ávinnsluskilyrða í 19.-21. lið,
 - meðaltíminn sem sambærilegir valréttir hafa áður verið útistandandi,
 - verð undirliggjandi hlutabréfa. Fyrri reynsla getur gefið til kynna að starfsmenn hafi tilhneigingu til að nýta valréttinn þegar hlutabréfaverð nær ákveðnu stigi yfir innlaustrarverði.

- d) staða starfsmanns innan fyrirtækis. Fyrri reynsla getur t.d. bent til þess að þeir starfsmenn sem gegna hærri stöðu nýti valréttinn yfirleitt síðar en þeir sem gegna lægri stöðu (sjá frekari umfjöllun í lið B21),
- e) væntur óstöðugleiki undirliggjandi hlutabréfa. Starfsmenn gætu að jafnaði haft tilhneigingu til að nýta valrétt á mjög óstöðugum hlutabréfum fyrir en valrétt á hlutabréfum sem eru fremur stöðug.
- B19 Eins og fram kemur í lið B17 er hægt að taka mið af snemmbúinni nýtingu með því að nota mat á væntum gildistíma valréttarins sem ilagsgögn fyrir verðlagningarlíkan fyrir valrétt. Við mat á væntum gildistíma hlutabréfavalréttar, sem veittir eru til hóps starfsmanna, getur einingin byggt matið á viðeigandi vegnum væntum meðalgildistíma fyrir allan starfsmannahópinn eða viðeigandi vegnum meðalgildistíma fyrir undirhópa starfsmanna innan hópsins á grundvelli ítarlegri upplýsinga um nýtingarmynstur starfsmanna (sjá umfjöllun hér á eftir).
- B20 Gera má ráð fyrir því að mikilvægt sé að skipta veitingu valréttar niður með tilliti til starfsmannahópa með fremur einsleitt nýtingarmynstur. Virði valréttar er ekki línulegt fall af gildistíma valréttar; það eykst hægar eftir því sem líður á gildistíma valréttarins. Valréttur til tveggja ára er t.d. meira virði en valréttur til eins árs en ekki tvöfalt meira virði þótt allar aðrar forsendur séu jafngildar. Þar af leiðandi myndu útreikningar á ætluðu virði valréttar á grundvelli eins vegins meðalgildistíma sem nær yfir tiltekna gildistíma sem hver um sig er mjög breytilegur ofmeta heildargangvirði veittan hlutabréfavalrétt. Að greina veittan valrétt niður í nokkra flokka, þar sem hver flokkur tekur til fremur þröngs bils gildistíma innan vegins meðalgildistíma, dregur úr slíku ofmati.
- B21 Sömu forsendur gilda þegar notuð eru tvíliða eða sambærileg líkön. Fyrri reynsla einingar, sem veitir starfsmönnum í öllum stöðum valrétti, getur bent til að æðstu yfirmenn hafi tilhneigingu til að eiga valrétt sinn lengur en millistjórnendur og að starfsmenn í lægri stöðum hafi tilhneigingu til að nýta valrétt sinn fyrir en nokkur annar hópur. Enn fremur gætu starfsmenn, sem eru hvattir til eða þess krafist að þeir eigi lágmarksfjárhæð af eiginfjárgerningum vinnuveitenda síns, þ.m.t. valréttur, að jafnaði nýtt valrétt síðar en starfsmenn sem þurfa ekki að lúta slíkum kröfum. Við slíkar aðstæður eykur sundurgreining valréttar eftir hópi viðtakenda með tiltölulega einsleitt nýtingarmynstur nákvæmni mats á heildargangvirði veitts hlutabréfavalréttar.

Væntur óstöðugleiki

- B22 Væntur óstöðugleiki er mat á því hversu mikið verð muni væntanlega sveiflast á einu tímabili. Mat á óstöðugleika sem notað er í verðlagningarlíkönum fyrir valrétt er staðalfrávik, á ársgrundvelli, á samfelldum vaxtareikningi á ávöxtun hlutabréfs á tilteknu tímabili. Óstöðugleiki er yfirleitt gefinn upp á ársgrundvelli sem er samanburðarhæfur óháð tímabilinu sem notað er við útreikning, t.d. daglegar, vikulegar eða mánaðarlegar verðmælingar.
- B23 Ávöxtun hlutabréfs (sem getur verið jákvæð eða neikvæð) á tilteknu tímabili sýnir hversu mikið hluthafi hefur hagnað vegna arðs og virðisaukningar (eða lækkingar) á hlutabréfaverðinu.
- B24 Væntur árlegur óstöðugleiki hlutabréfs er bilið sem vænta má að samfelldur vaxtareikningur á ávöxtun á ársgrundvelli verði á um þriðjungi tímans. Þar af leiðandi ef hlutabréf, sem hefur vænta samfelt vaxtareiknaða ávöxtun upp á 12%, hefur 30% óstöðugleika eru t.d. um 30% líkur á að hagnaðurinn af hlutabréfinu í eitt ár verði á bilinu 18% (12% - 30%) og 42% (12% + 30%). Ef hlutabréfaverðið er 100 GE við upphaf árs og enginn arður greiddur má vænta þess að hlutabréfaverð við lok árs verði á bilinu 83,53 GE (100 GE × e^{-0,18}) og 152,20 GE (100 GE × e^{0,42}) um þriðjung tímans.
- B25 Þættir sem þarf m.a. að hafa í huga við mat á væntum óstöðugleika:
- óbeinn óstöðugleiki vegna hugsanlegra viðskipta með valrétt á hlutabréfum einingarinnar eða aðra gerninga einingarinnar sem taka til eiginleika valréttar (s.s. breytanlegra skulda).
 - fyrri óstöðugleiki hlutabréfaverðsins á síðasta tímabili sem samsvarar yfirleitt væntum gildistíma valréttarins (að teknu tilliti til þess sem eftir er af sammingsbundnum gildistíma valréttarins og áhrifa af væntri snemmbúinni nýtingu).
 - hversu lengi viðskipti hafa farið fram í kauphöll með hlutabréf einingar. Nýskráð eining gæti sýnt mikinn fyrri óstöðugleika í samanburði við sambærilegar einingar sem hafa verið skráðar lengur. Finna má frekari leiðbeiningar fyrir nýskráðar einingar hér á eftir,
 - tilhneiging óstöðugleika til að hverfa aftur að meðalgildi sínu, þ.e. langtíma meðalgildinu, og aðrir þættir sem gefa til kynna að væntur óstöðugleiki gæti verið frábrugðinn fyrri óstöðugleika. Ef hlutabréfaverð einingar var t.d. óvenjulega óstöðugt á tilteknu tímabili vegna misheppnaðs yfirtökutilboðs, eða meiriháttar endurskipulagningar, má líta framhjá því tímabili við útreikning á árlegu meðalgildi fyrri óstöðugleika.

- e) verðmælingar með viðeigandi og reglulegu millibili. Verðmælingar skulu vera samræmdar milli tímabila. Eining gæti t.d. notað lokaverð fyrir hverja viku fyrir sig eða hæsta verð fyrir vikuna en hún skal ekki nota lokaverð fyrir sumar vikur og hæsta verðið fyrir aðrar. Að auki skal gefa verðmælingarnar upp í sama gjaldmiðli og innlausnarverðið.

Nýskráðar einingar

- B26 Eins og fram kemur í lið B25 skal eining taka mið af fyrri óstöðugleika hlutabréfaverðsins á síðasta tímabili sem samsvarar yfirleitt væntum gildistíma valréttarins. Ef nýskráð eining hefur ekki fullnægjandi upplýsingar um fyrri óstöðugleika skal hún engu að síður reikna fyrri óstöðugleika fyrir lengsta tímabilið þar sem upplýsingar liggja fyrir um viðskipti. Hún gæti einnig tekið mið af fyrri óstöðugleika sambærilegra eininga á grundvelli samsvarandi tímabila á starfstíma þeirra. Eining, sem hefur einungis verið skráð í eitt ár og veitir valrétt sem gildir að meðaltali í fimm ár, gæti miðað við mynstur og umfang fyrri óstöðugleika hjá einingum í sömu atvinnugrein á fyrstu sex árunum þar sem viðskipti með hlutabréf viðkomandi eininga voru stunduð opinberlega.

Óskráðar einingar

- B27 Óskráð eining hefur ekki eldri upplýsingar til að taka mið af við mat á væntum óstöðugleika. Þess í stað eru nokkur atriði, sem taka skal mið af, sett fram hér að aftan.
- B28 Í sumum tilvikum gæti óskráð eining, sem gefur reglulega út valrétt eða hlutabréf til starfsmanna (eða annarra aðila), þurft að koma á fót innri markaði fyrir hlutabréf sín. Taka skal mið af óstöðugleika í verði þessara hlutabréfa við mat á væntum óstöðugleika.
- B29 Að öðrum kosti gæti einingin tekið mið af fyrri eða óbeinum stöðugleika sambærilegra skráðra eininga, þar sem upplýsingar um verð á hlutabréfum eða valrétti liggja fyrir, við mat á væntum óstöðugleika. Þetta á við ef einingin hefur byggt virði hlutabréfa sinna á verði hlutabréfa sambærilegra skráðra eininga.
- B30 Ef einingin hefur ekki byggt mat sitt á virði hlutabréfa sinna á verði hlutabréfa sambærilegra skráðra eininga og hefur þess í stað notað aðra virðismatsaðferð til að ákvarða virði hlutabréfa sinna gæti einingin reiknað mat á væntum óstöðugleika í samræmi við virðismatsaðferðina. Einingin gæti t.d. ákvarðað virði hlutabréfa sinna á grundvelli hreinna eigna eða tekna. Hún gæti tekið mið af væntum óstöðugleika þessara hreinu eigna eða tekna.

Væntur arður

- B31 Hvort taka skuli tillit til vænts arðs við mat á gangvirði hlutabréfa eða veitts valréttar ræðst af því hvort mótaðilinn á rétt á arði eða ígildi arðs.
- B32 Ef starfsmönnum er t.d. veittur valréttur og þeir eiga rétt á arði af undirliggjandi hlutabréfum eða ígildi arðs (sem má greiða í handbæru fê eða nota til að lækka innlausnarverðið) á tímabilinu frá samningsdegi til innlausnardags skal ákvarða virði veitts valréttar eins og enginn arður verði greiddur af undirliggjandi hlutabréfunum, þ.e. stuðullinn fyrir væntan arð er núll.
- B33 Á sama hátt er þess ekki krafist að gerðar séu leiðréttingar á væntum arði þegar gangvirði hlutabréfa á samningsdegi sem veitt eru til starfsmanna er metið ef starfsmaðurinn hefur rétt til að fá arð greiddan á ávinnslutímabilinu.
- B34 Ef starfsmenn eiga á hinn bóginn ekki rétt á arði eða ígildi arðs á ávinnslutímabilinu (eða fyrir nýtingu ef um valrétt er að ræða) skal virðismat á samningsdegi á réttinum á hlutabréfum eða valrétti taka mið af arði. Það er að segja, við mat á gangvirði veitts valréttar skal taka væntan arð með þegar verðlagningarlíkan fyrir valrétt er notað. Þegar gangvirði veittra hlutabréfa er metið skal lækka virðismatið sem nemur núvirði arðsins sem vænst er að verði greiddur á ávinnslutímabilinu.
- B35 Verðlagningarlíkön fyrir valrétt kalla yfirleitt á vænta arðssemi arðs. Hins vegar er hægt að breyta líkönunum þannig að í þeim sé notuð vænt fjárhæð arðs fremur en arðsemi. Einingu er heimilt að nota annaðhvort vænta arðsemi eða væntar greiðslur. Ef einingin notar síðarnefnda kostinn skal hún taka mið af sögulegu mynstri aukningar á arði. Ef stefna einingar hefur t.d. yfirleitt verið sú að auka arð um u.þ.b. 3% á ári skal ekki ganga út frá fastri fjárhæð arðs á gildistíma valréttarins við virðismat hans, nema unnt sé að færa sönnur á atriði þeirri forsendu til stuðnings.

- B36 Almennt skal forsendan um væntan arð byggjast á upplýsingum sem eru aðgengilegar öllum. Eining sem greiðir ekki arð og hyggst ekki gera það skal ganga út frá að vænt arðsemi arðs sé núll. Hins vegar getur ný eining, sem ekki hefur greitt arð áður, vænst þess að hefja arðgreiðslur á væntum gildistíma valréttar starfsmanna. Þessar einingar gætu notað meðaltal af fyrri arðsemi (núll) og meðalarðsemi sambærilegs hóps eininga.

Áhættulausir vextir

- B37 Yfirleitt eru áhættulausir vextir fyrirliggjandi undirskildir ávöxtun af opinberum vaxtalausum eingreiðslubrífum þar sem innlausnarverðið er gefið upp í greiðslumiðli viðkomandi lands og samsvarar það sem eftir er af gildistímanum væntum gildistíma valréttarins sem er metinn (á grundvelli þess sem eftir er af samningsbundnum gildistíma valréttarins og að teknu tilliti til áhrifa af snemmbúinni nýtingu). Ef til vill er nauðsynlegt að nota viðeigandi staðgöngu ef engin slík opinber bréf eru fyrir hendi eða aðstæður gefa til kynna að undirskilin ávöxtun af opinberum vaxtalausum eingreiðslubrífum sé ekki dæmigerð fyrir áhættulausa vexti (t.d. í hagkerfum þar sem mikil verðbólga ríkir). Einnig skal nota viðeigandi staðgöngu ef markaðsaðilar myndu almennt ákvarða áhættulausa vexti með því að nota viðkomandi staðgöngu fremur en undirskilda ávöxtun af opinberum vaxtalausum eingreiðslubrífum við áætlun á gangvirði valréttar með gildistíma sem samsvarar væntum gildistíma valréttarins sem metinn er.

Áhrif fjármagnsuppbyggingar

- B38 Yfirleitt gefur þriðji aðili út hlutabréfavalrétt sem viðskipti fara fram með en ekki einingin. Þegar hlutabréfavalrétturinn er nýttur lætur seljandinn handhafa valréttarins í té hlutabréfin. Þessi hlutabréf eru keypt af núverandi hluthöfum. Þar af leiðandi hefur nýting hlutabréfavalréttar, sem viðskipti fara fram með, engin þynnandi áhrif.
- B39 Ef einingin selur hins vegar hlutabréfavalrétt eru gefin út ný hlutabréf þegar fyrrgreindur hlutabréfavalréttur er nýttur (annaðhvort raunveruleg útgáfa eða útgáfa þar sem notuð eru hlutabréf sem einingin hafði áður endurkeypt og eru í hennar vörslu). Svo framarlega sem að hlutabréfin verði gefin út á innlausnarverði fremur en á gildandi markaðsverði á nýtingardegi gæti þessi raunverulega eða hugsanlega þynning lækkað hlutabréfaverðið þannig að handhafi valréttarins hagnast ekki eins mikið á nýtingunni og við nýtingu valréttar eins og hann hefði gert með viðskiptum með valrétt sem er að öðru leyti sambærilegur og þynnir ekki hlutabréfaverðið.
- B40 Hvort þetta hafi veruleg áhrif á virði veitts hlutabréfavalréttar er háð ýmsum þáttum, s.s. fjölda nýrra hlutabréfa sem gefinn er út við nýtingu valréttar samanborið við fjölda hlutabréfa sem þegar hefur verið gefinn út. Ef markaðurinn væntir þess þar að auki nú þegar að valrétturinn verði veittur má vera að markaðurinn hafi þegar tekið hugsanlega þynningu með í útreikningum á hlutabréfaverði á samningsdegi.
- B41 Hins vegar skal einingin hafa í huga hvort hugsanleg þynnandi áhrif síðari nýtingar á veittum hlutabréfavalrétti geti haft áhrif á áætlað gangvirði hans á samningsdegi. Hægt er að breyta verðlagningarlíkönum fyrir valrétt þannig að þau taki tillit til hugsanlegra, þynnandi áhrifa.

Breytingar á eignarhlutatengdu greiðslufyrirkomulagi sem gert er upp með eiginfjárgerningum

- B42 Í 27. lið er þess krafist, óháð öllum breytingum á skilmálum og skilyrðum fyrir veitingu eiginfjárgerninganna eða innköllun eða uppgjöri við veitingu eiginfjárgerninga, að einingin færi að lágmarki fengna þjónustu sem metin er á gangvirði veittra eiginfjárgerninga á samningsdegi, nema þessir eiginfjárgerningar ávinnist ekki vegna þess að ávinnskilyrði sem var tilgreint á samningsdegi var ekki uppfyllt (að frásildu markaðstengdu skilyrði). Að auki skal einingin færa áhrif breytinga sem hækka heildargangvirði eignarhlutatengda greiðslufyrirkomulagsins eða eru að öðru leyti hagstæðar fyrir starfsmanninn.
- B43 Til að beita kröfunum í 27. lið skal einingin:
- ef gangvirði veittra eiginfjárgerninga eykst vegna breytingarinnar (t.d. með lækkun á innlausnarverði), metið rétt fyrir og rétt eftir breytinguna, taka veitt viðbótargangvirði með við mat á fjárhæðinni sem færð er fyrir móttækna þjónustu sem endurgjald fyrir eiginfjárgerningana sem voru veittir. Veitt viðbótargangvirði er mismunurinn á gangvirði breyttra eiginfjárgerningsins og gangvirði upprunalega eiginfjárgerningsins sem er hvort tveggja áætlað miðað við þann dag sem breytingarnar eru gerðar. Ef breytingin er gerð á ávinnslutímabilinu er veitt viðbótargangvirði tekið með við mat á fjárhæðinni sem er færð fyrir fengna þjónustu á tímabilinu frá því að breytingin var gerð þar til breyttir eiginfjárgerningar ávinnast auk fjárhæðarinnar sem grundvallast á gangvirði upprunalegu eiginfjárgerninganna á samningsdegi og er færð yfir það tímabil sem eftir er af upprunalega ávinnslutímabilinu. Ef breytingin er gerð eftir ávinnsrudag er veitt viðbótargangvirði fært þegar í stað, eða á ávinnslutímabilinu ef þess er krafist að starfsmaðurinn ljúki viðbótastarfs tímabili áður en hann öðlast skilyrðislausan rétt á þessum breyttu eiginfjárgerningum.

- b) á sama hátt, ef veittum eiginfjárgæringum fjölga vegna breytingarinnar, taka gangvirði veittra viðbótareiginfjárgæringa, metið þegar breytingin er gerð, með við mat á fjárhæðinni sem færð er fyrir móttækna þjónustu sem endurgjald fyrir veittra eiginfjárgæringa í samræmi við kröfurinnar í a-lið hér að framan. Ef breytingin er t.d. gerð á ávinnslutímabilinu er gangvirði veittra eiginfjárgæringa tekið með við mat á fjárhæðinni sem er færð fyrir fengna þjónustu á tímabilinu frá því að breytingin var gerð þar til viðbótareiginfjárgæringar ávinnast auk fjárhæðinnar sem grundvallast á gangvirði upprunalegu eiginfjárgæringanna á samningsdegi og er færð á því sem eftir er af upprunalega ávinnslutímabilinu.
- c) ef hún breytir ávinnsluskilyrðunum þannig að starfsmaðurinn hagnast, t.d. með því að stytta ávinnslutímabilið eða breyta eða taka út frammistöðutengt skilyrði (ef það er annað en markaðstengt skilyrði en breytingar á því eru færðar í samræmi við a-lið hér að framan), taka tillit til breyttra ávinnsluskilyrða við beitingu krafanna í 19.-21. lið.
- B44 Hins vegar skal einingin, ef hún breytir skilmálum eða skilyrðum veittra eiginfjárgæringa þannig að heildargangvirði eignarhlutatengda greiðslufyrirkomulagsins lækkar, eða er ekki hagstætt starfsmanninum á annan hátt, færa fengna þjónustu áfram sem endurgjald fyrir eiginfjárgæringa sem eru veittir eins og breytingin hafi ekki verið gerð (að undanskilinni innköllun sumra eða allra veittra eiginfjárgæringa sem skal færa í samræmi við 28. lið). Dæmi:
- a) ef gangvirði veittra eiginfjárgæringa lækkar vegna breytingarinnar, metið rétt fyrir og tafarlaust eftir breytinguna, skal einingin ekki taka mið af þessari lækkun á gangvirði og skal hún áfram meta fjárhæðina sem færð er fyrir fengna þjónustu sem endurgjald fyrir eiginfjárgæringana á grundvelli gangvirðis veittra eiginfjárgæringa á samningsdegi,
- b) ef eiginfjárgæringum, sem veittir eru til starfsmanns, fækka vegna breytingarinnar skal færa þá fækkun sem innköllun þess hluta veitingarinnar í samræmi við kröfurinnar í 28. lið,
- c) ef einingin breytir ávinnsluskilyrðunum þannig að starfsmaðurinn hagnast ekki, t.d. með því að lengja ávinnslutímabilið eða breyta eða bæta við skilyrði um frammistöðu (ef það er annað en markaðstengt skilyrði en breytingar á því eru færðar í samræmi við a-lið hér að framan), skal einingin ekki taka tillit til breyttra ávinnsluskilyrða við beitingu krafanna í 19.-21. lið.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL 3, IFRS-staðall 3*Sameining fyrirtækja*

MARKMIÐ

- 1 Markmiðið með þessum IFRS-staðli er að tilgreina reikningsskil einingar þegar hún tekst á hendur sameiningu fyrirtækja. Í honum er einkum tilgreint að hvers konar sameining fyrirtækja skuli færa með því að beita kaupaðferðinni. Yfirtökuaðili færir því aðgreinanlegar eignir, skuldir og óvissar skuldir yfirtekens aðila á gangvirði á yfirtökudegi og færir einnig viðskiptavild sem er síðar prófuð með tilliti til virðisrýmunar fremur en afskrifuð.

GILDISSVIÐ

- 2 Með þeirri undantekningu sem lýst er í 3. lið skal eining beita þessum IFRS-staðli við færslu á sameiningu fyrirtækja.
- 3 Þessi IFRS-staðall gildir ekki um:
 - a) sameiningu fyrirtækja þar sem aðskildar einingar eða fyrirtæki eru færð saman til að mynda *samrekstur*,
 - b) *sameiningu fyrirtækja er tekur til eininga eða fyrirtækja sem lúta sameiginlegum yfirráðum*,
 - c) sameiningu fyrirtækja sem taka til tveggja eða fleiri *sameiginlegra eininga*,
 - d) sameiningu fyrirtækja þar sem aðskildar einingar eða fyrirtæki eru færð saman til að mynda *einingu sem reikningsskil taka til* með samningi en ekki fyrir tilstuðlan eignarhlutdeilda (t.d. sameining þar sem aðskildar einingar eru færðar saman einungis með samningi til að mynda fyrirtæki sem skráð er á tveimur verðbréfamörkuðum).

Skilgreining á sameiningu fyrirtækja

- 4 Sameining fyrirtækja er það þegar aðskildar einingar eða fyrirtæki fara saman í eina reikningsskilaeiningu. Afleiðingin af nær allri sameiningu fyrirtækja er að ein eining, yfirtökuaðilinn, öðlast yfirråd yfir öðru fyrirtæki, einu eða fleiri, yfirtekna aðilanum. Ef eining öðlast yfirråd yfir einni eða fleiri einingum sem eru ekki fyrirtæki er sameining þeirra eininga ekki sameining fyrirtækja. Þegar eining yfirtekur eignaflokk eða hreinar eignir sem mynda ekki fyrirtæki skal hún skipta kostnaði flokksins milli einstakra aðgreinanlegra eigna og skulda í flokknum eftir hlutfallslegu gangvirði þeirra á yfirtökudegi.
- 5 Sameining fyrirtækja getur farið fram á margvíslegan hátt og ráðist af lagalegum, skattalegum eða öðrum ástæðum. Hún getur falið í sér kaup einingar á eigin fé annarrar einingar, kaup á hreinum eignum annarrar einingar, yfirtöku skulda annarrar einingar eða kaup á nokkrum af hreinum eignum annarrar einingar sem saman mynda eitt eða fleiri fyrirtæki. Hún getur farið fram með útgáfu eiginfjárgerninga, yfirfærslu handbærs fjár, igildis handbærs fjár eða annarra eigna, eða samblandi af þessu. Viðskiptin geta farið fram á milli hluthafa í einingunum sem sameinast eða milli einingar og hluthafa annarrar einingar. Þau geta falið í sér stofnun nýrrar einingar til fara með yfirråd yfir einingunum sem sameinast eða yfirfærslu hreinu eignanna eða endurskipulagningu einnar eða fleiri af einingunum sem sameinast.
- 6 Sameining fyrirtækja getur leitt til myndunar tengsla milli móður- og dótturfélags þar sem yfirtökuaðilinn er móðurfélagið og yfirtekni aðilinn er dótturfélag yfirtökuaðilans. Við slíkar aðstæður beitir yfirtökuaðilinn þessum IFRS-staðli við gerð samstæðureikningsskila sinna. Í aðgreindum reikningsskilum yfirtökuaðila kemur fram hlutdeild hans í yfirtekna aðilanum sem fjárfesting í dótturfélagi (sjá IAS-staðal 27, *samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil*).
- 7 Sameining fyrirtækja getur falið í sér kaup á hreinum eignum, að meðtalinni allri viðskiptavild, annarrar einingar fremur en kaup á eigin fé hinnar einingarrinnar. Slík sameining leiðir ekki til myndunar tengsla móður- og dótturfélags.
- 8 Undir skilgreininguna á sameiningu fyrirtækja, og þar af leiðandi gildissvið þessa IFRS-staðals, fellur sameining fyrirtækja þar sem eining öðlast yfirråd yfir annarri einingu en dagurinn þegar yfirråd fást (þ.e. yfirtökudagur) er ekki sá sami og dagurinn eða dagarnir þegar hún öðlast eignarhlutdeild (þ.e. viðskiptadagurinn eða viðskiptadagarnir). Slíkar aðstæður geta t.d. komið upp þegar félag sem fjárfest er í gerir samkomulag um endurkaup á hlutabréfum við suma af fjárfestum sínum sem leiðir til þess að yfirråd yfir félaginu sem fjárfest er í breytast.
- 9 Þessi IFRS-staðall tilgreinir ekki reikningsskil samrekstraraðila fyrir hlutdeild í samrekstri (sjá IAS-staðal 31, *hlutdeild í samrekstri*).

Sameining fyrirtækja er tekur til eininga sem lúta sameiginlegum yfirráðum

- 10 Sameining fyrirtækja sem tekur til eininga eða fyrirtækja sem lúta sameiginlegum yfirráðum er sameining fyrirtækja þar sem allar einingarnar eða fyrirtækin, sem sameinast, lúta að lokum yfirráðum sama aðila eða sömu aðila bæði fyrir og eftir sameiningu fyrirtækjanna og þau yfirråd eru ekki til bráðabirgða.
- 11 Hópur einstaklinga skal teljast hafa yfirråd yfir einingu þegar hann vegna samningsbundins fyrirkomulags hefur sameiginlega völd til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu hennar í þeim tilgangi að hljóta ávinning af starfsemi hennar. Þess vegna er sameining fyrirtækja utan gildissviðs þessa IFRS-staðals þegar sami hópur einstaklinga hefur vegna samningsákvæða sameiginlega úrslitavald til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu sérhverrar af einingunum sem sameinast í þeim tilgangi að hljóta ávinning af starfsemi þeirra og þetta sameiginlega úrslitavald er ekki til bráðabirgða.
- 12 Einstaklingur eða hópur einstaklinga, sem starfar saman samkvæmt samningsákvæðum, getur haft yfirråd yfir einingu og verið getur að sá einstaklingur eða hópur einstaklinga sé ekki háður kröfum IFRS-staðla um reikningsskil. Þess vegna er ekki nauðsynlegt að einingar, sem sameinast, séu hluti af sömu samstæðureikningsskilum til að sameining fyrirtækja teljist taka til eininga sem lúta sameiginlegum yfirráðum.
- 13 Umfang hlutdeildar minnihluta í sérhverri einingu sem sameinast annarri, fyrir og eftir sameiningu fyrirtækjanna, skiptir ekki máli við ákvörðun á því hvort sameiningin taki til eininga sem lúta sameiginlegum yfirráðum. Eins skiptir ekki máli ef ein af einingunum sem sameinast er dótturfélag sem fellur ekki undir samstæðureikningsskil hópsins í samræmi við IAS-staðal 27 þegar ákvarðað er hvort sameining taki til eininga sem lúta sameiginlegum yfirráðum.

REIKNINGSSKILAADFERÐ

- 14 Alla sameiningu fyrirtækja skal færa með því að beita kaupadferðinni.
- 15 Með kaupadferðinni er litið á sameiningu fyrirtækja frá sjónarhorni þeirrar einingar í sameiningunni sem ákvarðast sem yfirtökuaðili. Yfirtökuaðilinn kaupir hreinar eignir og færir eignirnar sem eru yfirteknar og skuldir og óvissar skuldir sem hann tekur á sig að meðtöldum þeim sem yfirtekni aðilinn hefur ekki áður fært. Viðskiptin hafa ekki áhrif á mat á eignum og skuldum yfirtökuaðilans né eru viðbótareignir eða viðbótarskuldir yfirtökuaðilans færðar vegna viðskiptanna vegna þess að þær eru ekki viðfang viðskiptanna.

BEITING KAUPADFERÐARINNAR

- 16 Beiting kaupadferðarinnar felur í sér eftirfarandi áfanga:
- a) að greina yfirtökuaðila,
 - b) að meta á kostnaðarverði sameiningu fyrirtækjanna og
 - c) að skipta kostnaðarverði við sameiningu fyrirtækja á yfirtökudegi á eignirnar sem eru yfirteknar og skuldir og óvissar skuldir sem að færslunni fylgir.

Að greina yfirtökuaðila

- 17 Ætíð skal greina yfirtökuaðila við sameiningu fyrirtækja. Yfirtökuaðili er einingin sem við sameiningu öðlast yfirråd yfir hinum einingunum eða fyrirtækjunum sem sameinast.
- 18 Vegna þess að kaupadferðin lítur á sameiningu fyrirtækja frá sjónarhorni yfirtökuaðila gerir hún ráð fyrir að hægt sé að ákvarða einn af aðilunum að viðskiptunum sem yfirtökuaðila.
- 19 Yfirråd er ákvörðunarréttur til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu einingar eða fyrirtækis í þeim tilgangi að hljóta ávinning af starfsemi þess. Eining sem sameinast annarri telst hafa öðlast yfirråd yfir annarri einingu í sameiningunni þegar hún öðlast meira en helming atkvæðisréttar hinnar einingarinnar nema hægt sé að sýna fram á að slíkt eignarhald feli ekki í sér yfirråd. Jafnvel þótt ein af einingunum sem sameinast öðlist ekki meira en helming atkvæðisréttar í annarri einingu í sameiningunni gæti hún hafa öðlast yfirråd yfir hinni einingunni ef hún vegna sameiningarinnar öðlast:
- a) ákvörðunarrétt yfir meira en helmingi atkvæðisréttar í hinni einingunni á grundvelli samkomulags við aðra fjárfesta eða

- b) ákvörðunarrétt til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu hinnar einingarinnar samkvæmt lögum eða samningi eða
- c) ákvörðunarrétt til að skipa eða leysa frá störfum meirihluta stjórnarmanna eða sambærilegra stjórnenda hinnar einingarinnar eða
- d) ákvörðunarrétt til að fara með meirihluta atkvæða á stjórnarfundum eða fundum sambærilegra stjórnenda hinnar einingarinnar.
- 20 Þó að erfitt geti reynst að ákvarða yfirtökuaðila eru yfirleitt vísbendingar um að hann sé til staðar. Dæmi:
- a) ef gangvirði annarrar einingarinnar í sameiningunni er talsvert hærra en hinnar einingarinnar í sameiningunni er einingin sem hefur hærra gangvirðið líkleg til að vera yfirtökuaðilinn,
- b) ef sameiningu fyrirtækjanna er komið til leiðar með því að skipta almennum eiginfjárgerningum með atkvæðisrétti fyrir handbært fé eða aðrar eignir er einingin, sem lætur frá sér handbært fé eða aðrar eignir, líklega yfirtökuaðilinn og
- c) ef sameining fyrirtækja leiðir til þess að framkvæmdastjórn einnar einingar í sameiningunni verður ráðandi í vali á stjórnendateymi sameinuðu einingarinnar sem myndast er sú eining þar sem framkvæmdastjórnin verður ráðandi líkleg til að vera yfirtökuaðilinn.
- 21 Við sameiningu fyrirtækja sem komið er til leiðar með skiptum á eignarhlutum er einingin sem gefur út eignarhlutana venjulega yfirtökuaðilinn. Þó skal tekið tillit til allra málavaxta og aðstæðna þegar ákvarðað er hvert af fyrirtækjunum í sameiningunni hefur ákvörðunarrétt til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu hinnar einingarinnar (eða eininganna) í þeim tilgangi að hljóta ávinning af starfsemi hennar (eða þeirra). Við tiltekna sameiningu fyrirtækja, sem almennt er nefnd andhverf yfirtaka, er yfirtökuaðili sú eining sem átti eignarhlutina sem hafa verið yfirteknir og einingin sem er útefandi er yfirtekni aðilinn. Þetta kann að eiga við t.d. þegar einkarekin eining kemur því í kring að hún er „yfirtekin“ af minni skráðri einingu í þeim tilgangi að öðlast skráningu á hlutabréfamarkaði. Þó að eining á almennum markaði, sem er útefandi, sé samkvæmt lögum talin móðurfélag og einkarekna einingin sé talin dótturfélag, er dótturfélagið samkvæmt lögum í raun yfirtökuaðilinn ef það hefur ákvörðunarrétt til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu lögákveðna móðurfélagsins í þeim tilgangi að hljóta ávinning af starfsemi þess. Venjulega er yfirtökuaðilinn stærri einingin en þó benda málavextir og aðstæður við sameiningu stundum til þess að smærri eining yfirtaki stærri einingu. Leiðbeiningar um færslu andhverfra yfirtaka er að finna í liðum B1–B15 í viðbæti B.
- 22 Þegar ný eining er mynduð til útgáfu eiginfjárgerninga til að koma til leiðar sameiningu fyrirtækja skal ein af einingunum í sameiningunni, sem var til fyrir sameininguna, ákvörðuð sem yfirtökuaðili á grundvelli þeirra gagna sem til staðar eru.
- 23 Á sambærilegan hátt skal, þegar sameining fyrirtækja tekur til fleiri en tveggja eininga sem sameinast, ein af einingunum í sameiningunni sem var til fyrir sameininguna ákvörðuð sem yfirtökuaðili á grundvelli gagna sem til staðar eru. Við ákvörðun yfirtökuaðila í slíkum tilvikum skal m.a. taka tillit til þess hver af einingunum sem sameinast hóf sameininguna og hvort eignir eða tekjur einnar af einingunum séu umtalsvert meiri en hinna.
- Kostnaðarverð sameiningar fyrirtækja**
- 24 Yfirtökuaðili skal meta kostnaðarverð sameiningar fyrirtækja sem samtölu:
- a) gangvirðis, á viðskiptadegi, eigna sem eru afhentar, skulda sem stofnað er til eða eru yfirteknar og eiginfjárgerninga sem yfirtökuaðili gefur út í skiptum fyrir yfirráð í hinum yfirtekna aðila, auk
- b) kostnaðar sem tengja má beint við sameiningu fyrirtækjanna.
- 25 Yfirtökudagur er dagurinn sem yfirtökuaðili öðlast í reynd yfirráð yfir yfirtekna aðilanum. Þegar þetta gerist í einum viðskiptum er viðskiptadagurinn sá sami og yfirtökudagurinn. Sameining fyrirtækja getur þó falið í sér fleiri en ein viðskipti t.d. þegar hún gerist með hlutabréfakaupum í áföngum. Þegar þetta gerist:
- a) er kostnaðarverð sameiningar samtala kostnaðarverðs einstöku viðskiptanna og
- b) viðskiptadagur er dagur sérhverra viðskipta (þ.e. dagurinn sem hver einstök fjárfesting er færð í reikningsskil yfirtökuaðila) en yfirtökudagur er dagurinn sem yfirtökuaðili öðlast yfirráð yfir yfirtekna aðilanum.

- 26 Eignir sem eru afhentar og skuldir sem stofnað er til eða yfirtökuaðili yfirtekur í skiptum fyrir yfirráð yfir yfirtekna aðilanum skulu skv. 24. lið metnar á gangvirði á viðskiptadegi. Þegar greiðslu hluta eða alls kostnaðarverðs við sameiningu fyrirtækja er frestað skal því gangvirði frestaða þáttarins ákvarðað með því að afvaxta upphæðirnar sem greiða skal að núvirði þeirra á viðskiptadegi, að teknu tilliti til yfirverðs eða undirverðs em vænta má við greiðslu.
- 27 Opinbert verð á viðskiptadegi á skráðum eiginfjárgerningi er besta vísbendingin um gangvirði gerningsins og skal nota það, nema í undantekningartilvikum. Önnur gögn og matsaðferðir skulu einungis teknar til athugarar í undantekningartilvikum þegar yfirtökuaðili getur sýnt fram á að opinbert verð á viðskiptadegi sé óáreiðanleg vísbending um gangvirði og að önnur gögn og matsaðferðir veiti áreiðanlegra mat á gangvirði eiginfjárgernings. Opinbert verð á viðskiptadegi er aðeins óáreiðanleg vísbending þegar það hefur orðið fyrir áhrifum vegna takmarkaðra viðskipta á markaði. Ef opinbert verð á viðskiptadegi er óáreiðanleg vísbending eða ef opinbert verð er ekki til fyrir eiginfjárgerninga sem yfirtökuaðili gefur út er t.d. hægt að meta gangvirði þeirra gerninga með hliðsjón af hlutfalli þeirra af gangvirði yfirtökuaðila eða með hliðsjón af hlutfalli þeirra af gangvirði yfirtekna aðilans eftir því hvort er greinilegra. Gangvirði peningalegra eigna, sem afhentar eru eigendum eigin fjár yfirtekna aðilans í stað eiginfjárgerninga, á viðskiptadegi getur einnig gefið vísbendingu um heildargangvirðið sem yfirtökuaðili greiðir í skiptum fyrir yfirráð yfir yfirtekna aðilanum. Í öllum tilvikum þarf að kanna allar hliðar sameiningarinnar, þ.m.t. allar þættir sem hafa áhrif á samningaviðræður. Frekari leiðbeiningar um ákvörðun gangvirðis eiginfjárgerninga eru settar fram í IAS-staðli 39 *fjármálagerningar: færsla og mat*.
- 28 Í kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja felast skuldir sem stofnað er til eða yfirtökuaðili yfirtekur í skiptum fyrir yfirráð yfir yfirtekna aðilanum. Tap í framtíðinni eða annar kostnaður sem vænta má að stofnað verði til vegna sameiningar eru ekki skuldir sem stofnað er til eða yfirteknar eru af yfirtökuaðila í skiptum fyrir yfirráð yfir yfirtekna aðilanum og eru þess vegna ekki teknar með sem hluti af kostnaðarverði sameiningarinnar.
- 29 Í kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja felst allur kostnaður sem tengja má beint við sameininguna s.s. sérfræðiþóknun til endurskoðenda, lögfræðinga, matsmanna og annarra ráðgjafa við að koma sameiningunni í framkvæmd. Almennur stjórnunarkostnaður, þ.m.t. kostnaður við rekstur deildar sem sér um yfirtökur og annar kostnaður sem ekki er hægt að tengja beint við tiltekna sameiningu sem verið er að færa er ekki talinn til kostnaðarverðs sameiningarinnar heldur er hann færður sem gjöld þegar til hans er stofnað.
- 30 Kostnaður við að skipuleggja og gefa út fjárskuldir er óaðskiljanlegur hluti af útgáfu fjárskulda, jafnvel þegar fjárskuldirnar eru gefnar út til að koma sameiningu fyrirtækja til leiðar, fremur en kostnaður sem tengja má beint við sameininguna. Þess vegna skulu einingar ekki telja slíkan kostnað til kostnaðarverðs sameiningar fyrirtækja. Slíkur kostnaður skal innifalinn í upphaflegu mati á skuldinni í samræmi við IAS-staðal 39.
- 31 Á sama hátt er kostnaður við að gefa út eiginfjárgerninga óaðskiljanlegur hluti af útgáfu eiginfjárgerninga, jafnvel þegar eiginfjárgerningarnir eru gefnir út til að koma sameiningu fyrirtækja til leiðar, fremur en kostnaður sem tengja má beint við sameininguna. Þess vegna skulu einingar ekki telja slíkan kostnað til kostnaðarverðs sameiningar fyrirtækja. Slíkur kostnaður kemur til lækkunar á söluhagnaði af útgáfu eiginfjárgerninga í samræmi við IAS-staðal 32, *fjármálagerningar: framsetning*.

Leiðréttingar á kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja, sem tengist framtíðaratburðum

- 32 Þegar samningur um sameiningu fyrirtækja kveður á um leiðréttingu á kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja sem tengist framtíðaratburðum skal yfirtökuaðili telja fjárhæð leiðréttingarinnar með í kostnaðarverði sameiningarinnar á yfirtökudegi ef leiðréttingin er líkleg og unnt er að meta hana á áreiðanlegan hátt.
- 33 Í samningi um sameiningu fyrirtækja má gera ráð fyrir leiðréttingum á kostnaðarverði sameiningarinnar sem tengjast einum eða fleiri framtíðaratburðum. Leiðrétting kann t.d. að vera háð því að ákveðnu hagnaðarstigi sé viðhaldið eða náð á framtíðartímabilum eða því að markaðsverði gerninga, sem gefnir eru út, sé viðhaldið. Venjulega er hægt að meta fjárhæð slíkra leiðréttinga við upphaflega færslu sameiningarinnar án þess að draga úr áreiðanleika upplýsinganna jafnvel þótt einhver óvissa ríki. Ef framtíðaratburðirnir gerast ekki eða endurskoða þarf matið er kostnaðarverð sameiningar fyrirtækjanna leiðrétt í samræmi við það.
- 34 Þegar samningur um sameiningu fyrirtækja kveður á um slíka leiðréttingu er sú leiðrétting ekki talin með í kostnaðarverði sameiningarinnar við upphaflega færslu sameiningarinnar ef hún er annaðhvort ekki líkleg eða ekki er unnt að meta hana á áreiðanlegan hátt. Ef leiðréttingin verður síðan líkleg og unnt er að meta hana með áreiðanlegum hætti skal farið með viðbótarendurgjaldið sem leiðréttingu á kostnaðarverði sameiningarinnar.

- 35 Við sumar aðstæður er gerð krafa um að yfirtökuaðilinn greiði seljandanum bætur síðar vegna lækkunar á virði eigna sem afhentar eru, eiginfjárgerninga sem gefnir eru út eða skulda sem stofnað er til eða yfirtökuaðilinn yfirtækur í skiptum fyrir yfírráð yfir yfirtekna aðilanum. Þetta á t.d. við þegar yfirtökuaðilinn ábyrgist markaðsverð eiginfjár- eða skuldagerninga, sem eru gefnir út sem hluti af kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja, og þess er krafist að hann gefi út fleiri eiginfjár- eða skuldagerninga til að ná aftur því kostnaðarverði sem var ákvarðað upphaflega. Í slíkum tilvikum er engin hækkun á kostnaðarverði við sameiningu fyrirtækja færð. Þegar um er að ræða eiginfjárgerninga er gangvirði viðbótargreiðslunnar jafnað saman með jafnri lækkun á virði gerninganna sem upphaflega voru gefnir út. Þegar um er að ræða skuldagerninga telst viðbótargreiðslan vera lækkun á yfirverði eða hækkun á undirverði upphaflegu útgáfunnar.

Skipting kostnaðarverðs sameiningar fyrirtækja á eignirnar sem eru yfirteknar og skuldir og óvissar skuldir sem eru yfirteknar

- 36 Yfirtökuaðili skal á yfirtökudegi skipta kostnaðarverði við sameiningu fyrirtækja með því að færa aðgreinanlegar eignir, skuldir og óvissar skuldir yfirtekna aðilans, sem uppfylla færsluskilyrðin í 37.lið, á gangvirði þann dag, að undanskildum fastafjármunum (eða ráðstöfunarflokkum) sem eru skilgreindir sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5, *fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi*, en þá skal færa á gangvirði að frádregnum kostnaði við sölu. Mismunur á kostnaðarverði við sameiningu fyrirtækja og hlutdeild yfirtökuaðila í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda, sem þannig eru færðar, skal færa í samræmi við 51.-57. lið.
- 37 Yfirtökuaðili skal aðeins færa aðgreinanlegar eignir, skuldir og óvissar skuldir á yfirtökudegi sérstaklega ef þær uppfylla eftirfarandi skilyrði á þeim degi:
- þegar um er að ræða eign sem er ekki *óefnisleg eign* sé líklegt að tengdur efnahagslegur framtíðarávinningur muni renna til yfirtökuaðilans og hægt sé að meta gangvirði hennar með áreiðanlegum hætti,
 - þegar um er að ræða skuld, sem er ekki óviss skuld, sé líklegt að útstreymi verðmæta, þ.e. efnahagslegs ávinnings, verði nauðsynlegt til að gera upp skuldbindinguna og hægt sé að meta gangvirði hennar með áreiðanlegum hætti,
 - þegar um er að ræða óefnislega eign eða óvissa skuld sé hægt að meta gangvirði hennar með áreiðanlegum hætti.
- 38 Rekstrarreikningur yfirtökuaðilans skal ná yfir hagnað og tap yfirtekna aðilans eftir yfirtökudag með því taka með tekjur og gjöld yfirtekna aðilans sem byggjast á kostnaðarverði yfirtökuaðilans vegna sameiningar fyrirtækjanna. Kostnaður við afskriftir sem tekinn er með í rekstrarreikning yfirtökuaðila eftir yfirtökudag og tengist afskrifanlegum eignum yfirtekna aðilans skal t.d. byggður á gangvirði afskrifanlegu eignanna á yfirtökudegi, þ.e. kostnaðarverði þeirra fyrir yfirtökuaðilann.
- 39 Beiting kaupaðferðarinnar hefst á yfirtökudegi sem er dagurinn sem yfirtökuaðili öðlast í reynd yfírráð yfir yfirtekna aðilanum. Vegna þess að yfírráð eru ákvörðunarréttur til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu einingar eða fyrirtækis í þeim tilgangi að hljóta ávinning af starfsemi þess er ekki nauðsynlegt að viðskiptum sé lokið eða þau frágengin lagalega áður en yfirtökuaðili öðlast yfírráðin. Litið skal til allra viðeigandi málavaxta og aðstæðna við sameiningu fyrirtækja við mat á því hvenær yfirtökuaðili hefur öðlast yfírráð.
- 40 Vegna þess að yfirtökuaðili færir aðgreinanlegar eignir, skuldir og óvissar skuldir yfirtekna aðilans sem uppfylla færsluskilyrðin í 37. lið á gangvirði yfirtökudags er hlutdeild minnihluta í yfirtekna aðilanum tilgreind sem hlutfall minnihlutans af hreinu gangvirði þeirra liða. Í liðum B16 og B17 í viðbæti B eru leiðbeiningar um ákvörðun gangvirðis aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda yfirtekna aðilans í þeim tilgangi að skipta kostnaðarverði við sameiningu fyrirtækja.
- Aðgreinanlegar eignir og skuldir yfirtekna aðila*
- 41 Í samræmi við 36. lið færir yfirtökuaðili, sem hluta af því að skipta kostnaðarverði sameiningar, sérstaklega aðeins aðgreinanlegar eignir, skuldir og óvissar skuldir yfirtekna aðilans sem voru til staðar á yfirtökudegi og uppfylla færsluskilyrðin í 37. lið. Af þeim sökum:
- skal yfirtökuaðili aðeins færa skuldir vegna stöðvunar eða samdráttar í starfsemi yfirtekna aðilans sem hluta af því að skipta kostnaðarverði sameiningar þegar skuld hvílir á yfirtekna aðilanum á yfirtökudegi vegna endurskipulagningar sem var færð í samræmi við IAS-staðal 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*, og

- b) skal yfirtökuaðili, þegar hann skiptir kostnaðarverði sameiningar, ekki færa skuldir vegna taps í framtíðinni eða annan kostnað sem vænta má að stofnað verði til vegna sameiningar fyrirtækjanna.
- 42 Greiðsla sem eining er sammingsbundin til að inna af hendi t.d. til starfsmanna eða birgja sinna ef hún er yfirtekin við sameiningu fyrirtækja er núverandi skuldbinding einingarinnar sem telst óviss skuld þangað til það verður líklegt að sameining fyrirtækja muni eiga sér stað. Einingin færir sammingskyldu sem skuld í samræmi við IAS-staðal 37 þegar sameining fyrirtækja verður líkleg og hægt er að meta skuldina með áreiðanlegum hætti. Þess vegna færir yfirtökuaðilinn skuld yfirtekna aðilans, þegar sameiningu fyrirtækja er leidd til lykta sem hluta af skiptingu kostnaðarverðs sameiningarinnar.
- 43 Endurskipulagningaráætlun yfirtökuaðila sem er háð því að hann sé yfirtekin við sameiningu fyrirtækja er þó ekki núverandi skuldbinding yfirtekna aðilans rétt fyrir sameiningu fyrirtækja. Hún er ekki heldur óviss skuld yfirtekna aðilans rétt fyrir sameiningu vegna þess að hún er ekki möguleg skuldbinding sem verður til vegna atburðar í fortíðinni sem verður aðeins staðfestur ef einn eða fleiri óvissir framtíðaratburðir eiga sér stað eða ekki og lúta ekki alfarið yferráðum yfirtekna aðilans. Þess vegna skal yfirtökuaðili ekki færa skuld fyrir slíkar endurskipulagningaráætlanir sem hluta af því að skipta kostnaðarverði sameiningar.
- 44 Aðgreinanlegar eignir og skuldir sem eru færðar í samræmi við 36. lið taka til allra eigna og skulda yfirtekna aðilans sem yfirtökuaðili kaupir eða yfirtekur, þ.m.t. allar fjáreignir og fjárskuldir. Þær geta líka tekið til eigna og skulda sem hafa ekki verið færðar áður í reikningsskil yfirtekna aðilans, t.d. vegna þess að þær uppfylltu ekki skilyrði um færslu fyrir yfirtökuna. Skattaávilnun sem stafar af skattalegu tapi yfirtekna aðilans, sem hann færði ekki fyrir sameiningu fyrirtækjanna, uppfyllir færsluskilyrði sem aðgreinanleg eign í samræmi við 36. lið ef líklegt er að yfirtökuaðili fái skattskyldan hagnað í framtíðinni sem hægt er að jafna ófærðu skattaávilnuninni á móti.

Óefnislegar eignir yfirtekna aðila

- 45 Yfirtökuaðili færir sérstaklega óefnislega eign yfirtekna aðilans á yfirtökudegi í samræmi við 37. lið einungis ef hún uppfyllir skilgreininguna á óefnislegri eign í IAS-staðli 38, *óefnislegar eignir*, og hægt er að meta gangvirði hennar með áreiðanlegum hætti. Þetta merkir að yfirtökuaðili færir sem eign yfirstandandi rannsóknar- og þróunarverkefni yfirtekna aðilans, aðgreinda frá viðskiptavild, ef verkefnið samræmist skilgreiningunni á óefnislegri eign og hægt er að meta gangvirði þess á áreiðanlegan hátt. Í IAS-staðli 38 eru leiðbeiningar um þá ákvörðun hvort hægt er að meta gangvirði óefnislegrar eignar sem yfirtekin er við sameiningu fyrirtækja með áreiðanlegum hætti.
- 46 Ópeningaleg eign sem er ekki í hlutkenndu formi verður að vera aðgreinanleg til að falla að skilgreiningu á óefnislegri eign. Eign uppfyllir aðeins skilyrði um aðgreinanleika í skilgreiningunni á óefnislegri eign í samræmi við IAS-staðal 38 ef hún:
- er aðgreinanleg, þ.e. hægt er að aðgreina eða kljúfa hana frá einingunni og selja, yfirfæra, veita leyfi fyrir henni, leigja hana eða láta í skiptum, ýmist eina og sér eða ásamt tengdum samningi, eign eða skuld eða
 - verður til vegna sammingsbundinna eða annarra lagalegra réttinda óháð því hvort þau réttindi eru yfirfæranleg eða aðgreinanleg frá einingunni eða frá öðrum réttindum og skyldum.

Óvissar skuldir yfirtekna aðila

- 47 Í 37. lið er tilgreint að yfirtökuaðili færir aðeins óvissa skuld yfirtekna aðilans sérstaklega sem hluta af því að skipta kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja ef hægt er að meta gangvirði hennar með áreiðanlegum hætti. Ef ekki er hægt að meta gangvirði hennar með áreiðanlegum hætti:
- hefur það áhrif á fjárhæðina sem færð er sem viðskiptavild eða færð í samræmi við 56. lið og
 - yfirtökuaðili skal birta þær upplýsingar um óvissu skuldina sem gerð er krafa um að birtar séu í IAS-staðli 37.
- Í 1. lið liðar B16 í viðbæti B eru leiðbeiningar um ákvörðun gangvirðis óvissrar skuldar.

- 48 Eftir upphaflega færslu skal yfirtökuaðili meta óvissar skuldir sem eru færðar sérstaklega í samræmi við 36. lið við þeirri fjárhæð sem er hærrí:
- fjárhæðinni sem væri færð í samræmi við IAS-staðal 37, og

- b) fjárhæðinni sem var færð upphaflega að frádregnum samsöfnuðum afskriftum, þar sem við á, færðum í samræmi við IAS-staðal 18, *reglulegar tekjur*.
- 49 Krafan í 48. lið gildir ekki um samninga sem færðir eru í samræmi við IAS-staðal 39. Þó eru lánaskuldbindingar utan gildissviðs IAS-staðals 39 sem eru ekki skuldbindingar um að veita lán undir markaðsvöxtum, sem eru færðar sem óvissar skuldir yfirtekna aðilans, ef ekki er líklegt á yfirtökudegi að ústreymi verðmæta, þ.e. efnahagslegs ávinnings, verði nauðsynlegt til að gera upp skuldbindinguna eða ef ekki er hægt að meta fjárhæð skuldbindingarinnar með áreiðanlegum hætti. Slík lánaskuldbinding er aðeins færð sérstaklega í samræmi við 37. lið sem hluti af því að skipta kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja ef hægt er að meta gangvirði hennar með áreiðanlegum hætti.
- 50 Óvissar skuldir sem færðar eru sérstaklega sem hluti af því að skipta kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja eru utan gildissviðs IAS-staðals 37. Yfirtökuaðili skal þó gefa þær upplýsingar um þessar óvissu skuldir, sem gerð er krafa um að birtar séu í IAS-staðli 37, fyrir hvern flokk reiknaðra skuldbindinga.

Viðskiptavild

- 51 Yfirtökuaðili skal á yfirtökudegi:
- a) færa viðskiptavild, sem yfirtekin er við sameiningu fyrirtækja, sem eign og
- b) meta þá viðskiptavild upphaflega á kostnaðarverði sem er umfram kostnaðarverð sameiningar fyrirtækjanna og er herra en hlutdeild yfirtökuaðila í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda sem færðar eru í samræmi við 36. lið
- 52 Viðskiptavild sem yfirtekin er við sameiningu fyrirtækja sýnir greiðslu frá yfirtökuaðila vegna ætlaðs efnahagslegs ávinnings í framtíðinni af eignum sem ekki er hægt að aðgreina né færa.
- 53 Að því marki sem aðgreinanlegar eignir, skuldir eða óvissar skuldir yfirtekna aðilans uppfylla ekki skilyrðin í 37. lið um sérstaka færslu á yfirtökudegi hefur það áhrif á fjárhæðina sem færð er sem viðskiptavild (eða færð í samræmi við 56. lið) þetta er vegna þess að viðskiptavild er metin sem afgangsverð kostnaðarverðs við sameiningu fyrirtækja eftir færslu aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda yfirtekna aðilans.
- 54 Eftir upphaflega færslu skal yfirtökuaðili meta viðskiptavild sem yfirtekin er við sameiningu fyrirtækja á kostnaðarverði að frádregnu uppsöfnuðu virðisrýrnunartapi.
- 55 Viðskiptavild, sem yfirtekin er við sameiningu fyrirtækja, skal ekki afskrifuð. Þess í stað skal yfirtökuaðili prófa hana með tilliti til virðisrýrnunar, árlega eða oft, ef atburðir eða breytingar á aðstæðum benda til þess að virði hennar hafi rýrnað, í samræmi við IAS-staðal 36, *virðisrýrnun eigna*.

Hlutdeild yfirtökuaðilans í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda yfirtekna aðila umfram kostnaðarverð

- 56 Ef hlutdeild yfirtökuaðila í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda, sem færðar eru í samræmi við 36. lið, er hærri en kostnaðarverð sameiningar fyrirtækja skal yfirtökuaðili:
- a) endurgera aðgreiningu og endurmat aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda yfirtekna aðilans og mat á kostnaðarverði sameiningarinnar og
- b) færa mögulega umframfjárhæð strax í rekstrarreikning að loknu þessu endurmati.
- 57 Hagnaður, sem færður er í samræmi við 56. lið, gæti falist í einum eða fleiri af eftirfarandi þáttum:
- a) skekkjum við mat á gangvirði annaðhvort kostnaðarverðs sameiningarinnar eða aðgreinanlegra eigna, skulda eða óvissra skulda yfirtekna aðilans. Hugsanlegur kostnaður í framtíðinni, sem verður til vegna yfirtekna aðila og hefur ekki komið á réttan hátt fram í gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda yfirtekna aðilans, er möguleg orsök slíkra skekkna,
- b) kröfu í reikningsskilastaðli um að meta yfirteknar, aðgreinanlegar, hreinar eignir á fjárhæð sem er ekki gangvirði en er meðhöndluð eins og hún sé gangvirði í þeim tilgangi að skipta kostnaðarverði sameiningar. Þess er t.d. krafist í leiðbeiningunum í viðbæti B um ákvörðun gangvirðis aðgreinanlegra eigna og skulda yfirtekna aðilans að fjárhæðin, sem er ráðstafað á skattinneignir og skuldir, sé óafvöxtuð,

- c) fyrirfram ákveðnum hagstæðum kaupum.

Sameining fyrirtækja sem fer fram í áföngum

- 58 Sameining fyrirtækja getur falið í sér fleiri en ein viðskipti, t.d. þegar hún gerist með hlutabréfakaupum í áföngum. Ef svo er skal yfirtökuaðili fara sérstaklega með sérhver viðskipti og nota kostnaðarverð viðskiptanna og upplýsingar um gangvirði á viðkomandi viðskiptadegi til að ákvarða fjárhæð viðskiptavildar sem tengd er viðskiptunum. Þetta leiðir til samanburðar í áföngum á kostnaðarverði einstakra fjárfestinga og hlutdeild yfirtökuaðila í gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda í hverjum áfanga fyrir sig.
- 59 Þegar sameining fyrirtækja fer fram í fleiri en einum viðskiptum kann gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda yfirtekna aðilans að vera mismunandi eftir dagsetningu hverra viðskipta fyrir sig. Vegna þess að:
- a) aðgreinanlegar eignir, skuldir og óvissar skuldir yfirtekna aðilans eru venju samkvæmt endurgerðar miðað við gangvirðið á hverjum viðskiptadegi til að ákvarða fjárhæð viðskiptavildar sem tengist hverjum viðskiptum og
- b) aðgreinanlegar eignir, skuldir og óvissar skuldir yfirtekna aðilans verður yfirtökuaðili síðan að færa á gangvirði þeirra á yfirtökudegi,

leiðréttingar á því gangvirði, sem tengist fyrri hlutdeild yfirtökuaðilans, eru endurmat og skulu þær færðar sem slíkar. Vegna þess að þetta endurmat verður við upphaflega færslu yfirtökuaðila á eignum, skuldum og óvissum skuldum yfirtekna aðilans þýðir það þó ekki að yfirtökuaðili hafi kosið að beita þeirri reikningsskilaaðferð að endurmeta þá liði eftir upphaflega færslu t.d. í samræmi við IAS-staðal 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*.

- 60 Áður en viðskipti uppfylla skilyrði um sameiningu fyrirtækja geta þau uppfyllt skilyrði sem fjárfesting í hlutdeildarfélagi og verið færð í samræmi við IAS-staðal 28, *fjárfestingar í hlutdeildarfélögum*, með hlutdeildaraðferð. Ef svo er hefur gangvirði aðgreinanlegra, hreinna eigna aðilans sem fjárfest er í sérhvern fyrri viðskiptadag verið ákvarðað áður við beitingu hlutdeildaraðferðarinnar á fjárfestinguna.

Upphafleg færsla ákveðin til bráðabirgða

- 61 Upphafleg færsla sameiningar fyrirtækja felur í sér auðkenningu og ákvörðun gangvirðis sem ráðstafa skal á aðgreinanlegar eignir, skuldir og óvissar skuldir yfirtekna aðilans og kostnaðarverð sameiningarinnar.
- 62 Ef aðeins er hægt að ákvarða upphaflega færslu vegna sameiningar fyrirtækja til bráðabirgða þegar tímabilinu, sem sameiningunni var komið til leiðar á, lýkur annaðhvort vegna þess að aðeins er hægt að meta gangvirðið, sem á að ráðstafa á aðgreinanlegar eignir, skuldir eða óvissar skuldir yfirtekna aðilans eða kostnaðarverð sameiningarinnar, til bráðabirgða, skal yfirtökuaðili nota þessar bráðabirgðatölur við færslu sameiningarinnar. Yfirtökuaðili skal færa leiðréttingar á þessum bráðabirgðagildum vegna loka á upphaflegum færslum:
- a) innan tólf mánaða frá yfirtökudegi og
- b) frá yfirtökudegi. Þess vegna:
- i. skal bókfærð fjárhæð aðgreinanlegrar eignar, skuldar eða óvissrar skuldar, sem er færð eða leiðrétt vegna loka á upphaflegum færslum, reiknuð eins og gangvirði hennar á yfirtökudegi hafi verið fært frá þeim degi,
- ii. skal viðskiptavild eða hagnaður, sem er færður í samræmi við 56. lið, leiðréttur frá yfirtökudegi með fjárhæð sem er jöfn leiðréttingunni á gangvirði aðgreinanlegrar eignar, skuldar eða óvissrar skuldar á yfirtökudegi sem verið er að færa eða leiðrétta.
- iii. skulu samanburðarupplýsingar, sem eru settar fram fyrir tímabil áður en upphaflegri færslu vegna sameiningarinnar er lokið, settar fram eins og upphaflegri færslu hafi verið lokið frá yfirtökudegi. Þetta tekur til viðbótarafskrifta fastafjármuna eða óefnislegra eigna eða annarra viðbótaráhrifa af hagnaði eða tapi sem færð eru vegna loka upphaflegrar færslu.

Leiðréttingar eftir að upphaflegri færslu er lokið

- 63 Leiðréttingar á upphaflegri færslu vegna sameiningar fyrirtækis eftir að upphaflegu færslunni er lokið skulu aðeins færðar til að leiðrétta skekkju í samræmi við IAS-staðal 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*, nema eins og tilgreint er í 33., 34. og 65. lið Leiðréttingar á upphaflegri færslu vegna sameiningar fyrirtækja eftir að færslunni er lokið skulu ekki færðar vegna áhrifa breytinga á mati. Áhrif breytingar á mati skulu í samræmi við IAS-staðal 8 færð á yfirstandandi og síðari tímabilum.
- 64 Í IAS-staðli 8 er þess krafist að eining færi leiðréttingu á skekkju afturvirk og setji fram reikningsskil eins og skekkjan hafi aldrei átt sér stað með því að endurgera samanburðarupplýsingar fyrir fyrri tímabil þegar skekkjan átti sér stað. Af þeim sökum skal bókfærð fjárhæð aðgreinanlegrar eignar, skuldar eða óvissrar skuldar yfirtekna aðilans, sem er færð eða leiðrétt vegna leiðréttingar á skekkju, reiknuð eins og gangvirði eða leiðrétt gangvirði hennar á yfirtökudegi hafi verið fært frá þeim degi. Viðskiptavild eða mögulegur ágóði, sem er færður á fyrra tímabili í samræmi við 56. lið, skal leiðréttur afturvirk með fjárhæð sem er jöfn gangvirði aðgreinanlegrar eignar, skuldar eða óvissrar skuldar á yfirtökudegi (eða leiðréttingunni á gangvirði á yfirtökudegi) sem verið er að færa (eða leiðrétta).

Færsla frestaðra skattinneigna eftir að upphaflegri færslu er lokið

- 65 Ef mögulegur ávinningur vegna yfirfærslu á tekjuskattalegu tapi yfirtekens aðila eða aðrar frestaðar skattinneignir uppfylltu ekki skilyrðin í 37. lið um sérstaka færslu við upphaflega færslu vegna sameiningar fyrirtækja en var síðar innleystur skal yfirtökuaðili færa þann ávinning sem tekjur í samræmi við IAS-staðal 12, *tekjuskattar*. Auk þess skal yfirtökuaðilinn:
- lækka bókfærða fjárhæð viðskiptavildar miðað við þá fjárhæð sem hefði verið færð ef frestaða skattinneignin hefði verið færð sem aðgreinanleg eign á yfirtökudegi og
 - gjaldfæra lækkun á bókfærðri fjárhæð viðskiptavildar.

Þessi aðferð skal þó ekki leiða til myndunar umframfjárhæðar eins og lýst er í 56. lið né hækka fjárhæð hagnaðar sem hefur verið færður áður í samræmi við 56. lið

UPPLÝSINGAGJÖF

- 66 Yfirtökuaðili skal veita upplýsingar sem gera notendum reikningsskila hans kleift að meta eðli og fjárhagsleg áhrif af sameiningu fyrirtækja sem komið var til leiðar:
- á tímabilinu,
 - eftir dagsetningu efnahagsreiknings en áður en birting reikningsskilanna er heimiluð.
- 67 Til að koma reglunni í a-lið 66. liðar í framkvæmd skal yfirtökuaðili veita eftirfarandi upplýsingar um hverja sameiningu fyrirtækja sem komið var til leiðar á tímabilinu:
- nöfn og lýsingar á einingunum eða fyrirtækjunum sem sameinast.
 - yfirtökudag,
 - hlutfall yfirtekinna eiginfjárgerninga með atkvæðisrétti,
 - kostnaðarverð sameiningarinnar og lýsingu á kostnaðarþáttum, þ.m.t. kostnaður sem tengja má beint við sameininguna. Þegar eiginfjárgerningar eru gefnir út eða unnt er að gefa þá út sem hluta af kostnaðarverði skal einnig greina frá eftirfarandi:
 - fjöldi eiginfjárgerninga sem útgefnir eru eða unnt er að gefa út og
 - gangvirði þessara gerninga og grunninn til að ákvarða gangvirðið. Ef opinbert verð er ekki til fyrir gerningana á viðskiptadegi skal greina frá mikilvægum forsendum sem notaðar eru til að ákvarða gangvirðið. Ef opinbert verð er til á viðskiptadegi en var ekki notað sem grunnur til að ákvarða kostnaðarverð sameiningarinnar skal greina frá því ásamt: ástæðum þess að opinbert verð var ekki notað, aðferðinni og þeim mikilvægu forsendum sem notaðar voru til að setja virði á eiginfjárgerningana og heildarfjárhæð mismunarins á milli gildisins sem úthlutað var á eiginfjárgerningana og opinbers verðs þeirra.
 - allan rekstur sem einingin hefur ákveðið að ráðstafa vegna sameiningarinnar,

- f) fjárhæðir sem færðar eru á yfirtökudegi fyrir hvern flokk eigna, skulda og óvissra skulda yfirtekna aðilans og bókfærð fjárhæð sérhvers flokkanna ákvörðuð í samræmi við IFRS-staðla strax fyrir sameininguna, nema ógerlegt sé að greina frá þeim. Ef ógerlegt er að greina frá þeim skal greina frá því ásamt útskýringu á því hvers vegna svo er,
- g) umframfjárhæð sem færð er í rekstrarreikning í samræmi við 56. lið og liðinn í rekstrarreikningnum sem umframfjárhæð er færð í,
- h) lýsingu á þáttunum sem stuðluðu að kostnaðarverði sem leiðir til færslu viðskiptavildar – lýsingu á sérhverri óefnislegri eign sem var ekki færð aðgreind frá viðskiptavild og útskýringu á því hvers vegna ekki var hægt að meta gangvirði óefnislegu eignarinnar á áreiðanlegan hátt – eða lýsingu á eðli umframfjárhæðar sem er færð í rekstrarreikning í samræmi við 56. lið,
- i. fjárhæð hagnaðar eða taps yfirtekna aðila frá yfirtökudegi sem tekin er með í hagnað eða tap yfirtökuaðilans á tímabilinu nema ógerlegt sé að greina frá henni. Ef ógerlegt er að greina frá þeirri fjárhæð skal greina frá því ásamt útskýringu á því hvers vegna svo er.
- 68 Upplýsingarnar, sem gerð er krafa um að séu birtar í 67. lið, skulu dregnar saman fyrir sameiningu fyrirtækja sem komið var til leiðar á reikningsskilatímabilinu og eru óverulegar hver um sig.
- 69 Ef upphafleg færsla vegna sameiningar fyrirtækja, sem komið var til leiðar á tímabilinu, var aðeins ákvörðuð til bráðabirgða, eins og lýst er í 62. lið, skal taka það fram ásamt útskýringu á því hvers vegna svo er.
- 70 Til að koma reglunni í a-lið 66. liðar í framkvæmd skal yfirtökuaðili veita eftirfarandi upplýsingar nema það sé ógerlegt:
- a) tekjur sameinuðu einingarinnar á tímabilinu eins og yfirtökudagur hvers konar sameiningar fyrirtækja, sem komið var til leiðar á tímabilinu, hafi verið upphaf tímabilsins,
- b) hagnaður eða tap sameinuðu einingarinnar á tímabilinu eins og yfirtökudagur hvers konar sameiningar fyrirtækja, sem komið var til leiðar á tímabilinu, hafi verið upphaf tímabilsins.
- Ef ógerlegt er að greina frá þessum upplýsingum skal greina frá þeirri staðreynd ásamt útskýringu á því hvers vegna svo er.
- 71 Til að koma reglunni í b-lið 66. liðar í framkvæmd skal yfirtökuaðili veita upplýsingarnar sem krafist er í 67. lið fyrir hverja sameiningu fyrirtækja sem komið var til leiðar eftir dagsetningu efnahagsreiknings en áður en birting reikningsskilanna er heimiluð nema ógerlegt sé að greina frá þeim. Ef ógerlegt er að greina frá einhverjum þessara upplýsinga skal greina frá þeirri staðreynd ásamt útskýringu á því hvers vegna svo er.
- 72 Yfirtökuaðili skal greina frá upplýsingum sem gera notendum reikningsskila hans kleift að meta fjárhagsleg áhrif hagnaðar, taps, leiðréttinga á skekkjum og annarra leiðréttinga sem færðar eru á yfirstandandi tímabili og tengjast sameiningu fyrirtækja sem komið var til leiðar á yfirstandandi eða fyrri tímabilum.
- 73 Til að koma reglunni í 72. lið í framkvæmd skal yfirtökuaðili veita eftirfarandi upplýsingar:
- a) fjárhæð og útskýringu á hagnaði eða tapi sem fært er á yfirstandandi tímabili sem:
- i. tengist aðgreinanlegum eignum eða skuldum eða óvissum skuldum sem yfirteknar eru við sameiningu fyrirtækja sem komið var til leiðar á yfirstandandi eða fyrri tímabili og
- ii. eru það stór, þess eðlis eða koma með slíku millibili að birting upplýsinga um þau hefur gildi til skilnings á rekstrarárangri sameinuðu einingarinnar,
- b) fjárhæðir og útskýringar á leiðréttingum á bráðabirgðagildunum sem færð voru á yfirstandandi tímabili ef upphafleg færsla vegna sameiningar fyrirtækja sem komið var til leiðar á næsta tímabili á undan var aðeins ákvörðuð til bráðabirgða við lok þess tímabils,
- c) upplýsingar um leiðréttingar á skekkjum sem krafist er að greint sé frá í IAS-staðli 8 fyrir hverja þá aðgreinanlega eign, skuld eða óvissa skuld yfirtekna aðilans eða breytingar á virði, sem ráðstafað er á þessa liði og yfirtökuaðili færir á yfirstandandi tímabili í samræmi við 63. og 64. lið.
- 74 Eining skal veita upplýsingar sem gera notendum reikningsskila hennar kleift að meta breytingar á bókfærðri fjárhæð viðskiptavildar á tímabilinu.

- 75 Til að koma reglunni í 74. lið í framkvæmd skal eining birta afstemmingu bókfærðrar fjárhæðar viðskiptavildar við upphaf og lok tímabilsins sem sýnir sérstaklega:
- a) heildarfjárhæð og uppsafnað virðisrýrnunartap við upphaf tímabilsins,
 - b) viðbótarviðskiptavild sem færð er á tímabilinu að undanskilinni viðskiptavild sem telst til ráðstöfunarflokks sem uppfyllir skilyrði um skilgreiningu að vera haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5,
 - c) leiðréttingar sem gerðar eru vegna síðari færslu frestaðra skattinneigna á tímabilinu í samræmi við 65. lið,
 - d) viðskiptavild sem telst til ráðstöfunarflokks sem skilgreindur er sem haldið til sölu í samræmi við IFRS-staðal 5 og viðskiptavild sem er afskráð á tímabilinu án þess að hafa áður verið talin til ráðstöfunarflokks sem er skilgreindur sem haldið til sölu,
 - e) virðisrýrnunartöp sem eru færð á tímabilinu í samræmi við IAS-staðal 36,
 - f) hreinan gengismun sem verður til á tímabilinu í samræmi við IAS-staðal 21, *áhrif gengisbreytinga erlendra gjaldmiðla*,
 - g) aðrar breytingar á bókfærðri fjárhæð á tímabilinu og
 - h) heildarfjárhæð og uppsafnað virðisrýrnunartap við lok tímabilsins.
- 76 Eining birtir upplýsingar um endurheimtanlega fjárhæð og virðisrýrnun viðskiptavildar í samræmi við IAS-staðal 36 til viðbótar við upplýsingarnar sem krafist er að séu birtar í e-lið 75. liðar.
- 77 Ef upplýsingarnar, sem krafist er að birtar séu í þessum IFRS-staðli, fullnægja ekki, við einhverjar aðstæður, þeim markmiðum, sem sett eru fram í 66., 72. og 74. lið, skal einingin birta viðbótarupplýsingar sem nauðsynlegar eru til að þau markmið náist.

BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI OG GILDISTÖKUDAGUR

- 78 Þessi IFRS-staðall skal gilda um færslu vegna sameiningar fyrirtækja þegar gildisdagsetning samnings er 31. mars 2004 eða síðar nema í þeim tilvikum sem kveðið er á um í 85. lið. Þessi IFRS-staðall skal líka gilda um færslu:
- a) viðskiptavildar, sem verður til vegna sameiningar fyrirtækja þegar gildisdagsetning samnings er 31. mars 2004 eða síðar eða
 - b) umframfjárhæðar í hlutdeild yfirtökuaðilans í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda yfirtækna aðilans umfram kostnaðarverð sameiningar fyrirtækja þegar gildisdagsetning samnings er 31. mars 2004 eða síðar.

Áður færð viðskiptavild

- 79 Eining skal beita þessum IFRS-staðli framvirkt frá upphafi fyrsta árstímabilsins, sem hefst 31. mars 2004 eða síðar, fyrir viðskiptavild sem yfirtekin var við sameiningu fyrirtækja þegar gildisdagsetning samnings var fyrir 31. mars 2004 og fyrir viðskiptavild sem verður til vegna hlutdeildar í sameiginlegri einingu sem fengin var fyrir 31. mars 2004 og var færð með beitingu hlutfallslegra samstæðureikningsskila. Því skal eining:
- a) hætta afskriftum slíkrar viðskiptavildar frá upphafi fyrsta árstímabils sem hefst 31. mars 2004 eða síðar,
 - b) fella brott bókfærða fjárhæð tengdrar, uppsafnaðrar afskriftar með samsvarandi lækkun á viðskiptavild við upphaf fyrsta árstímabils sem hefst 31. mars 2004 eða síðar og
 - c) gera virðisrýrnunarpróf á viðskiptavild í samræmi við IAS-staðal 36 (endurskoðaður 2004) frá upphafi fyrsta árstímabils sem hefst 31. mars 2004 eða síðar.
- 80 Ef eining færði áður viðskiptavild sem frádrátt frá eigin fé skal hún ekki færa þá viðskiptavild sem hagnað eða tap þegar hún ráðstafar hluta af eða öllu fyrirtækinu sem viðskiptavildin tengist eða þegar virði fjárskapandi einingar, sem viðskiptavildin tengist, rýrnar.

Áður færð neikvæð viðskiptavild

- 81 Bókfærð fjárhæð neikvæðrar viðskiptavildar við upphaf fyrsta árstímabils sem hefst 31. mars 2004 eða síðar sem varð annaðhvort til vegna:
- sameiningar fyrirtækja þar sem gildisdagsetning samnings var fyrir 31. mars 2004 eða
 - hlutdeildar í sameiginlegum rekstri sem fékkst fyrir 31. mars 2004 og var færð með beitingu hlutfallslegra samstæðureikningsskila,
- kal afskráð við upphaf þess tímabils með samsvarandi leiðréttingu á upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár.

Áður færðar óefnislegar eignir

- 82 Bókfærð fjárhæð liðar sem er flokkaður sem óefnisleg eign og annaðhvort:
- var yfirtekin við sameiningu fyrirtækja þegar gildisdagsetning samnings var fyrir 31. mars 2004 eða
 - verður til vegna hlutdeildar í sameiginlegum rekstri sem fékkst fyrir 31. mars 2004 og er færð með því að beita hlutfallslegum samstæðureikningsskilum,
- skal endurflokkuð sem viðskiptavild við upphaf fyrsta árstímabils sem hefst 31. mars 2004 eða síðar ef óefnislega eignin uppfyllir ekki á þeim degi skilyrðin um aðgreinanleika í IAS-staðli 38 (endurskoðaður 2004).

Fjárfestingar færðar samkvæmt hlutdeildaraðferð

- 83 Eining skal beita þessum IFRS-staðli fyrir fjárfestingar færðar samkvæmt hlutdeildaraðferð sem voru gerðar 31. mars 2004 eða síðar við færslu:
- yfirtekinar viðskiptavildar sem talin er með í bókfærðri fjárhæð þeirrar fjárfestingar. Þess vegna skulu afskriftir aðgreindrar viðskiptavildar ekki taldar með við ákvörðun hlutdeildar einingarinnar í hagnaði eða tapi félagsins sem fjárfest er í,
 - umframfjárhæðar sem talin er til bókfærðrar fjárhæðar fjárfestingar einingarinnar í hreinu gangvirði aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda félagsins, sem fjárfest er í, umfram kostnaðarverð fjárfestingarinnar. Þess vegna skal eining telja þá umframfjárhæð til tekna við ákvörðun hlutdeildar einingar í hagnaði eða tapi félagsins, sem fjárfest er í, á tímabilinu sem fjárfestingin er yfirtekin.
- 84 Fyrir fjárfestingar sem færðar eru með hlutdeildaraðferðinni og yfirteknar eru fyrir 31. mars 2004:
- skal eining beita þessum IFRS-staðli framvirkt frá upphafi fyrsta árstímabils sem hefst 31. mars 2004 eða síðar á yfirtekna viðskiptavild sem talin er til bókfærðrar fjárhæðar fjárfestingarinnar. Frá þeim degi skal eining því hætta að telja afskriftir viðskiptavildarinnar með við ákvörðun hlutdeildar einingarinnar í hagnaði eða tapi félagsins sem fjárfest er í,
 - skal eining afskrá neikvæða viðskiptavild sem talin er til bókfærðrar fjárhæðar fjárfestingarinnar við upphaf fyrsta árstímabils, sem hefst 31. mars 2004 eða síðar, með samsvarandi leiðréttingu á upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár.

Takmörkuð afturvirk beiting

- 85 Einingu er heimilt að beita kröfum þessa IFRS-staðals á viðskiptavild, sem er fyrir hendi eða er yfirtekin, og á sameiningu fyrirtækja, sem fer fram á gildistökuögunum sem settir eru fram í 78.-84. lið eða síðar, að því tilskildu:
- að virðismat og aðrar upplýsingar, sem nauðsynlegar eru til að beita IFRS-staðlinum á fyrri sameiningu fyrirtækja, hafi verið fengnar á þeim tíma sem hver sameining var upphaflega færð og
 - að einingin beiti einnig IAS-staðli 36 (endurskoðaður 2004) og IAS-staðli 38 (endurskoðaður 2004) framvirkt frá sömu dagsetningu og einingin hafi áður aflað virðismats og annarra upplýsinga, sem nauðsynlegar eru til að beita stöðlunum frá þeirri dagsetningu, þannig að ekki sé þörf á að ákvarða mat sem hefði þurft að framkvæma áður.

AFTURKÖLLUN ANNARRA YFIRLÝSINGA

- 86 Þessi IFRS-staðall kemur í stað IAS-staðals 22, *sameining fyrirtækja* (eins og hann var gefinn út 1998).

- 87 Þessi IFRS-staðall kemur í stað eftirfarandi túlkana:
- a) SIC-túlkunar 9, *sameining fyrirtækja - flokkað annaðhvort sem yfirtökur eða sameining hagsmuna*,
 - b) SIC-túlkunar 22, *sameining fyrirtækja – síðari leiðréttingar upphaflegrar færslu gangvirðis og viðskiptavildar* og
 - c) SIC-túlkunar 28, *sameining fyrirtækja - „viðskiptadagur“ og gangvirði eiginfjárgæringa*.

Viðbætur A

Skilgreiningar á hugtökum

Þessi viðbætur er óaðskiljanlegur hluti IFRS-staðalsins.

Yfirtökudagur	Dagurinn sem yfirtökuaðili öðlast í reynd yfiráð yfir yfirtekna aðilanum.
Gildisdagsetning samnings	Dagurinn sem efnislegt samkomulag næst milli aðilanna sem sameinast og, þegar um er að ræða einingar sem skráðar eru á almennum markaði, það tilkynnt almenningi. Þegar um er að ræða fjandsamlega yfirtöku er fyrsti dagur efnislegs samkomulags milli aðilanna, sem sameinast, dagurinn sem nægjanlegur fjöldi eigenda yfirtekna aðilans hefur samþykkt tilboð yfirtökuaðilans um að yfirtökuaðilinn öðlist yfiráð yfir yfirtekna aðilanum.
Fyrirtæki	Samþættur flokkur aðgerða og eigna sem stjórnað er í þeim tilgangi að tryggja: <ul style="list-style-type: none"> a) fjárfestum ávöxtun eða b) lægri kostnað eða annan efnahagslegan ávinning beint og í réttu hlutfalli við eign til tryggingataka eða þátttakenda. <p>Fyrirtæki samanstendur almennt af aðföngum, ferlum sem beitt er á aðföngin og afurðum sem verða til og eru, eða verða, notaðar til að skapa tekjur. Ef viðskiptavild er fyrir hendi í yfirfærðum flokki aðgerða og eigna skal gert ráð fyrir því að yfirfærði flokkurinn sé fyrirtæki.</p>
Sameining fyrirtækja	Það þegar aðskildar einingar eða fyrirtæki eru færð saman í eina einingu sem reikningsskil taka til.
Sameining fyrirtækja er tekur til eininga eða fyrirtækja sem lúta sameiginlegum yfiráðum.	Sameining fyrirtækja þar sem allar einingarnar eða fyrirtækin, sem sameinast, lúta að lokum yfiráðum sama aðila eða sömu aðila, bæði fyrir og eftir sameiningu fyrirtækjanna, og þau yfiráð eru ekki til bráðabirgða.
Óviss skuld	Óviss skuld merkir hið sama og í IAS-staðli 37, <i>reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir</i> , þ.e.: <ul style="list-style-type: none"> a) möguleg skuldbinding sem verður til vegna fyrri atburða og sem verður aðeins staðfest þegar einn eða fleiri óvissir framtíðaratburðir eiga sér stað eða ekki sem lúta ekki alfarið yfiráðum einingarinnar eða b) núverandi skuldbinding sem verður til vegna fyrri atburða en er ekki færð vegna þess að: <ul style="list-style-type: none"> i. ekki er líklegt að útstreymi verðmæta, þ.e. efnahagslegs ávinnings, verði nauðsynlegt til að gera upp skuldbindinguna eða ii. ekki er hægt að meta fjárhæð skuldbindingarinnar með áreiðanlegum hætti.
Yfiráð	Ákvörðunarréttur til að stjórna fjárhags- og rekstrarstefnu einingar eða fyrirtækis í þeim tilgangi að hljóta ávinning af starfsemi þess.
Viðskiptadagur	Þegar sameiningu fyrirtækja er komið til leiðar í stökum viðskiptum er viðskiptadagurinn einnig yfirtökudagurinn. Þegar sameining fyrirtækja felur í sér fleiri en ein viðskipti t.d. þegar hún gerist með hlutabréfakaupum í áföngum er viðskiptadagurinn dagurinn sem sérhver einstök fjárfesting er færð í reikningsskil yfirtökuaðilans.
Gangvirði	Fjárhæðin sem fengist fyrir eign eða gera mætti upp skuld með í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.

Viðskiptavild	Efnahagslegur ávinningur í framtíðinni sem verður til vegna eigna sem ekki er hægt að aðgreina og færa sérstaklega hverja um sig.
Óefnisleg eign	Óefnisleg eign merkir hið sama og í IAS-staðli 38, <i>óefnislegar eignir</i> , aðgreinanleg, ópeningaleg eign sem er ekki í hlutkenndu formi.
Samrekstur	Samrekstur merkir hið sama og í IAS-staðli 31, <i>reikningsskil hlutdeildar í samrekstri</i> , þ.e. sammingsbundið fyrirkomulag þar sem tveir eða fleiri aðilar stofna til efnahagslegrar starfsemi sem er háð sameiginlegri stjórnun.
Hlutdeild minnihluta	Sá hluti hagnaðar eða taps og hreinna eigna dótturfélags sem rekja má til eignarhlutdeildar sem er ekki beint eða óbeint í gegnum dótturfélög í eigu móðurfélagsins.
Gagnkvæm eining	Eining önnur en eining í eigu fjárfestis eins og t.d. gagnkvæmt tryggingafélag eða gagnkvæm samvinnueining sem veitir lægri kostnað eða annan efnahagslegan ávinning beint og í réttu hlutfalli við eign til tryggingataka eða þátttakenda.
Móðurfélag	Eining sem á eitt eða fleiri dótturfélög.
Líklegt	Meiri líkur en minni.
Eining sem reikningsskil taka til	Eining þar sem notendur reiða sig á almenn reikningsskil einingarinnar til öflunar upplýsinga sem gagnast þeim við ákvarðanatöku um skiptingu framleiðsluþátta. Eining sem reikningsskil taka til getur verið einstök eining eða hópur sem samanstendur af móðurfélagi og öllum dótturfélögum þess.
Dótturfélag	Eining, þ.m.t. óskráð eining eins og t.d. sameignarfélag, sem lýtur yfirráðum annarrar einingar (sem kallast móðurfélag).

Viðbætur B

Viðauki

Þessi viðbætur er óaðskiljanlegur hluti IFRS-staðlanna.

Andhverf yfirtaka

- B1 Eins og fram kemur í 21. lið er yfirtökuaðilinn við sumar sameiningar fyrirtækja, sem almennt eru nefndar andhverfar yfirtökur, sú eining sem átti eignarhlutina sem hafa verið yfirteknir og einingin sem er útgefandi er yfirtekni aðilinn. Þetta kann að eiga við t.d. þegar eining í einkaeigu kemur því í kring að hún er „yfirtekin“ af minni skráðri einingu á markaði í þeim tilgangi að öðlast skráningu á hlutabréfamarkaði. Þó að eining á almennum markaði, sem er útgefandi, sé samkvæmt lögum talin móðurfélag og einingin í einkaeigu sé talin dótturfélag, er dótturfélagið samkvæmt lögum í raun yfirtökuaðilinn ef það hefur ákvörðunarrétt til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu lögákveðna móðurfélagsins í þeim tilgangi að hljóta ávinning af starfsemi þess.
- B2 Eining skal beita leiðbeiningunum í liðum B3-B15 þegar hún færir andhverfa yfirtöku.
- B3 Við færslu andhverfar yfirtöku er skipting kostnaðarverðs við sameiningu fyrirtækja ákvarðað eins og það var á yfirtökudegi og gildir það ekki um viðskipti eftir sameininguna.

Kostnaðarverð sameiningar fyrirtækja

- B4 Þegar eiginfjárgæringar eru gefnir út sem hluti af kostnaðarverði við sameiningu fyrirtækja er þess krafist í 24. lið að kostnaðarverð sameiningarinnar taki til gangvirðis þeirra eiginfjárgæringa á viðskiptadegi. Í 27. lið er tekið fram að ef ekki er til áreiðanlegt opinbert verð er hægt að meta gangvirði eiginfjárgæringanna með því að vísa til gangvirðis yfirtökuaðilans eða gangvirðis yfirtækna aðilans hvort heldur sem er greinilegra.
- B5 Við andhverfa yfirtöku er litið svo á að stofnað hafi verið til kostnaðarverðs við sameiningu fyrirtækja af lögákveðna dótturfélaginu (þ.e. yfirtökuaðilanum að því er snertir reikningsskilin) í formi eiginfjárgæringa sem gefnir eru út til eigenda lögákveðna móðurfélagsins (þ.e. yfirtækna aðilans að því er snertir reikningsskilin). Ef opinbert verð eiginfjárgæringa lögákveðna dótturfélagsins er notað til að ákvarða kostnaðarverð sameiningarinnar skal framkvæma útreikning til að ákvarða fjölda eiginfjárgæringa sem lögákveðna dótturfélagið yrði að hafa gefið út til að gefa eigendum lögákveðna móðurfélagsins sömu hlutfallslegu eignarhlutdeild í sameinuðu einingunni og þeir eiga í sameinuðu einingunni vegna andhverfu yfirtökunnar. Gangvirði fjölda eiginfjárgæringa sem þannig er reiknað skal notað sem kostnaðarverð sameiningarinnar.
- B6 Ef gangvirði eiginfjárgæringa lögákveðna dótturfélagsins er ekki greinilegt skal heildargangvirði allra útgefna eiginfjárgæringa lögákveðna móðurfélagsins fyrir sameiningu fyrirtækjanna vera notað sem grundvöllur ákvörðunar kostnaðarverðs sameiningarinnar.

Gerð og framsetning samstæðureikningsskila

- B7 Samstæðureikningsskil sem gerð eru í kjölfar andhverfar yfirtöku skulu gefin út á nafni lögákveðna móðurfélagsins en lýst í skýringunum sem framhaldi af reikningsskilum lögákveðna dótturfélagsins (þ.e. yfirtökuaðilans að því er snertir reikningsskilin). Vegna þess að slík samstæðureikningsskil sýna framhald á reikningsskilum lögákveðna dótturfélagsins:
- skulu eignir og skuldir lögákveðna dótturfélagsins færðar og metnar í þessum samstæðureikningsskilum á bókfærðum fjárhæðum þeirra fyrir sameininguna,
 - skal óráðstafað eigið fé og aðrar eiginfjárstöður, sem færðar eru í samstæðureikningsskilin, vera óráðstafað eigið fé og aðrar eiginfjárstöður lögákveðna dótturfélagsins rétt fyrir sameiningu fyrirtækjanna,
 - skal fjárhæðin sem færð er sem útgefnir eiginfjárgæringar í samstæðureikningsskilin ákvörðuð með því að bæta við útgefið eigið fé lögákveðna dótturfélagsins rétt fyrir sameiningu fyrirtækjanna kostnaðarverði sameiningarinnar sem ákvarðað er eins og lýst er í liðum B4–B6. Sú skipan eigin fjár sem birtist í þessum samstæðureikningsskilum (þ.e. fjöldi og gerð útgefna eiginfjárgæringa) skal þó endurspegla uppbyggingu eigin fjár lögákveðna móðurfélagsins að meðtöldum eiginfjárgæringum sem útgefnir voru af lögákveðna móðurfélaginu til að koma sameiningunni til leiðar,
 - samanburðarupplýsingar sem settar eru fram í þessum samstæðureikningsskilum skulu vera tilheyrandi lögákveðna dótturfélaginu.
- B8 Færsla andhverfar yfirtöku gildir aðeins í samstæðureikningsskilum. Í aðgreindum reikningsskilum lögákveðna móðurfélagsins, ef einhver eru, skal því færa fjárfestinguna í lögákveðna dótturfélaginu í samræmi við kröfurnar í IAS-staðli 27 við færslu fjárfestinga í aðgreindum reikningsskilum fjárfestis.
- B9 Samstæðureikningsskil sem gerð eru eftir andhverfa yfirtöku skulu endurspegla gangvirði eigna, skulda og óvissra skulda lögákveðna móðurfélagsins (þ.e. yfirtækna aðilans að því er varðar reikningsskilin). Kostnaðarverði við sameiningu fyrirtækja skal því skipta með því meta aðgreinanlegar eignir, skuldir og óvissar skuldir lögákveðna móðurfélagsins sem uppfylla færsluskilyrðin í 37. lið á gangvirði þeirra á yfirtökudegi. Umframhlutdeild kostnaðarverðs sameiningarinnar yfir hlutdeild yfirtökuaðila í gangvirði þeirra liða skal færa í samræmi við 51.-55. lið. Umframhlutdeild kostnaðarverðs sameiningarinnar yfir hlutdeild yfirtökuaðila í gangvirði þeirra liða skal færa í samræmi við 56. lið.

Hlutdeild minnihluta

- B10 Við sumar andhverfar yfirtökur skipta sumir eigenda lögákveðna dótturfélagsins ekki eiginfjárgæringum sínum fyrir eiginfjárgæringa lögákveðna móðurfélagsins. Þó að einingin sem þessir eigendur eiga eiginfjárgæringa í (lögákveðna dótturfélagið) hafi yfirtekið aðra einingu (lögákveðna móðurfélagið) skulu þessir eigendur meðhöndlaðir sem hlutdeild minnihluta í samstæðureikningsskilunum sem gerð eru eftir andhverfu yfirtökuna. Þetta er vegna þess að eigendur lögákveðna dótturfélagsins sem skipta ekki eiginfjárgæringum sínum fyrir eiginfjárgæringa lögákveðna móðurfélagsins eiga aðeins hlutdeild í afkomu og hreinum eignum lögákveðna

dótturfélagsins og ekki afkomu og hreinum eignum sameinuðu einingarinnar. Á hinn bóginn eiga allir eigendur lögákveðna móðurfélagsins, þrátt fyrir að lögákveðna móðurfélagið sé álitð yfirtekni aðilinn, hlutdeild í afkomu og hreinum eignum sameinuðu einingarinnar.

- B11 Vegna þess að eignir og skuldir lögákveðna dótturfélagsins eru færðar og metnar í samstæðureikningsskilunum á bókfærðum fjárhæðum þeirra fyrir sameininguna, skal hlutdeild minnihluta endurspegla hlutfallslega eign hluthafa minnihluta í bókfærðum fjárhæðum hreinna lögákveðna dótturfélagsins fyrir sameininguna.

Hagnaður á hlut

- B12 Eins og fram kemur í c-lið liðar B7 endurspeglar sú skipan eigin fjár sem birtist í samstæðureikningsskilum sem gerð eru eftir andhverfa yfirtöku skipan eigin fjár hjá lögákveðna móðurfélaginu að meðtöldum eiginfjárgerningum sem útgefnir voru af lögákveðna móðurfélaginu til að koma sameiningu fyrirtækjanna til leiðar.
- B13 Í því skyni að reikna út veginn meðalfjölda virkra almennra hluta (nefnarann) á tímabilinu þegar andhverfa yfirtakan verður:
- skal fjöldi virkra almennra hluta frá upphafi tímabilsins að yfirtökudegi álitinn vera fjöldi virkra, almennra hluta sem útgefnir eru af lögákveðna móðurfélaginu til eigenda lögákveðna dótturfélagsins og
 - skal fjöldi virkra almennra hluta frá yfirtökudegi að lokum tímabilsins vera raunverulegur fjöldi virkra almennra hluta lögákveðna móðurfélagsins á tímabilinu.
- B14 Grunnhagnaður á hlut gefinn upp fyrir hvert samanburðartímabil fyrir yfirtökudag sett fram í samstæðureikningsskilum eftir andhverfa yfirtöku skal reiknaður með því að deila hagnaði eða tapi lögákveðna dótturfélagsins sem tengja má beint við almenna hluthafa á sérhverju þessara tímabila með fjölda virkra almennra hluta útgefnum af lögákveðna móðurfélaginu til eigenda lögákveðna dótturfélagsins í andhverfu yfirtökunni.
- B15 Í útreikningunum sem settir eru fram í liðum B13 og B14 er gert ráð fyrir að engar breytingar hafi átt sér stað á fjölda útgefna almennra hluta lögákveðna dótturfélagsins á samanburðartímabilunum og á tímabilinu frá upphafi tímabilsins sem andhverfa yfirtakan átti sér stað að yfirtökudegi. Útreikningur hagnaðar á hlut skal leiðréttur á viðeigandi hátt svo tillit sé tekið til áhrifa breytingar á fjölda útgefna almennra hluta lögákveðna dótturfélagsins á þessum tímabilum.

Skipting kostnaðarverðs sameiningar fyrirtækja

- B16 Í þessum IFRS-staðli er þess krafist að yfirtökuaðili færi aðgreinanlegar eignir, skuldir og óvissar skuldir yfirtekna aðilans sem uppfylla viðeigandi færsluskilyrði á gangvirði þeirra á yfirtökudegi. Í því skyni að skipta kostnaðarverði sameiningar fyrirtækja skal yfirtökuaðili meðhöndla eftirfarandi mót sem gangvirði:
- fyrir fjármálagerninga, sem viðskipti fara fram með á virkum markaði, skal yfirtökuaðili nota núverandi markaðsvirði,
 - fyrir fjármálagerninga, sem viðskipti fara ekki fram með á virkum markaði, skal yfirtökuaðili nota matsvirði sem tekur tillit til þátta eins og verðmætis-hagnaðarhlutfalls, arðshlutfalls og væntanlegs vaxtar sambærilegra gerninga eininga með sambærileg einkenni,
 - fyrir viðskiptakröfur, ábatasama samninga og aðrar aðgreinanlegar eignir skal yfirtökuaðili nota núvirði þeirra fjárhæða sem fást greiddar, sem ákvarðast út frá viðeigandi gildandi vöxtum, að fráreginni niðurfærslu vegna óinnheimtanleika og innheimtukostnaðar ef þörf krefur. Hins vegar er ekki gerð krafa um afvöxtun vegna skammtímaniðskiptakrafna, ábatasamra samninga og annarra aðgreinanlegra eigna þegar mismunur á nafnvirði og núvirði er óverulegur.
 - fyrir birgðir af:
 - fullnum vörum og söluvörum á söluverði skal yfirtökuaðili nota söluverð að fráreginni heildarfjárhæð 1) kostnaðar við sölu og 2) sanngjarns hagnaðarálags vegna söluviðleitni yfirtökuaðilans sem byggist á hagnaði af sambærilegum fullnum vörum og söluvörum,

- ii. vörum í vinnslu skal yfirtökuaðili nota söluverð fullunninna vara að frádreginni heildarfjárhæð 1) kostnaðar við fullvinnslu, 2) kostnaðar við ráðstöfun og 3) sanngjarns hagnaðarálags vegna fullvinnslu og söluviðleitni sem byggist á hagnaði af sambærilegum fullnum vörum og söluvörum og
 - iii. fyrir hráefni skal yfirtökuaðili nota gildandi endurkaupsverð,
- e) fyrir land og byggingar skal yfirtökuaðili nota markaðsvirði,
- f) fyrir verksmiðjur og vélar og tæki, skal yfirtökuaðili nota markaðsvirði, sem er venjulega ákvarðað með mati. Ef engin vísibending er um gangvirði á markaði vegna þess hve sérhæfður varanlegi rekstrarfjármunaliðurinn er og eignin sjaldan seld nema sem hluti af áframhaldandi rekstri getur yfirtökuaðili þurft að meta gangvirðið með því að nota tekjuaðferðina eða aðferð afskrifaðs endurstofnverðs.
- g) fyrir óefnislegar eignir skal yfirtökuaðili ákvarða gangvirði:
- i. með hliðsjón af virkum markaði eins og hann er skilgreindur í IAS-staðli 38, eða
 - ii. þegar ekki er til virkur markaður, á grundvelli sem endurspeglar fjárhæðirnar sem yfirtökuaðili hefði greitt fyrir eignirnar í viðskiptum ótengdra aðila þar sem aðilarnir eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna, samkvæmt bestu, fánlegu upplýsingum (sjá IAS-staðal 38 til frekari leiðbeiningar við ákvörðun á gangvirði óefnislegra eigna sem eru yfirtekna við sameiningu fyrirtækja),
- h) fyrir hreina lífeyriseign eða lífeyrisskuldbindingu starfsmanna í fastréttindakerfi skal yfirtökuaðili nota núvirði fastréttindaskuldbindingarinnar að frádregnu gangvirði þeirrar lífeyriseignar sem kann að vera í lífeyrissjóði. Eign er þó aðeins færð að því marki sem líklegt er að yfirtökuaðili fái hana til ráðstöfunar sem endurgreiðslur úr kerfinu eða sem lækkun á framtíðariðgjöldum,
- i. fyrir skattineignir og skattskuldir skal yfirtökuaðili nota fjárhæð skattaávilnunarinnar sem hlýst af skattalegu tapi eða af sköttum sem greiða þarf vegna hagnaðar eða taps, í samræmi við IAS-staðal 12, metið frá sjónarhóli sameinuðu einingarinnar. Skattineignin eða skattskuldin ákvarðast eftir að tekið hefur verið tillit til skattaáhrifa þess að endurgera útreikninga vegna aðgreinanlegra eigna, skulda og óvissra skulda að gangvirði og er hún ekki afvöxtuð,
 - j) fyrir viðskiptaskuldir og skammtímaskuldbréf, langtímaskuldir, skuldir, áfallnar skuldir og aðrar kröfur sem greiða skal upp, skal yfirtökuaðili nota núvirði fjárhæða sem greiddar verða út til að greiða skuld sem ákvarðast af viðeigandi, gildandi vöxtum. Hins vegar er ekki gerð krafa um afvöxtun vegna skammtímaskulda þegar mismunur á nafnverði og núvirði fjárhæðanna er óverulegur.
 - k) fyrir íþyngjandi samninga og aðrar aðgreinanlegar skuldir yfirtekna aðilans skal yfirtökuaðili nota núvirði fjárhæðanna, sem greiddar verða út til að greiða skuldbindinguna sem ákvarðast af viðeigandi, gildandi vöxtum,
 - l) fyrir óvissar skuldir yfirtekna aðilans skal yfirtökuaðili nota fjárhæðir sem þriðji aðili myndi setja upp til að yfirtaka þessar óvissu skuldir. Slík fjárhæð skal endurspegla allar væntingar um hugsanlegt sjóðstreymi og ekki líklegasta eða vænt hámarks- eða lágmarks sjóðstreymi.
- B17 Sumar leiðbeininganna hér að ofan krefjast þess að gangvirði sé metið samkvæmt núvirðisaðferðum. Ef leiðbeiningarnar fyrir tiltekinn lið vísa ekki til notkunar núvirðisaðferðar, er heimilt að nota slíka aðferð við mat á gangvirði þess liðar.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL 4

Vátryggingasamningar

MARKMIÐ

1. Markmiðið með þessum IFRS-staðli er að tilgreina reikningsskil fyrir vátryggingasamninga af hálfu einingar sem gefur út slíka samninga (skilgreindur í þessum IFRS-staðli sem vátryggjandi) þar til ráðið lýkur öðrum áfangaverkefnisins um vátryggingasamninga. Einkum er krafist í þessum IFRS-staðli:
 - a) takmarkaðra umbóta á reikningshaldi af hálfu vátryggjenda fyrir vátryggingasamninga,
 - b) upplýsinga sem tiltaka og útskýra fjárhæðir í reikningsskilum vátryggjanda sem verða til vegna vátryggingasamninga og hjálpa notendum reikningsskila að skilja fjárhæð, tímasetningu og óvissu gagnvart sjóðstreymi í framtíðinni vegna vátryggingasamninga.

GILDISSVIÐ

2. Eining skal beita þessum IFRS-staðli gagnvart:
 - a) vátryggingasamningum (þ.m.t. endurtryggingasamningar) sem hún gefur út og endurtryggingasamningum sem hún á,
 - b) fjármálagerningum sem hún gefur út með *valkvæðum þætti* (sjá 35. lið). Í IFRS-staðli 7, *fjármálagerningar: upplýsingar*, er krafist upplýsinga um fjármálagerninga, þ.m.t. fjármálagerninga sem innihalda slíka þætti.
3. Í þessum IFRS-staðli er ekki fjallað um aðra þætti reikningshalds af hálfu vátryggjenda s.s. færslu fjáreigna í eigu vátryggjenda og fjárskulda, sem útgefnar eru af vátryggjendum (sjá IAS-staðal 32, *fjármálagerningar: framsetning*, IAS-staðal 39, *fjármálagerningar: færsla og mat* og IFRS-staðal 7), nema í bráðabirgðaákvæðunum í 45. lið.
4. Eining skal ekki beita þessum IFRS-staðli á:
 - a) vöruábyrgðir sem útgefnar eru beint af framleiðanda, seljanda eða smásala (sjá IAS-staðal 18, *reglulegar tekjur* og IAS-staðal 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*),
 - b) eignir og skuldir vinnuveitenda samkvæmt lífeyriskerfum (sjá IAS-staðal 19, *starfskjör*, og IFRS-staðal 2, *eignarhlutategundar greiðslur*) og *eftirlaunaskuldbindingar, sem tilheyra réttindategndum eftirlaunakerfum* (sjá IAS-staðal 26, *reikningshald og reikningsskil eftirlaunasjóða*),
 - c) samningsbundin réttindi eða samningsskyldur sem eru háðar framtíðarnotkun eða nýtingarréttur á ófjárhagslegum liðum (t.d. sum leyfisgjöld, höfundarlaun, skilyrtar leigugreiðslur og sambærilegir liðir) auk tryggðs hrakvirðis til leigutaka, sem er innbyggt í fjármögnunarleigu (sjá IAS-staðal 17, *leigusamningar*, IAS-staðal 18, *reglulegar tekjur* og IAS-staðal 38, *óefnislegar eignir*),
 - d) samninga með fjárhagslegri tryggingu nema útgefandi hafi haldið því ótvírætt fram áður að hann líti á slíka samninga sem vátryggingasamninga og hafi fylgt reikningsskilum sem gilda um vátryggingasamninga en í því tilvikum getur útgefandinn valið um að beita annaðhvort IAS-staðli 39, IAS-staðli 32 og IFRS-staðli 7 eða þessum staðli á slíka samninga með fjárhagslegri tryggingu. Útgefandi getur valið um þetta frá samningi til samnings en valið fyrir sérhvern samning er óafturkallanlegt.
 - e) skilyrtar viðbótargreiðslur, sem eru krafa eða skuld vegna sameiningar fyrirtækja (sjá IFRS-staðal 3, *sameining fyrirtækja*),
 - f) *frumtryggingasamninga*, sem eining á (þ.e. frumtryggingasamninga þar sem einingin er *tryggingataki*). Endurtryggingataki skal þó beita þessum IFRS-staðli gagnvart endurtryggingasamningum sem hann á.
5. Til að auðvelda tilvísanir lýsir þessi IFRS-staðall einingu sem gefur út vátryggingasamning sem vátryggjandi, hvort sem útgefandi er álitinn vátryggjandi vegna eftirlits eða í lagalegu tilliti.
6. Endurtryggingasamningur er ein gerð af vátryggingasamningi. Í samræmi við það eiga allar tilvísanir til vátryggingasamninga í þessum IFRS-staðli einnig við endurtryggingasamninga.

Innbyggðar afleiður

7. Í IAS-staðli 39 er þess krafist að eining aðskilji sumar innbyggðar afleiður frá hýsilsamningnum, meti þær á gangvirði og telji breytingar á gangvirði með í rekstrarreikningi. IAS-staðall 39 gildir um afleiður sem eru innbyggðar í váttryggingasamninginn nema innbyggða afleiðan sé sjálf váttryggingasamningur.
8. Undantekning frá kröfunni í IAS-staðli 39 er sú að váttryggjandi þarf ekki að aðskilja og meta á gangvirði valrétt tryggingataka til að fá váttryggingasamning endurkeyptan (option to surrender) fyrir fasta fjárhæð (eða fyrir fjárhæð sem byggð er á fastri fjárhæð og vöxtum) jafnvel þótt innlausnarverð sé annað en bókfært verð hýsiltryggingaskuldar. Krafan í IAS-staðli 39 gildir þó ekki um sölurétt eða rétt til að fá váttryggingasamning endurkeyptan fyrir reiðufé (cash surrender option) sem er innbyggður í váttryggingasamning ef endurkaupsverðmætið breytist í kjölfar breytingar á fjárhagslegri breytu (s.s. gengi hlutabréfs eða hrávöruverði eða vísitölu) eða ófjárhagslegrar breytu sem ekki á sérstaklega við aðila að samningnum. Enn fremur gildir sú krafa einnig ef geta tryggingataka til að nýta sölurétt eða rétt til að fá váttryggingasamning endurkeyptan fyrir reiðufé orsakast af breytingu slíkrar breytu (t.d. söluréttur sem hægt er að nýta ef hlutabréfavisitala nær tilteknu stigi).
9. Ákvæði 8. liðar gilda einnig um rétt til að fá fjármálagerning, sem inniheldur valkvæðan þátt, endurkeyptan.

Sundurgreining geymslufjárbátta

10. Sumir váttryggingasamningar innihalda bæði tryggingabátt og geymslufjárbátt. Í sumum tilvikum er þess krafist eða það heimilt að váttryggjandi sundurgreini þessa þætti:
 - a) sundurgreiningar er krafist ef bæði eftirfarandi skilyrði eru uppfyllt:
 - i) váttryggjandi getur metið geymslufjárbáttinn (þ.m.t. innbyggður réttur til að fá váttryggingasamning endurkeyptan) sérstaklega (þ.e. án tillits til tryggingabáttarins),
 - ii) í reikningsskilaaðferðum váttryggjanda er þess ekki krafist af honum að hann færi allar skuldbindingar og réttindi sem rekja má til geymslufjárbáttarins,
 - b) sundurgreining er heimilud en hennar ekki krafist ef váttryggjandi getur metið geymslufjárbáttinn sérstaklega líkt og í i-lið a-liðar, en í reikningsskilaaðferðum hans er þess krafist að hann færi allar skuldbindingar og réttindi sem myndast vegna geymslufjárbáttarins óháð grunninum sem notaður er til að meta þessi réttindi og skyldur,
 - c) sundurgreining er bönnuð ef váttryggjandi getur ekki metið geymslufjárbáttinn sérstaklega líkt og í i-lið a-liðar.
11. Eftirfarandi er dæmi um tilvik þar sem þess er ekki krafist í reikningsskilaaðferðum váttryggjanda að hann færi allar skuldbindingar sem myndast vegna geymslufjárbáttar. Endurtryggingataka fær bæt看ur vegna tapa frá endurtryggjanda en samningurinn skuldbindur endurtryggingatakann til að endurgreiða bæt看urnar á komandi árum. Sú skuldbinding verður til vegna geymslufjárbáttar. Ef reikningsskilaaðferðir endurtryggingataka heimila honum að færa bæt看urnar sem tekjur án þess að færa skuldbindinguna sem af þeim hlýst er sundurgreiningar krafist.
12. Til að sundurgreina samning skal váttryggjandi:
 - a) beita þessum IFRS-staðli gagnvart tryggingabættinum,
 - b) beita IAS-staðli 39 gagnvart geymslufjárbættinum.

FÆRSLA OG MAT**Tímabundin undanþága frá öðrum IFRS-stöðlum**

13. Í 10.-12. lið í IAS-staðli 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*, eru tilgreindar viðmiðanir fyrir einingu til að nota við þróun reikningsskilaaðferðar ef enginn IFRS-staðall gildir sérstaklega um tiltekinn lið. Þessi IFRS-staðall veitir váttryggjanda þó undanþágu frá því að beita þessum viðmiðunum á reikningsskilaaðferðir sínar að því er varðar:
 - a) váttryggingasamninga sem hann gefur út (þ.m.t. tengdur kostnaður við öflun váttrygginga og tengdar óefnislegar eignir eins og þær sem lýst er í 31. og 32. lið) og
 - b) endurtryggingasamninga sem hann á.

14. Þessi IFRS-staðall veitir váttryggjanda þó ekki undanþágu frá sumum áhrifum viðmiðananna í 10.-12. lið IAS-staðals 8. Einkum skal váttryggjandi:
- a) ekki færa hugsanlegar framtíðarkröfur sem skuld ef þær kröfur myndast vegna váttryggingasamninga sem eru ekki til á reikningsskiladegi (eins og framlag vegna stórtjóna (e. catastrophe provisions) og útjöfnunarskuld),
 - b) framkvæma *prófunina á lágmarksgjaldþoli* sem lýst er í 15.-19. lið,
 - c) fjarlægja skuldbindingu vegna váttrygginga (eða hluta af skuldbindingu vegna váttrygginga) úr efnahagsreikningi þegar og aðeins þegar hún fellur niður — þ.e. þegar skuldbindingin, sem tilgreind er í samningnum, er uppfyllt, henni sagt upp eða hún rennur út,
 - d) ekki jafna saman:
 - i) *endurtryggingaeignum* á móti tengdum váttryggingaskuldum eða
 - ii) tekjum eða gjöldum af *endurtryggingasamningum* á móti gjöldum eða tekjum af tengdum váttryggingasamningum,
 - e) kanna hvort *endurtryggingaeignir* hans hafi virðisrýrnað (sjá 20. lið).

Prófun á lágmarksgjaldþoli

15. Á sérhverjum reikningsskiladegi skal váttryggjandi meta hvort færðar váttryggingaskuldir hans séu fullnægjandi með því að nota núgildandi mat á framtíðarsjóðstreymi samkvæmt váttryggingasamningum sínum. Ef það mat sýnir að bókfært verð váttryggingaskulda (að frádregnum tengdum fyrirframgreiddum kostnaði við öflun váttrygginga og tengdum óefnislegum eignum, s.s. þeim sem fjallað er um í 31. og 32. lið) er ófullnægjandi, í ljósi áætlaðs sjóðstreymis í framtíðinni, skal allur hallinn færður í rekstrarreikning.
16. Ef váttryggjandi beitir prófun á lágmarksgjaldþoli sem uppfyllir tiltekna lágmarkskröfur eru ekki gerðar frekari kröfur í þessum IFRS-staðli. Lágmarkskröfurnar eru eftirfarandi:
- a) við prófunina skal kanna núgildandi mat á öllu samningsbundnu sjóðstreymi og tengdu sjóðstreymi s.s. kostnaði við meðhöndlun krafna, auk sjóðstreymis sem verður vegna innbyggðra réttinda og ábyrgða,
 - b) ef prófunin sýnir að skuldin er ófullnægjandi er allur hallinn færður í rekstrarreikning.
17. Ef prófunar á lágmarksgjaldþoli, sem uppfyllir lágmarkskröfurnar í 16. lið, er ekki krafist í reikningsskilaaðferðum váttryggjanda skal váttryggjandi:
- a) ákvarða bókfært verð viðeigandi tryggingaskulda ⁽¹⁾ að frádreginni bókfærðri fjárhæð:
 - i) tengds fyrirframgreidds kostnaðar við öflun váttrygginga og
 - ii) tengdra óefnislegra eigna s.s. þeirra sem yfirteknar eru við sameiningu fyrirtækja eða yfirfærslu samvals (sjá 31. og 32. lið). Tengdar *endurtryggingaeignir* eru þó ekki kannaðar vegna þess að váttryggjandi færir þær sérstaklega (sjá 20. lið),
 - b) ákvarða hvort fjárhæðin sem lýst er í a-lið er lægri en bókfært verð, sem krafist væri ef viðeigandi tryggingaskuldir féllu innan gildissviðs IAS-staðals 37. Ef hún er lægri skal váttryggjandi færa allan mismuninn í rekstrarreikning og lækka bókfært verð tengda fyrirframgreidda kostnaðarins við öflun váttrygginga eða tengdu óefnislegu eignanna eða hækka bókfært verð viðeigandi váttryggingaskulda.
18. Ef prófun á lágmarksgjaldþoli váttryggjanda uppfyllir lágmarkskröfurnar í 16. lið er prófunu beitt á því flokkunarþrepi sem tilgreint er í prófuninni. Ef prófunin á lágmarksgjaldþoli uppfyllir ekki þessar lágmarkskröfur skal samanburðurinn sem lýst er í 17. lið gerður á stigi samvalssamninga sem eru í aðalatriðum háðir sambærilegri áhættu og stýrt er sem einu samvali.
19. Fjárhæðin sem lýst er í b-lið 17. liðar (þ.e. niðurstaðan af því að beita IAS-staðli 37) skal endurspegla ágóðahlutfall af fjárfestingum í framtíðinni (sjá 27.-29. lið) ef, og aðeins ef, fjárhæðin sem lýst er í a-lið 17. liðar endurspeglar einnig þetta ágóðahlutfall.

⁽¹⁾ Viðeigandi váttryggingaskuldir eru þær váttryggingaskuldir (og tengdur fyrirframgreiddur kostnaður við öflun váttrygginga og tengdur óefnislegur eignir) sem ekki er krafist prófunar á lágmarksgjaldþoli, sem uppfyllir lágmarkskröfurnar í 16. lið, fyrir í reikningsskilaaðferðum váttryggjanda.

Virðisrýrnun endurtryggingaeigna

20. Ef endurtryggingaeign endurtryggingataka hefur virðisrýrnað skal endurtryggingataki lækka bókfært verð hennar í samræmi við það og færa virðisrýrnunartapið í rekstrarreikning. Endurtryggingaeign hefur virðisrýrnað ef, og aðeins ef:
- a) hlutlæg vísbending er um að vegna atburðar, sem átti sér stað eftir upphaflega færslu endurtryggingaeignarinnar, fái endurtryggingataki ekki allar fjárhæðir sem honum ber samkvæmt skilmálum samningsins og
 - b) að atburðurinn hafi áhrif, sem hægt er að meta með áreiðanlegum hætti, á fjárhæðirnar sem endurtryggingataki fær frá endurtryggjanda.

Breytingar á reikningsskilaaðferðum

21. Ákvæði 22.-30. liðar gilda bæði um breytingar váttryggjanda, sem þegar beitir IFRS-stöðlum, og breytingar sem váttryggjandi, sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta skipti, gerir.
22. Váttryggjandi er heimilt að breyta reikningsskilaaðferðum sínum fyrir váttryggingasamninga ef, og aðeins ef, breytingin er mikilvæg fyrir þarfir notenda vegna hagrænnar ákvarðanatöku og minnkar ekki áreiðanleika þeirra eða eykur áreiðanleika þeirra og skiptir ekki minna máli fyrir þær þarfir. Váttryggjandi skal dæma mikilvægi og áreiðanleika eftir viðmiðunum í IAS-staðli 8.
23. Til að réttlæta breytingu á reikningsskilaaðferðum fyrir váttryggingasamninga skal váttryggjandi sýna fram á að breytingin færi reikningsskilin nær því að uppfylla viðmiðanirnar í IAS-staðli 8 en breytingin þarf ekki að ná fullu samræmi við þær viðmiðanir. Eftirfarandi viðfangsefni eru rædd hér á eftir:
- a) gildandi vextir (24. liður),
 - b) fyrirliggjandi starfsvenjum haldið áfram (25. liður),
 - c) varfærni (26. liður),
 - d) ágóðahlutfall af fjárfestingum í framtíðinni (27-29. liður) og
 - e) skuggareikningshald (30. liður).

Gildandi markaðsvextir

24. Váttryggjandi er heimilt, en honum er ekki skylt, að breyta reikningsskilaaðferðum sínum þannig að þær endurmeti tilgreindar váttryggingaskuldir⁽¹⁾ til að endurspegla gildandi markaðsvexti og færir breytingar á þeim skuldum í rekstrarreikning. Á sama tíma er honum einnig heimilt að innleiða reikningsskilaaðferðir þar sem krafist er annarra gildandi forsendna og mats fyrir tilgreindu skuldin. Valið sem gefinn er kostur á í þessum lið gerir váttryggjanda kleift að breyta reikningsskilaaðferðum sínum fyrir tiltekna skuldir án þess að beita þeim aðferðum eins á allar sambærilegar skuldir eins og annars er krafist í IAS-staðli 8. Ef váttryggjandi flokkar skuldir miðað við þennan kost skal hann halda áfram að beita gildandi markaðsvöxtum (og ef við á öðrum gildandi forsendum og mati) eins á öllum tímabilum á allar þær skuldir þar til þær eru felldar niður.

Fyrirliggjandi starfsvenjum haldið áfram

25. Váttryggjandi er heimilt að halda eftirfarandi starfsvenjum áfram en innleiðing þeirra uppfyllir ekki ákvæði 22. liðar:
- a) mat váttryggingaskulda á óafvöxtuðum grunni,
 - b) mat á samningsbundnum réttindum til þóknana fyrir fjárfestingastýringu í framtíðinni á fjárhæð sem er hærri en gangvirði þeirra eftir því sem samanburður við gildandi gjöld, sem aðrir þátttakendur á markaðinum innheimta fyrir sambærilega þjónustu, gefur til kynna. Þegar samningsbundin réttindin taka gildi er líklegt er að gangvirðið sé jafnt upphafskostnaðinum sem greiddur var nema þóknunir fyrir fjárfestingastýringu í framtíðinni og tengdur kostnaður samræmist ekki sambærilegum aðstæðum á markaði.

⁽¹⁾ Í þessum lið taka váttryggingaskuldir til tengds fyrirframgreidds kostnaðar við öflun váttrygginga og tengdra óefnislegra eigna eins og þeirra sem lýst er í 31. og 32. lið.

- c) notkun ósamræmdra reikningsskilaaðferða fyrir váttryggingasamninga (og tengds fyrirframgreidds kostnaðar við öflun váttrygginga og tengdra óefnislegra eigna, ef einhverjar eru) dótturfélaga nema eins og heimilað er í 24. lið. Ef þessar reikningsskilaaðferðir eru ekki samræmdar er váttryggjanda heimilt að breyta þeim ef breytingin gerir reikningsskilaaðferðirnar ekki fjölbreytilegri og uppfyllir einnig aðrar kröfur þessa IFRS-staðals.

Varfærni

26. Váttryggjandi þarf ekki að breyta reikningsskilaaðferðum sínum fyrir váttryggingasamninga til að eyða óþarfa varfærni. Ef váttryggjandi metur váttryggingasamninga sína þegar með nægilegri varfærni skal hann þó ekki innleiða frekari varfærni.

Ágóðahlutfall af fjárfestingum í framtíðinni

27. Váttryggjandi þarf ekki að breyta reikningsskilaaðferðum sínum fyrir váttryggingasamninga til að eyða ágóðahlutfalli af fjárfestingum í framtíðinni. Þó er fyrir hendi sú hrekjanlega forsenda að reikningsskil váttryggjanda verði síður viðeigandi og áreiðanleg ef hann innleiðir reikningsskilaaðferð sem endurspeglar ágóðahlutfall af fjárfestingum í framtíðinni í mati á váttryggingasamningum nema að ágóðahlutfallið hafi áhrif á samningsbundnu greiðslurnar. Tvö dæmi um reikningsskilaaðferðir sem endurspeglar þetta ágóðahlutfall eru:

- a) notkun afvöxtunarstuðuls sem endurspeglar áætlaða ávöxtun eigna váttryggjanda eða
- b) framreikningur ávöxtunar af þeim eignum með áætlaðri ávöxtunarkröfu, afvöxtun þessarar reiknuðu ávöxtunar með öðru hlutfalli og niðurstaðan svo meðtalin í mati á skuldinni.
28. Váttryggjanda er heimilt að yfirstiga hrekjanlegu forsenduna sem lýst er í 27. lið ef, og aðeins ef, aðrir þættir breytingar á reikningsskilaaðferðum auka mikilvægi og áreiðanleika reikningsskilanna nægilega mikið til að það tvennt vegi þyngra en minnkunin á mikilvægi og áreiðanleika sem verður vegna þess að ágóðahlutfallið af fjárfestingum í framtíðinni er innifalið. Ef t.d. er gert ráð fyrir að gildandi reikningsskilaaðferðir váttryggjanda fyrir váttryggingasamninga innihaldi óþarflega varfærnar forsendur, sem ákveðnar eru við gildistöku, og afvöxtunarstuðul sem eftirlitsaðili mælir fyrir um án beinnar tilvísunar til markaðsaðstæðna og taki ekki tillit til allra innbyggðra réttinda og ábyrgða. Váttryggjandi gæti gert reikningsskil sín mikilvægari og ekki síður áreiðanleg með því að skipta yfir í yfirgripsmikinn grunn reikningsskila sem miðast við fjárfesta, er mikið notaður og felur í sér:
- a) gildandi mat og forsendur,
- b) sanngjarna (en ekki óþarflega varfærna) leiðréttingu til að endurspeglar áhættu og óvissu,
- c) mat sem endurspeglar bæði innra virði og tímavirði innbyggðra réttinda og ábyrgða og
- d) gildandi markaðsafvöxtunarstuðul jafnvel þó afvöxtunarstuðullinn endurspeglar áætlaða ávöxtun eigna váttryggjanda.

29. Í sumum aðferðum við mat er afvöxtunarstuðullinn notaður til að ákvarða núvirði hagnaðarhlutfalls í framtíðinni. Hagnaðarhlutfallinu er síðan skipt á mismunandi tímabil með formúlu. Í þessum aðferðum hefur afvöxtunarstuðullinn aðeins óbein áhrif á matið á skuldinni. Einkum hefur notkun afvöxtunarstuðuls, sem er síður viðeigandi, takmörkuð eða engin áhrif á matið á skuldinni við gildistöku. Í öðrum aðferðum ákvarðar afvöxtunarstuðullinn þó matið á skuldinni beint. Í síðara tilvikinu er afar ólíklegt að váttryggjandi gæti sett til hliðar forsenduna sem lýst er í 27. lið vegna þess að upptaka afvöxtunarstuðuls sem byggður er á eignum hefur meiri áhrif.

Skuggareikningshald

30. Í sumum reikningsskilalíkönum hefur innleystur hagnaður eða tap af eignum váttryggjanda bein áhrif á mat sumra eða allra a) tryggingaskulda hans, b) tengds fyrirframgreidds kostnaðar við öflun váttrygginga og c) tengdra óefnislegra eigna eins og þeirra sem lýst er í 31. og 32. lið. Váttryggjanda er heimilt, en þess er ekki krafist, að hann breyti reikningsskilaaðferðum sínum þannig að færður en dulinn hagnaður eða tap af eign hafi áhrif á matið á sama hátt og innleystur hagnaður eða tap. Tengda leiðréttingin á tryggingaskuldinni (eða frestuðu kaupverði eða óefnislegum eignum) skal færð á eigið fé ef, og aðeins ef, duldi hagnaðurinn eða tapið er fært beint á eigið fé. Þessari venju er stundum lýst sem skuggareikningshaldi.

Vátryggingasamningar sem yfirteknir eru við sameiningu fyrirtækja eða yfirfærslu samvals

31. Í því skyni að fara eftir IFRS-staðli 3 skal vátryggjandi, á yfirtökudegi, meta á gangvirði vátryggingaskuldirnar sem hann tekur á sig og vátryggingaeignirnar sem yfirteknar eru við sameiningu fyrirtækja. Vátryggjandi er þó heimilt, en honum er ekki skylt, að nota ítarlegri framsetningu sem skiptir gangvirði yfirtekinna vátryggingasamninga í tvo þætti:
- skuld sem er metin í samræmi við reikningsskilaaðferðir vátryggjanda fyrir vátryggingasamninga sem hann gefur út og
 - óefnislega eign sem myndar mismuninn á i) gangvirði sammingsbundnu vátryggingaréttindanna sem yfirtekin eru og tryggingaskuldbindinganna sem hann tekur á sig og ii) fjárhæðinni sem lýst er í a-lið. Síðara mat á þessari eign skal vera í samræmi við matið á tengdu tryggingaskuldinni.
32. Vátryggjandi sem yfirtekur samval vátryggingasamninga getur notað ítarlegri framsetninguna sem lýst er í 31. lið.
33. Óefnislegu eignirnar sem lýst er í 31. og 32. lið eru utan gildissviðs IAS-staðals 36, *virðisrýrnun eigna*, og IAS-staðals 38. IAS-staðall 36 og IAS-staðall 38 gilda þó um viðskiptamannaskrár og sambönd við viðskiptavinum sem endurspeglar væntingar um samninga í framtíðinni sem eru ekki hluti af sammingsbundnu tryggingaréttindunum og sammingsbundnu tryggingaskuldbindingunum sem voru til staðar á degi sameiningar fyrirtækja eða yfirfærslu samvals.

Valkvæðir þættir*Valkvæðir þættir í vátryggingasamningum*

34. Sumir tryggingasamningar innihalda valkvæða þætti auk tryggðs þáttar. Útgefandi slíks sammings:
- getur fært tryggða þáttinn aðskilið frá valkvæða þættinum en þarf þess ekki. Ef útgefandi færir þetta ekki aðskilið skal hann flokka allan samninginn sem skuld. Ef útgefandi flokkar þetta aðskilið skal hann flokka tryggða þáttinn sem skuld,
 - skal flokka þann þátt annaðhvort sem skuld eða sem sérstakan eiginfjárluta ef hann færir valkvæða þáttinn aðskilið frá tryggða þættinum. Í þessum IFRS-staðli er ekki tilgreint hvernig útgefandi ákvarðar hvort þátturinn er skuld eða eigið fé. Útgefandi getur skipt þeim þætti í skuldarhluta og eiginfjárluta og skal nota sömu reikningsskilaaðferð vegna þessara skipta. Útgefandi skal ekki flokka þáttinn sem milliflokk sem hvorki er skuld eða eigið fé,
 - getur fært öll móttækin iðgjöld sem tekjur án þess að aðskilja nokkurn hluta sem tengist eiginfjárlutanum. Breytingarnar sem verða á tryggða þættinum, og á þeim hluta valkvæða þáttarins sem er flokkaður sem skuld, skulu færðar í rekstrarreikning. Ef hluti valkvæða þáttarins eða hann allur er flokkaður í eigin fé er hægt að rekja hluta hagnaðar eða taps til þess þáttar (á sama hátt og rekja má hluta til hlutdeildar minnihluta). Útgefandi skal færa þann hluta hagnaðar eða taps sem rekja má til eiginfjárluta í valkvæðum þætti sem skiptingu á hagnaði eða tapi, ekki sem tekjur eða gjöld (sjá IAS-staðal 1, *framsetning reikningsskila*),
 - skal, ef í samningnum er innbyggð afleiða innan gildissviðs IAS-staðals 39, beita IAS-staðli 39 gagnvart þeirri innbyggðu afleiðu,
 - skal að öllu öðru leyti, sem ekki er lýst í 14.-20. lið og a-d-lið 34. liðar, halda áfram að nota gildandi reikningsskilaaðferðir vegna slíkra samninga nema að hann breyti þeim reikningsskilaaðferðum á einhvern hátt sem samræmist 21.-30. lið.

Valkvæðir þættir í fjármálagerningum

35. Kröfurnar í 34. lið taka einnig til fjármálagernings sem inniheldur valkvæðan þátt. Auk þess:
- skal útgefandi, ef hann flokkar allan valkvæða þáttinn sem skuld, beita prófuninni á lágmarksgjaldþoli í 15.-19. lið að því er varðar allan samninginn (þ.e. bæði tryggða þáttinn og valkvæða þáttinn). Útgefandi þarf ekki að ákvarða fjárhæðina, sem verður til við að beita IAS-staðli 39, gagnvart tryggða þættinum,
 - ef útgefandi flokkar hluta þess þáttar, eða hann allan sem sérstakan eiginfjárluta, skal skuldin sem færð er fyrir samninginn í heild ekki vera lægri en fjárhæðin sem yrði til við að beita IAS-staðli 39 gagnvart tryggða þættinum. Sú fjárhæð skal innihalda innra virði réttar til að fá samninginn endurkeyptan en þarf ekki að

innihalda tímavirði hans ef 9. liður veitir undanþágu frá því að sá réttur sé metinn á gangvirði. Útgefandi þarf ekki að greina frá fjárhæðinni sem verður til við að beita IAS-staðli 39 gagnvart tryggða þættinum né heldur að setja þá fjárhæð fram sérstaklega. Auk þess þarf útgefandi ekki að ákvarða þá fjárhæð ef heildarskuldin sem er færð er greinilega hærrí,

- c) getur útgefandi, þrátt fyrir að þessir samningar séu fjármálagerningar, haldið áfram að færa iðgjöld fyrir þessa samninga sem tekjur og færa hækkunina sem af því leiðir í bókfært verð skuldarinnar.
- d) þótt þessir samningar séu fjármálagerningar skal útgefandi, sem beitir b-lið 20. liðar í IFRS-staðli 7 á samninga með valkvæðum þætti, greina frá heildarvaxtagjöldum sem eru færð á rekstrarreikning en hann þarf ekki að reikna slík vaxtagjöld með aðferð virkra vaxta.

UPPLÝSINGAGJÖF

Skýring á færðum fjárhæðum

- 36. Vátryggjandi skal birta upplýsingar þar sem fjárhæðir í reikningsskilum, sem verða til vegna vátryggingasamninga, eru tilgreindar og útskýrðar.
- 37. Til þess að fara að 36. lið skal vátryggjandi veita upplýsingar um:
 - a) reikningsskilaaðferðir fyrir vátryggingasamninga og tengdar eignir, skuldir, tekjur og gjöld,
 - b) færðar eignir, skuldir, tekjur og gjöld (og sjóðstreymi ef hann setur fram sjóðstreymisýfirlit með beinu aðferðinni) sem rekja má til vátryggingasamninga. Að auki, ef vátryggjandi er endurtryggingataki, skal hann veita upplýsingar um:
 - i) hagnað og tap fært í rekstrarreikning við kaup endurtrygginga og
 - ii) afskriftir á tímabilinu og fjárhæðirnar, sem eftir eru óafskrifaðar við upphaf og lok tímabilsins, ef endurtryggingataki frestar og afskrifar hagnað og töp sem verða við kaup endurtrygginga,
 - c) ferlið sem notað er til ákvörðunar þeirra forsendna sem hafa mest áhrif á mat á færðu fjárhæðunum sem lýst er í b-lið. Vátryggjandi skal einnig, þegar það er gerlegt, gefa tölulegar upplýsingar um þessar forsendur,
 - d) áhrif breytinga á forsendum, sem notaðar eru til að meta vátryggingaeygnir og vátryggingaskuldir, og sýna sérstaklega áhrif sérhverrar breytingar sem hefur veruleg áhrif á reikningsskilin,
 - e) afstemmingar breytinga á vátryggingaskuldum, endurtryggingaeygnum og tengds fyrirframgreidds kostnaðar við öflun vátrygginga ef einhver er.

Eðli og umfang áhættu sem verður til vegna vátryggingasamninga

- 38. Vátryggjandi skal birta upplýsingar sem gera notendum reikningsskila hans kleift að meta eðli og umfang áhættu sem verður til vegna vátryggingasamninga.
- 39. Til þess að fara að 38. lið skal vátryggjandi greina frá:
 - markmiðum sínum, stefnu og ferlum við stjórnun áhættu vegna vátryggingasamninga og aðferðunum sem eru notaðar við að stjórna þeirri áhættu,
 - b) [Fellur brott]
 - c) upplýsingum um tryggingaáhættu (bæði fyrir og eftir ráðstafanir til að draga úr áhættu með endurtryggingu) þ.m.t. upplýsingar um:
 - i) næmi fyrir tryggingaáhættu (sjá lið 39A).
 - ii) samþjöppun tryggingaáhættu, þ.m.t. lýsing á því hvernig framkvæmdastjórnin ákvarðar samþjöppun, og lýsing á sameiginlegu einkenni sem skilgreinir sérhverja samsöfnun (t.d. gerð tryggðs atburðar, landsvæði eða gjaldmiðill),

- iii) raunverulegar kröfur samanborið við fyrra mat (þ.e. þróun krafna). Upplýsingar um þróun krafna skulu ná aftur til þess tímabils þegar fyrsta mikilvæga krafan myndaðist, þar sem enn er til staðar óvissa um fjárhæð og tímasetningu á greiðslu krafna, en þurfa ekki að ná lengra aftur en tíu ár. Vátryggjandi þarf ekki að birta þessar upplýsingar vegna krafna þar sem óvissa um fjárhæð og tímasetningu á greiðslu krafna leysist að jafnaði innan eins árs,
 - d) upplýsingum um lánsáhættu, greiðsluhæfisáhættu og markaðsáhættu sem krafist væri í 31.–42. lið í IFRS-staðli 7 ef vátryggingasamningar væru innan gildissviðs IFRS-staðals 7. Þó:
 - i) þarf vátryggjandi ekki að leggja fram lánstímagreiningu á binditíma sem gerð er krafa um í a-lið 39. liðar í IFRS-staðli 7 ef hann greinir frá áætlaðri tímasetningu hreins ústreymis handbærs fjár sem verður til vegna færðra tryggingaskulda í staðinn. Þetta getur verið í formi greiningar, með áætlaðri tímasetningu, á fjárhæðunum sem eru færðar í efnahagsreikning.
 - ii) getur vátryggjandi, ef hann notar aðra aðferð við að stjórna næmi gagnvart markaðsaðstæðum, s.s. innbyggða virðisgreiningu, notað þá næmisgreiningu til að uppfylla kröfuna í a-lið 40. liðar í IFRS-staðli 7. Vátryggjandinn skal einnig veita upplýsingar sem gerð er krafa um í 41. lið í IFRS-staðli 7.
 - e) upplýsingum um markaðsáhættu vegna innbyggðra afleiða í hýsiltryggingasamningi sem vátryggjandi stendur frammi fyrir ef þess er ekki krafist að hann meti innbyggðu afleiðurnar á gangvirði og hann gerir það ekki.
- 39A Til þess að fara að i. lið b-liðar 39. liðar skal vátryggjandi annaðhvort birta upplýsingarnar í a- eða b-lið sem hér segir:
- a) næmisgreiningu sem sýnir hver áhrifin hefðu orðið á rekstrarreikning og eigið fé af breytingum sem raunhæft hefði verið að gera ráð fyrir á viðeigandi áhættubreytu við dagsetningu efnahagsreiknings, aðferðirnar og forsendurnar sem voru notaðar við gerð næmisgreiningarinnar og allar breytingarnar frá fyrra tímabili á aðferðum og forsendum sem voru notaðar. Ef hins vegar vátryggjandi notar aðra aðferð til að stjórna næmi gagnvart markaðsaðstæðum, s.s. innbyggða virðisgreiningu, getur hann uppfyllt þessa kröfu með því að birta upplýsingar um þá næmisgreiningu og upplýsingarnar sem gerð er krafa um í 41. lið í IFRS-staðli 7,
 - b) eiginlegar upplýsingar um næmi og upplýsingar um þá skilmála og skilyrði vátryggingasamninga sem hafa veruleg áhrif á fjárhæð, tímasetningu og óvissu um sjóðstreymi vátryggjanda í framtíðinni.

GILDISTÖKUDAGUR OG BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

- 40. Bráðabirgðaákvæðin í 41.-45. lið taka bæði til einingar sem þegar beitir IFRS-stöðlum þegar hún beitir þessum IFRS-staðli fyrst og einingar sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta skipti (notandi sem beitir stöðlunum í fyrsta sinn).
- 41. Eining skal beita þessum IFRS-staðli að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr. Ef eining beitir þessum IFRS-staðli að því er varðar fyrra tímabil skal hún greina frá því.
- 41A *Samningar með fjárhagslegri tryggingu* (breytingar á IAS-staðli 39 og IFRS-staðli 4), sem voru gefnir út í ágúst 2005, fölu í sér breytingar á d-lið 4. liðar, g-lið liðar B18 og f-lið liðar B19. Eining skal beita þessum breytingum að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2006 eða síðar. Hvatt er til þess að breytingarnar séu teknar upp fyrr. Ef eining beitir þessum breytingum að því er varðar fyrra tímabil skal hún greina frá því og beita tengdum breytingum á IAS-staðli 39 og IAS-staðli 32 ⁽¹⁾ á sama tíma.

Upplýsingagjöf

- 42. Eining þarf ekki að beita upplýsingakröfunum í þessum IFRS-staðli á samanburðarupplýsingar, sem tengjast árlegum tímabilum sem hefjast fyrir 1. janúar 2005, nema að því er varðar upplýsingarnar sem krafist er í a- og b-lið 37. liðar um reikningsskilaaðferðir og færðar eignir, skuldir, tekjur og gjöld (og sjóðstreymi ef beina aðferðin er notuð).
- 43. Ef ógerlegt er að beita tiltekinni kröfu í 10.-35. lið að því er varðar samanburðarupplýsingar, sem tengjast árlegum tímabilum sem hefjast fyrir 1. janúar 2005, skal eining greina frá því. Stundum kann að vera ógerlegt að beita prófuninni á lágmarksgjaldþoli (15.-19. liður) að því er varðar slíkar samanburðarupplýsingar en afar ólíklegt er að ógerlegt sé að beita öðrum kröfum 10.-35. liðar að því er varðar slíkar samanburðarupplýsingar. Hugtakið „ógerlegt“ er útskýrt í IAS-staðli 8. 29.11. 2008. EN Stjórnartíðindi Evrópusambandsins L 320/397

⁽¹⁾ Þegar eining beitir IFRS-staðli 7 koma vísanir í IFRS-staðal 7, í stað vísana í IAS-staðal 32.

44. Þegar iii-lið c-liðar 39. liðar er beitt þarf eining ekki að birta upplýsingar um þróun krafna sem átti sér stað meira en fimm árum fyrir lok fyrsta fjárhagsárs sem hún beitir þessum IFRS-staðli. Ef enn fremur er ógerlegt, þegar eining beitir þessum IFRS-staðli í fyrsta sinn, að útbúa upplýsingar um þróun krafna, sem átti sér stað fyrir upphaf fyrsta tímabils sem eining leggur fram fyrir allar samanburðarupplýsingar sem uppfylla kröfur þessa IFRS-staðals, skal einingin greina frá því.

Endurflokkun fjáreigna

45. Þegar váttryggjandi breytir reikningsskilaaðferðum sínum fyrir váttryggingaskuldir er heimilt, en þess ekki krafist, að endurflokka sumar eða allar fjáreignir „á gangvirði í rekstrarreikningi“. Þessi endurflokkun er heimil ef váttryggjandi breytir reikningsskilaaðferðum þegar hann beitir þessum IFRS-staðli í fyrsta sinn og ef hann gerir í kjölfarið breytingu á aðferð sem er heimiluð í 22. lið. Endurflokkunin er breyting á reikningsskilaaðferð og IAS-staðall 8 gildir.

Viðbætur A

Skilgreiningar á hugtökum

Þessi viðbætur er óaðskiljanlegur hluti IFRS-staðlanna.

Endurtryggingataka	Tryggingataka samkvæmt endurtryggingasamningi.
Geymslufjárþáttur	Samningsbundinn þáttur sem er ekki færður sem afleiða samkvæmt IAS-staðli 39 og væri innan gildissviðs IAS-staðals 39 ef hann væri sérstakur gerningur.
Frumtryggingasamningur	Váttryggingasamningur sem er ekki endurtryggingasamningur.
Valkvæður þáttur	Samningsbundin réttindi til að hljóta viðbótarbætur sem viðbót við tryggðar bætur: <ol style="list-style-type: none"> sem líklegt er að verði umtalsverður hluti af heildarsamningsbótunum, þar sem útgefandi ákveður fjárhæð og tímasetningu samkvæmt samningi og eru samkvæmt samningi byggðar á: <ol style="list-style-type: none"> árangri tiltekins safns samninga eða tiltekinnar gerðar af samningi innleystri og/eða óinnleystri ávöxtun tiltekins safns eigna sem útgefandi á eða rekstrarreikningi fyrirtækisins, sjóðsins eða annarrar einingar sem gefur út samninginn.
Gangvirði	Fjárhæðin sem fengist fyrir eign eða gera mætti upp skuld með í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.
Samningur með fjárhagslegri tryggingu	Samningur þar sem þess er krafist að útgefandinn inni tilgreindar greiðslur af hendi til að endurgreiða handhafa vegna taps sem hann verður fyrir vegna þess að tilgreindum skuldara tekst ekki að inna af hendi greiðslu þegar hún fellur í gjalddaga í samræmi við upphaflega eða breytta skilmála skuldagernings.
Fjárhagsleg áhætta	Áhættan við hugsanlega breytingu í framtíðinni á einu eða fleiri tilgreindum vaxtastigum, verði fjármálagerninga, hrávöruverði, gengi gjaldmiðla, verð- eða vaxtavísitölu, lánsþæfismati eða lánskjaravísitölu eða annarri breytingu, að því tilskildu að ef um ófjárhagslega breytingu er að ræða eigi breytingin ekki sérstaklega við um aðila að samningnum.
Tryggðar bætur	Greiðslur eða aðrar bætur, sem tiltekinn tryggingataka eða fjárfestir hefur skilyrðislausan rétt á, sem eru ekki háðar útfærslu á samningsbundnum ákvörðunarrétti útgefanda.
Tryggður þáttur	Skuldbinding til að greiða tryggðar bætur sem innifaldar eru í samningi sem inniheldur valkvæðan þátt.
Váttryggingaeign	Hrein samningsbundin réttindi váttryggjanda samkvæmt váttryggingasamningi.

Vátryggingasamningur	Samningur þar sem einn aðili (vátryggjandi) samþykkir að taka að sér umtalsverða tryggingaáhættu frá öðrum aðila (tryggingataka) með því að samþykkja að bæta tryggingataka það ef tilgreindur óviss framtíðaratburður (tryggði atburðurinn) hefur neikvæð áhrif á tryggingatakann. (Sjá leiðbeiningar um þessa skilgreiningu í viðbæti B.)
Vátryggingaskuld	Hreinar samningsbundnar skyldur vátryggjanda samkvæmt vátryggingasamningi.
Tryggingaáhætta	Áhætta, önnur en fjárhagsleg áhætta, sem yfirferð er frá handhafa samnings til útgefanda.
Tryggður atburður	Óviss framtíðaratburður sem fellur undir vátryggingasamning og skapar tryggingaáhættu.
Vátryggjandi	Aðilinn sem er skuldbundinn samkvæmt vátryggingasamningi til að bæta tryggingataka ef tryggður atburður á sér stað.
Prófun á lágmarksgjaldþoli	Mat á því hvort hækka þurfi bókfært verð vátryggingaskuldar (eða lækka bókfært verð tengds fyrirframgreidds kostnaðar við öflun vátrygginga eða tengdra óefnislegra eigna) byggt á endurskoðun sjóðstremis í framtíðinni.
Tryggingataka	Aðili sem á rétt á bótum samkvæmt vátryggingasamningi ef tryggður atburður á sér stað.
Endurtryggingaægnir	Hrein samningsbundin réttindi endurtryggingataka samkvæmt endurtryggingasamningi.
Endurtryggingasamningur	Vátryggingasamningur sem einn vátryggjandi (endurtryggjandinn) gefur út til að bæta öðrum vátryggjanda (endurtryggingatakanum) tap af einum eða fleiri samningum sem endurtryggingatakinn gefur út.
Endurtryggjandi	Aðilinn sem er skuldbundinn samkvæmt endurtryggingasamningi til að bæta endurtryggingataka ef tryggður atburður á sér stað.
Sundurgreining	Þættir í samningi færðir eins og þeir væru sérstakir samningar.

Viðbætur B

Skilgreining á vátryggingasamningi

Þessi viðbætur er óaðskiljanlegur hluti IFRS-staðlanna.

- B1. Í þessum viðbæti eru leiðbeiningar um skilgreiningu á vátryggingasamningi í viðbæti A. Fjallað er um eftirfarandi viðfangsefni:
- hugtakið „óviss framtíðaratburður“ (liðir B2-B4),
 - greiðslur í fríðu (liðir B5-B7),
 - tryggingaáhættu og aðra áhættu (liðir B8-B17),
 - dæmi um vátryggingasamninga (liðir B18-B21),
 - verulega tryggingaáhættu (liðir B22-B28)
 - breytingar á tryggingaáhættu (liðir B29 og B30).

Óviss framtíðaratburður

- B2. Óvissa (eða áhætta) er kjarni vátryggingasamnings. Í samræmi við það er a.m.k. eitt af eftirfarandi óviss við gildistöku vátryggingasamnings:
- hvort tryggður atburður muni eiga sér stað,

- b) hvenær hann muni eiga sér stað eða
- c) hversu mikið váttryggjandi þarf að greiða ef hann á sér stað.
- B3. Í sumum váttryggingasamningum er tryggð atburðurinn uppgötvun taps á samningstímanum jafnvel þó að tapið verði vegna atburðar sem átti sér stað fyrir gildistöku samningsins. Í öðrum váttryggingasamningum er tryggð atburðurinn atburður sem á sér stað á samningstímanum jafnvel þó að tapið sé uppgötvað eftir að samningstímanum lýkur.
- B4. Sumir váttryggingasamningar ná til atburða sem enn ríkir óvissa um fjárhagsleg áhrif af en sem hafa þegar átt sér stað. Dæmi um það er endurtryggingasamningur sem nær til frumtryggjanda gegn óhagstæðri þróun krafna sem tryggingatakar hafa þegar tilkynnt. Í slíkum samningum er tryggð atburðurinn uppgötvun endanlegs kostnaðar þeirra krafna.

Greiðslur í fríðu

- B5. Í sumum váttryggingasamningum er þess krafist eða það heimilað að greiðslur séu í fríðu. Dæmi er þegar váttryggjandi endurnýjar stolna eign beint í stað þess að endurgreiða tryggingatakanum. Annað dæmi er þegar váttryggjandi notar sín eigin sjúkrahús og heilbrigðisstarfsmenn til að veita lækniþjónustu sem samningarnir ná til.
- B6. Sumir þjónustusamningar með fasta þóknun þar sem þjónustustigið veltur á óvissum atburði samræmast skilgreiningunni á þjónustusamningi í þessum IFRS-staðli en lúta ekki reglum um váttryggingasamninga í sumum löndum. Dæmi er viðhaldssamningur þar sem þjónustuaðili samþykkir að gera við tilgreindan búnað eftir að hann bílar. Fasta þjónustugjaldið er byggt á áætluðum fjölda bílana en óvíst er hvort tiltekin vél muni bíla. Bilun í búnaði hefur neikvæð áhrif á eiganda og samningurinn bætir eigandanum fyrir þau (í fríðu fremur en handbæru fé). Annað dæmi er samningur um þjónustu vegna bifreiðabilana þar sem þjónustuaðilinn samþykkir að veita vegapjónustu eða draga bifreiðina á nálægt bílaverkstæði fyrir fasta árlega þóknun. Síðari samningurinn getur samræmt skilgreiningunni á váttryggingasamningi jafnvel þó að þjónustuaðilinn samþykki ekki að framkvæma viðgerðir eða endurnýja varahluti.
- B7. Líklegt er að beiting IFRS-staðalsins að því er varðar samningana sem lýst er í lið B6 sé ekki meira íþyngjandi en ef beitt væri IFRS-stöðlum sem væru viðeigandi ef slíkir samningar væru utan gildissviðs þessa IFRS-staðals:
- a) ólíklegt er að verulegar skuldir séu til staðar vegna ólags og bílana sem þegar hafa átt sér stað,
- b) ef IAS-staðall 18, *reglulegar tekjur*, gildi myndi þjónustuaðili færa tekjur með tilvísun til stöðu (og háð öðrum tilteknum viðmiðunum). Sú aðferð er einnig viðunandi samkvæmt þessum IFRS-staðli sem heimilar þjónustuaðilanum i) að halda áfram að nota gildandi reikningsskilaaðferðir fyrir þessa samninga nema í þeim felist venjur sem bannaðar eru í 14. lið og ii) að bæta reikningsskilaaðferðir sínar ef honum er heimilað að gera það samkvæmt 22.-30. lið,
- c) þjónustuaðili kannar hvort kostnaður við að uppfylla samningsbundnu skylduna um að veita þjónustu er meiri en fyrirframgreiddu tekjurnar. Þetta gerir hann með því að beita prófuninni á lágmarksgjaldþoli sem lýst er í 15-19. lið þessa IFRS-staðals. Ef þessi IFRS-staðall gildir ekki um þessa samninga beittir þjónustuaðilinn IAS-staðli 37 til að ákvarða hvort samningarnir séu íþyngjandi,
- d) ólíklegt er, að því er varðar þessa samninga, að upplýsingakröfurnar í þessum IFRS-staðli bæti verulega við upplýsingarnar sem krafist er í öðrum IFRS-stöðlum.

Greinarmunur á tryggingaáhættu og annarri áhættu

- B8. Skilgreiningin á váttryggingasamningi vísar til tryggingaáhættu sem þessi IFRS-staðall skilgreinir sem áhættu, aðra en fjárhagslega áhættu, sem er yfirfærð frá handhafa samnings til útgefanda. Samningur sem gerir útgefanda óvarinn fyrir fjárhagslegri áhættu án verulegrar tryggingaáhættu er ekki váttryggingasamningur.
- B9. Skilgreiningin á fjárhagslegri áhættu í viðbæti A hefur að geyma skrá yfir fjárhagslegar og ófjárhagslegar breytur. Sú skrá hefur að geyma ófjárhagslegar breytur sem eiga ekki sérstaklega við aðila að samningnum, s.s. stuðul fyrir tjón vegna jarðskjálfta (e. index of earthquake losses) á tilteknu svæði eða stuðul fyrir hitastig í tiltekinni borg. Í henni er ekki að finna ófjárhagslegar breytur sem eiga sérstaklega við aðila að samningnum, s.s. eldur sem brýst út,

eða ekki, og skemmir eða eyðileggur eign þess aðila. Enn fremur er áhættan við breytingu á gangvirði ófjárhagslegrar eignar ekki fjárhagsleg áhætta ef gangvirðið endurspeglar ekki aðeins breytingar á markaðsverði slíkraigna (fjárhagsleg breyta) heldur einnig ástand ákveðinnar ófjárhagslegrar eignar sem aðili að samningnum á (ófjárhagsleg breyta). Ef t.d. ábyrgð á hrakvirði tiltekinnar bifreiðar gerir ábyrgðaraðila óvarinn fyrir áhættu af breytingum á efnislegu ástandi bifreiðarinnar er sú áhætta tryggingaáhætta, ekki fjárhagsleg áhætta.

- B10. Sumir samningar gera útgefanda óvarinn fyrir fjárhagslegri áhættu til viðbótar við verulega tryggingaáhættu. Margir líftryggingarsamningar ábyrgjast t.d. bæði lágmarksávöxtun til váttryggingataka (sem skapar fjárhagslega áhættu) og lofa bótum vegna dauðsfalls sem stundum eru töluvert hærri en sem nemur reikningsstöðu tryggingataka (sem skapar tryggingaáhættu í formi áhættu vegna dauða). Slíkir samningar eru váttryggingasamningar.
- B11. Samkvæmt sumum samningum orsakar tryggður atburður greiðslu fjárhæðar sem tengd er verðvísitölu. Slíkir samningar eru váttryggingasamningar að því tilskildu að greiðslan sem er háð tryggða atburðinum geti verið umtalsverð. T.d. yfirfærir lífeyrstrygging (e. life-contingent annuity), sem er tengd vísitölu framfærslukostnaðar, tryggingaáhættu vegna þess að greiðslan orsakast af óvissum atburði — lífslíkum lífeyrisþega. Tengslin við verðvísitöluna eru innbyggð afleiða en hún yfirfærir einnig tryggingaáhættu. Ef yfirfærsla tryggingaáhættu sem verður er veruleg samræmist innbyggða afleiðan skilgreiningunni á váttryggingasamningi og þarf í því tilviki ekki að vera aðskilin og metin á gangvirði (sjá 7. lið í þessum IFRS-staðli).
- B12. Skilgreiningin á váttryggingasamningi vísar til áhættu sem váttryggjandi samþykkir frá tryggingataka. Með öðrum orðum er tryggingaáhætta áhætta sem er fyrir hendi og er yfirfærð frá tryggingataka til váttryggjanda. Ný áhætta sem skapast með samningnum er því ekki tryggingaáhætta.
- B13. Skilgreiningin á váttryggingasamningi vísar til neikvæðra áhrifa á tryggingatakann. Skilgreiningin takmarkar ekki greiðslu váttryggjanda við fjárhæð sem er jöfn fjárhagslegum áhrifum neikvæða atburðarins. Skilgreiningin útilokar t.d. ekki tryggingu sem felur í sér „nýtt í stað gamals“ þar sem tryggingataka er greitt nægilega mikið til að gera honum kleift að endurnýja skemmda, gamla eign með nýrri eign. Eins takmarkar skilgreiningin ekki greiðslu samkvæmt líftryggingarsamningi á fjárhagslega tapinu sem aðstandendur hins látna verða fyrir né heldur kemur hún í veg fyrir greiðslu fyrirfram ákveðinna fjárhæða til að meta tapið sem dauðsfall eða slyss veldur.
- B14. Í sumum samningum er krafist greiðslu ef tilgreindur óviss atburður á sér stað en þess ekki krafist að neikvæð áhrif á tryggingatakann séu skilyrði fyrir greiðslu. Slíkur samningur er ekki váttryggingasamningur jafnvel þó að handhafi noti samninginn til að draga úr undirliggjandi áhættu. Ef handhafi t.d. notar afleiðu til verjast gegn áhættu frá undirliggjandi ófjárhagslegri breytingu sem er tengd sjóðstreymi frá eign einingarinnar er afleiðan ekki váttryggingasamningur vegna þess að greiðslan er ekki háð því hvort handhafi verður fyrir neikvæðum áhrifum frá lækku á sjóðstreymi frá eigninni. Á hinn bóginn vísar skilgreiningin á váttryggingasamningi til óviss atburðar þar sem neikvæð áhrif á tryggingatakann eru samningsbundin skilyrði fyrir greiðslu. Samkvæmt þessu samningsbundna skilyrði er þess ekki krafist að váttryggjandi rannsaki hvort atburðurinn hefur valdið neikvæðum áhrifum en það heimilar váttryggjanda að neita greiðslu ef hann er ekki viss um að atburðurinn hafi valdið neikvæðum áhrifum.
- b15. Hætta á brottfalli réttinda (þ.e. sú hætta að mótaðilinn segi samningnum upp fyrir eða síðar en útgefandi hafði búist við þegar samningurinn var verðlagður) er ekki tryggingaáhætta vegna þess að greiðsla til mótaðila ræðst ekki af óvissum framtíðaratburði sem hefur neikvæð áhrif á mótaðilann. Á sama hátt er kostnaðaráhætta (þ.e. sú áhætta að óvænt hækkun verði á stjórnunarkostnaði tengdum þjónustu við samning fremur en á kostnaði sem tengist tryggðum atburðum) ekki tryggingaáhætta vegna þess að óvænt hækkun gjalda hefur ekki neikvæð áhrif á mótaðilann.
- B16. Þess vegna er samningur sem gerir útgefanda óvarinn fyrir hættu á brottfalli réttinda eða kostnaðaráhættu ekki váttryggingasamningur nema að hann geri útgefanda einnig óvarinn fyrir tryggingaáhættu. Ef útgefandi samningsins dregur úr þeirri áhættu með því að nota annan samning til að flytja hluta þeirrar áhættu til annars aðila gerir sá samningur hinn aðilann þó óvarinn fyrir tryggingaáhættu.
- B17. Váttryggjandi getur aðeins tekið á sig umtalsverða tryggingaáhættu frá tryggingataka ef váttryggjandinn er eining sem er aðskilin frá tryggingatakanum. Þegar um er að ræða gagnkvæman váttryggjanda (e. mutual insurer) tekur hann á sig áhættu frá sérhverjum tryggingataka og safnar áhættunni saman. Þó að tryggingatakar beri þá samsöfnuðu áhættu í sameiningu í hlutverki sínu sem eigendur hefur gagnkvæmi váttryggjandinn samt samþykkt áhættu sem er kjarni váttryggingasamnings.

Dæmi um váttryggingasamninga

B18. Eftirfarandi eru dæmi um samninga sem eru váttryggingasamningar ef yfirfærsla tryggingaáhættu er umtalsverð:

- a) trygging gegn þjófnaði eða eignaspjöllum,
- b) trygging vegna skaðsemisábyrgðar, ábyrgðar á atvinnustarfsemi, einkaréttarábyrgðar eða réttarverndar,
- c) líftrygging og fyrirframgreiddur útfararkostnaður (þó að dauðdagi sé viss er óvíst hvenær dauðdagi verður eða í sumum gerðum líftrygginga hvort dauðdagi verður á tímabilinu sem tryggingin tekur til),
- d) lífstengdur lífeyrir (e. life-contingent annuity) og lífeyrir (þ.e. samningar sem veita bætur vegna óviss framtíðaratburðar — lífslíkur lífeyrisþegans — til að aðstoða lífeyrisþegann við að viðhalda tilteknum lífskjörum sem annars yrðu fyrir neikvæðum áhrifum af lífslíkum hans eða hennar),
- e) örorku- og lækniþryggingar,
- f) ábyrgðaryfirlýsingar, tryggingabréf, verktryggingar og tilboðstryggingar (þ.e. samningar sem veita bætur ef annar aðili uppfyllir ekki samningsbundna skyldu, t.d. skyldu um að reisa byggingu),
- g) greiðsluþrygging sem kveður á um að tilgreindar greiðslur skuli inntar af hendi til að endurgreiða handhafa vegna taps sem hann verður fyrir vegna þess að tilgreindum skuldara tekst ekki að inna af hendi greiðslu þegar hún fellur í gjalddaga samkvæmt upphaflegum eða breyttum skilmálum skuldagernings. Þessir samningar geta verið í ýmiss konar lagalegu formi, s.s. trygging, nokkrar gerðir loforða um lánveitingu, lánsvanskilaafleiðusamningur eða váttryggingasamningur. Þótt þessir samningar falli að skilgreiningunni á váttryggingasamningi falla þeir einnig að skilgreiningunni á samningi með fjárhagslegri tryggingu í IAS-staðli 39 og falla innan gildissviðs IAS-staðals 32 ⁽¹⁾ og IAS-staðals 39 en ekki þessa IFRS-staðals (sjá d-lið 4. liðar). Ef útgefandi samnings með fjárhagslegri tryggingu hefur engu að síður haldið því ótvírætt fram áður að hann líti á slíka samninga sem váttryggingasamninga og hafi hann fylgt reikningssskilum sem gilda um váttryggingasamninga getur útgefandi þrátt fyrir það valið um að beita annaðhvort IAS-staðli 39 og IAS-staðli 32 ⁽¹⁾ eða þessum staðli á þess háttar samninga með fjárhagslegri tryggingu.
- h) vöruábyrgðir. Vöruábyrgðir, sem gefnar eru út af öðrum aðila fyrir vörur seldar af framleiðanda, seljanda eða smásala, falla innan gildissviðs þessa IFRS-staðals. Vöruábyrgðir, sem framleiðandi, seljandi eða smásali gefur út beint, eru þó utan gildissviðs hans vegna þess að þær eru innan gildissviðs IAS-staðals 18 og IAS-staðals 37,
- i) eignarréttartrygging (e. title insurance) (þ.e. trygging vegna uppgötvunar galla á eignarrétti lands sem voru ekki augljósir þegar váttryggingasamningurinn var ritaður). Í þessu tilviki er tryggði atburðurinn uppgötvun galla á eignarréttinum, ekki gallinn sjálfur,
- j) ferðaaðstoð (þ.e. bætur í reiðufé eða í fríðu til tryggingataka vegna taps sem þeir urðu fyrir á ferðalagi). Í liðum B6 og B7 eru nokkrir samningar af þessari gerð ræddir,
- k) stórtjónatryggingar, sem kveða á um lækkaðar greiðslur af höfuðstól, vöxtum eða hvoru tveggja ef tilgreindur atburður hefur neikvæð áhrif á útgefanda tryggingarinnar (nema að tilgreindi atburðurinn skapi ekki umtalsverða tryggingaáhættu, t.d. ef atburðurinn er vaxta- eða gengisbreyting),
- l) tryggingaskipti og aðrir samningar þar sem krafist er greiðslu, byggt á breytingum á loftslags-, jarðfræði- eða öðrum eðlisfræðilegum breytum sem eiga sérstaklega við aðila að samningnum,
- m) endurtryggingasamningar.

B19. Eftirfarandi eru dæmi um liði sem eru ekki váttryggingasamningar:

- a) fjárfestingasamningar sem eru váttryggingasamningar að lögum en gera váttryggjandann ekki óvarinn fyrir umtalsverðri tryggingaáhættu, t.d. líftryggingasamningar þar sem váttryggjandi ber ekki verulega áhættu vegna dauða (slíkir samningar eru fjármálagerningar eða þjónustusamningar, sjá liði B20 og B21),

⁽¹⁾ Þegar eining beitir IFRS-staðli 7 koma visanir í IFRS-staðal 7, í stað visana í IAS-staðal 32.

- b) samningar sem eru tryggingar að lögum en færa alla umtalsverða áhættu aftur til tryggingataka fyrir tilstilli óuppsægjanlegra og framfylgjanlegra aðferða þar sem leiðréttar eru framtíðargreiðslur tryggingataka sem bein afleiðing tryggðra tapa, t.d. sumir fjárhagslegir endurtryggingasamningar eða sumar hóprtryggingar (slíkir samningar eru alla jafna fjármálagerningar eða þjónustusamningar, sjá liði B20 og B21).
- c) sjálfáhættutrygging (e. self insurance), m.ö.o. að halda eftir áhættu sem hefði fallið undir tryggingu (enginn váttryggingasamningur er til staðar vegna þess að ekkert samkomulag var gert við annan aðila),
- d) samningar (s.s. happdrættissamningar) þar sem krafist er greiðslu ef tilgreindur óviss framtíðaratburður á sér stað en í þeim er ekki gerð krafa um, sem samningsbundið skilyrði fyrir greiðslu, að atburðurinn hafi neikvæð áhrif á tryggingatakann. Þetta kemur þó ekki í veg fyrir tilgreiningu fyrirfram ákveðinnar greiðslu til að meta tapið sem tilgreindur atburður eins og dauðsfall eða slys veldur (sjá einnig lið B13),
- e) afleiður sem gera einn aðila óvarinn fyrir fjárhagslegri áhættu en ekki tryggingaáhættu vegna þess að í þeim er krafist að sá aðili inni af hendi greiðslu, og byggist eingöngu á breytingum á einu eða fleiri af tilgreindum vaxtastigum, verði fjármálagerninga, hrávöruverði, gengi gjaldmiðla, verð- eða vaxtavísitölu, láns hæfismati eða lánskjaravísitölu eða annarri breytu að því tilskildu að ef um ófjárhagslega breytu er að ræða eigi breytan ekki sérstaklega við um aðila að samningnum (sjá IAS-staðal 39),
- f) lánstengd ábyrgð (eða loforð um lánveitingu, lánsvanskilaafleiðusamningur eða greiðsluváttryggingasamningur) þar sem krafist er greiðslna jafnvel þó að handhafi hafi ekki orðið fyrir tapi vegna þess að skuldara hafi ekki tekist að inna af hendi greiðslu þegar hún féll í gjalddaga (sjá IAS-staðal 39).
- g) samningar þar sem krafist er greiðslu byggt á breytingum á loftslags-, jarðfræði- eða öðrum eðlisfræðilegum breytum sem eiga ekki sérstaklega við aðila að samningnum (kallast almennt veðurafleiður).
- h) stórtjónatryggingar þar sem kveðið er á um lækkaðar greiðslur af höfuðstól, vöxtum eða hvoru tveggja, byggt á loftslags-, jarðfræði- eða annarri eðlisfræðilegri breytu sem á ekki sérstaklega við aðila að samningnum.
- B20. Ef samningarnir sem lýst er í lið B19 skapa fjáreignir eða fjárskuldir falla þeir innan gildissviðs IAS-staðals 39. Þetta merkir m.a. að aðilarnir að samningnum nota það sem stundum er nefnt geymslufjárreikningsskil sem fela í sér eftirfarandi:
- a) annar aðilinn færir greiðsluna sem er móttækin sem fjárskuld fremur en sem reglulegar tekjur,
- b) hinn aðilinn færir greiðsluna sem er greidd sem fjáreign fremur en sem gjöld.
- B21. Ef samningarnir sem lýst er í lið B19 mynda ekki fjáreignir eða fjárskuldir, IAS-staðal 18. Samkvæmt IAS-staðli 18 skal færa reglulegar tekjur, sem tengjast viðskiptunum, og fela í sér að þjónusta er veitt, með tilvísun til stöðu viðskiptanna ef unnt er að meta á niðurstöðu viðskiptanna á áreiðanlegan hátt.

Veruleg tryggingaáhætta

- B22. Samningur er því aðeins váttryggingasamningur að hann yfirfæri verulega tryggingaáhættu. Í liðum B8-B21 er fjallað um tryggingaáhættu. Í eftirfarandi liðum er fjallað um mat á því hvort tryggingaáhætta er veruleg.
- B23. Tryggingaáhætta er veruleg ef, og aðeins ef, tryggður atburður gæti valdið því að váttryggjandi þurfi að greiða verulegar viðbótarbætur við allar aðstæður, að undanskildum aðstæðum sem eru ekki viðskiptalegs eðlis (þ.e. hafa engin merkjanleg áhrif á hagfræði viðskiptanna). Ef verulegar viðbótarbætur kæmu til greiðslu við aðstæður sem eru viðskiptalegs eðlis kann skilyrðið í setningunni hér á undan að vera uppfyllt jafnvel þó að tryggði atburðurinn sé afar ólíklegur eða jafnvel þó að vænt núvirði (þ.e. líkindavegið) óviss sjóðstreymis sé lítill hluti vænts núvirðis alls samningsbundins sjóðstreymis sem eftir er.
- B24. Viðbótarbæturnar, sem lýst er í lið B23, vísa til fjárhæða sem eru hærri en þær sem kæmu til greiðslu ef enginn tryggður atburður ætti sér stað (að undanskildum aðstæðum sem eru ekki viðskiptalegs eðlis). Þessar viðbótarfjárhæðir taka til kostnaðar við meðhöndlun og mat krafna, en útiloka:
- a) að getan tapist til að taka gjald af tryggingataknum fyrir þjónustu í framtíðinni. Í t.d. fjárfestingartengdum líftryggingarsamningi hefur fráfall tryggingataka það í för með sér að váttryggjandi getur ekki lengur annast fjárfestingarþjónustu og innheimt þóknun fyrir. Þetta efnahagslega tap váttryggjanda endurspeglar þó ekki tryggingaáhættu alveg eins og sjóðsstjóri tekur ekki á sig tryggingaáhættu í tengslum við hugsanlegt fráfall

viðskiptamannsins. Því skiptir hugsanlegt tap þóknana fyrir fjárfestingarstýringu í framtíðinni ekki máli við mat á því hversu mikil tryggingaáhætta er yfirfærð með samningi,

- b) niðurfellingu við fráfall á gjöldum sem væru innheimt við uppsögn eða endurkaup. Vegna þess að gjöldin hafa orðið til vegna samningsins bætir niðurfelling þessara gjalda ekki tryggingatakanum upp áhættu sem er fyrir hendi. Þau skipta því ekki máli við mat á því hversu mikil tryggingaáhætta er yfirfærð með samningi,
- c) greiðslu sem er háð atburði sem veldur handhafa samningsins ekki verulegu tapi. Til dæmis má líta á samning þar sem þess er krafist að útgefandi greiði eina milljón gjaldmiðilseininga, ef eign verður fyrir efnislegum skemmdum, sem valda handhafa óverulegu efnahagslegu tapi sem nemur einni gjaldmiðilseiningu. Í þessum samningi yfirfærir handhafi til váttryggjanda þá óverulegu áhættu að tapa einni gjaldmiðilseiningu. Á sama tíma skapar samningurinn áhættu, aðra en tryggingaáhættu, þess eðlis að útgefandi þurfi að greiða 999 999 gjaldmiðilseiningar ef tilgreindi atburðurinn á sér stað. Þessi samningur er ekki váttryggingasamningur vegna þess að útgefandi tekur ekki á sig verulega tryggingaáhættu frá handhafanum,
- d) hugsanlega endurheimt endurtrygginga. Váttryggjandi færir þetta sérstaklega.

B25. Váttryggjandi skal meta mikilvægi tryggingaáhættu samning fyrir samning frekar en miðað við mikilvægi fyrir reikningsskilin ⁽¹⁾. Tryggingaáhætta getur því verið veruleg jafnvel þó að lágmarkslíkur séu á verulegu tapi fyrir heilan flokk samninga (e. book of contracts). Þetta mat frá samningi til samnings auðveldar flokkun samnings sem váttryggingasamnings. Hins vegar, ef vitað er að tiltölulega einsleitir flokkur litilla samninga samanstandur af samningum sem yfirfæra allir tryggingaáhættu, þarf váttryggjandi ekki að bera kennsl á sérhvern samning innan flokksins til að auðkenna samninga sem eru ekki afleiðdir sem yfirfæra óverulega tryggingaáhættu.

B26. Af liðum B23-B25 leiðir að ef bætur eru greiddar samkvæmt samningi vegna dauðsfalls sem eru hærri en fjárhæðin sem greidd væri vegna lífslíkna, er samningurinn váttryggingasamningur nema að viðbótarbæturnar vegna dauðsfalls séu óverulegar (dæmt með hliðsjón af samningnum fremur en heilum flokki samninga). Eins og fram kemur í b-lið liðar B24 er niðurfelling við fráfall á gjöldum sem væru innheimt við uppsögn eða endurkaup ekki talin með í þessu mati ef þessi niðurfelling bætir tryggingatakanum ekki fyrir áhættu sem er fyrir hendi. Eins er lífeyrissamningur, þar sem reglulegar summur eru greiddar svo lengi sem tryggingataki lifir, váttryggingasamningur nema að samsöfnuðu lífeyrisgreiðslurnar sem eru háðar lífi séu óverulegar.

B27. Í lið B23 er vísað til viðbótarbóta. Þessar viðbótarbætur gætu innihaldið kröfu um að greiða bætur fyrir ef tryggð atburðurinn á sér stað fyrir og greiðslan er ekki leiðrétt með tilliti til tímavirðis peninga. Dæmi um það er heildarlíftrygging fyrir fasta fjárhæð (m.ö.o. trygging sem veitir fastar dánarbætur þegar tryggingataki deyr og engin fyrningardagsetning er á tryggingunni). Öruggt er að tryggingatakinn mun deyja, en dánardagurinn er óviss. Váttryggjandi verður fyrir tapi vegna þeirra stöku samninga, þar sem tryggingataki deyr fyrir en ráð er gert fyrir, jafnvel þó að ekkert heildartap verði vegna samningaflokksins í heild.

B28. Ef váttryggingasamningur er sundurgreindur í geymslufjárbátt og tryggingabátt er mikilvægi yfirfærslu á tryggingaáhættu metið með hliðsjón af tryggingabættinum. Mikilvægi tryggingaáhættu, sem yfirfærð er með innbyggðri afleiðu er metið með hliðsjón af innbyggðu afleiðunni.

Breytingar á tryggingaáhættu

B29. Sumir samningar yfirfæra enga tryggingaáhættu til útgefandans við gildistöku þó að þeir yfirfæri tryggingaáhættu síðar. Til dæmis má nefna samning sem veitir tilgreinda ávöxtun á fjárfestingu og inniheldur valrétt fyrir tryggingatakann til að nota hagnaðinn af fjárfestingunni á gjalddaga til að kaupa lífstengdan lífeyri (e. life-contingent annuity) á núgildandi lífeyrisiðgjöldum sem váttryggjandinn setur upp fyrir aðra nýja lífeyrisþega þegar tryggingatakinn nýtir valréttinn. Samningurinn yfirfærir enga tryggingaáhættu til útgefandans þar til valrétturinn er nýttur vegna þess að váttryggjandanum er frjálst að verðleggja lífeyrinn á grunni sem endurspeglar tryggingaáhættuna sem yfirfærð er til váttryggjandans á þeim tíma. Ef samningurinn tilgreinir hins vegar lífeyrisiðgjöld (eða grundvöll til ákvörðunar lífeyrisiðgjalda) yfirfærir samningurinn tryggingaáhættu til útgefandans við gildistöku.

B30. Samningur sem telst váttryggingasamningur er váttryggingasamningur þangað til öll réttindi og skyldur hafa verið ógild eða renna út.

⁽¹⁾ Í þessu skyni mynda samningar sem gerðir eru samtímis við einn mótaðila (eða samningar sem eru háðir hver öðrum á annan hátt) einn samning.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL 5, IFRS-staðall 5

Fastafjármunir sem haldið er til sölu og aflögð starfsemi

MARKMIÐ

1. Markmiðið með þessum IFRS-staðli er að segja til um færslu eigna sem haldið er til sölu, og um framsetningu og upplýsingar um aflagða starfsemi. Einkum er krafist í þessum IFRS-staðli:
 - a) að eignir sem fullnægja skilyrðunum um skilgreininguna sem haldið til sölu skuli meta á því sem lægra er, bókfærðri fjárhæð eða gangvirði að frádregnum sölukostnaði, og að afskriftum af slíkum eignum skuli hætt og
 - b) að eignir, sem fullnægja skilyrðunum um skilgreininguna sem haldið til sölu, skuli setja fram aðgreindar í efnahagsreikningi og að niðurstöðutölur aflagðrar starfsemi skuli setja fram aðgreindar í rekstrarreikningi.

GILDISSVIÐ

2. Kröfur, sem gerðar eru í þessum IFRS-staðli um flokkun og framsetningu, gilda um alla færða fastafjármuni ⁽¹⁾ og alla ráðstöfunarflokka einingar. Matskröfur í þessum IFRS-staðli gilda um alla færða fastafjármuni og ráðstöfunarflokka (eins og fram kemur í 4. lið) nema þær eignir sem taldar eru upp í 5. lið sem skal áfram meta í samræmi við staðalinn sem tilgreindur er.
3. Eignir sem flokkaðar eru sem fastafjármunir í samræmi við IAS-staðal 1, *framsetning reikningsskila* (endurskoðaður 2003), skal ekki endurflokka sem veltufjármuni fyrr en þær uppfylla skilyrði þess að vera skilgreindar sem haldið til sölu í samræmi við þennan IFRS-staðal. Eignir í flokki, sem eining telur að öllu jöfnu til fastafjármuna sem einvörðungu eru keyptir með endursölu fyrir augum, skal ekki flokka sem veltufjármuni nema þær uppfylli skilyrði þess að vera skilgreindar sem haldið til sölu í samræmi við þennan IFRS-staðal.
4. Stundum ráðstafar eining flokki eigna saman í einum viðskiptum, hugsanlega með nokkrum skuldbindingum sem tengjast þeim beint. Slíkur ráðstöfunarflokkur getur verið flokkur *fjárskapandi eininga*, ein fjárskapandi eining eða hluti fjárskapandi einingar (2). Í flokknum geta verið hvers konar eignir og skuldir einingarinnar, þ.m.t. veltufjármunir, skammtímaskuldir og eignir sem í 5. lið eru undanskilin frá matskröfum þessa IFRS-staðals. Ef fastafjármunir, sem falla undir matskröfur þessa IFRS-staðals, eru hluti af ráðstöfunarflokki, gilda matskröfur þessa IFRS-staðals um flokkinn í heild þannig að hann er metinn á því virði sem er lægra, bókfærðu verði eða gangvirði að frádregnum sölukostnaði. Kröfur um mat á einstökum eignum og skuldum í ráðstöfunarflokknum eru settar fram í 18., 19. og 23. lið.
5. Ákvæðin um mat í þessum IFRS-staðli ⁽³⁾ gilda ekki um eftirfarandi eignir sem falla undir þá staðla sem tilgreindir eru, annaðhvort sem einstakar eignir eða hluti ráðstöfunarflokks:
 - a) frestaðar skattineignir (sjá IAS-staðal 12, *tekjuskattar*),
 - b) eignir, sem myndast vegna starfskjara (IAS-staðall 19, *starfskjör*),
 - c) fjáreignir innan gildissviðs IAS-staðals 39, *fjármálagerningar: færsla og mat*,
 - d) fastafjármunir, sem eru færðir í samræmi við gangvirðislikanið í IAS-staðli 40, *fjárfestingareignir*,
 - e) fastafjármunir, sem metnir eru á gangvirði, að frádregnum áætluðum kostnaði við sölu í samræmi við IAS-staðal 41, *landbúnaður*,
 - f) samningsbundin réttindi samkvæmt váttryggingasamningi, eins og þau eru skilgreind í IFRS-staðli 4, *váttryggingasamningar*.

⁽¹⁾ Fyrir eignir, sem flokkaðar eru í samræmi við framsetningu greiðsluhæfis, eru fastafjármunir eignir sem taka til fjárhæða sem vænst er að verði endurheimtar eftir meira en tólf mánuði frá dagsetningu efnahagsreiknings. Ákvæði 3. liðar gilda um flokkun þess háttar eigna.

⁽²⁾ Þegar vænst er að sjóðstreymi frá eign eða flokki eigna stafi aðallega af sölu fremur en áframhaldandi notkun verða eignirnar þó minna háðar sjóðstreymi frá öðrum eignum, og ráðstöfunarflokkur, sem var hluti af fjárskapandi einingu, verður að sérstakri fjárskapandi einingu.

⁽³⁾ Í öðrum en 18. og 19. lið., en með þeim er gerð krafa um að viðkomandi eign sé metin í samræmi við aðra viðeigandi IFRS-staðla.

SKILGREINING FASTAFJÁRMUNA (EÐA RÁÐSTÖFUNARFLOKKA) SEM HALDIÐ ER TIL SÖLU

6. Eining skal skilgreina fastafjármuni (eða ráðstöfunarflokka) sem haldið til sölu ef bókfært verð þeirra er endurheimt aðallega með söluviðskiptum fremur en með áframhaldandi notkun.
7. Til að svo megi verða þarf eignin (eða ráðstöfunarflokkurinn) að vera tiltæk til sölu umsvifalaust og í því ástandi sem hún er, með fyrirvara um almenna söluskilmála þess háttar eigna (eða ráðstöfunarflokka) og sala hennar verður að vera afar líkleg.
8. Til að salan geti talist afar líkleg verða stjórnendur á viðeigandi stigi að hafa skuldbundið sig til að fylgja áætlun um að selja eignina (eða ráðstöfunarflokkinn) og hafist skipulega handa við að finna kaupanda og ljúka við áætlunina. Enn fremur verður að setja eignina (eða ráðstöfunarflokkinn) með virkum hætti á markað á verði sem er sanngjart m.t.t. gildandi gangvirðis. Auk þess skal þess vænst að salan uppfylli færsluskilyrði sem fullfrágengin sala innan eins árs frá skilgreiningardegi, að því undanskildu sem heimilt er skv. 9. lið, og í aðgerðum, sem þörf er á til að ljúka við áætlunina, skal koma fram að ólíklegt sé að gerðar verði verulegar breytingar á áætluninni eða að hún verði dregin til baka.
9. Vegna atburða eða aðstæðna getur tímabilið til að ganga frá sölnunni lengst fram yfir eitt ár. Framlenging tímabilsins, sem þarf til að ganga frá sölu, kemur ekki í veg fyrir að eign (eða ráðstöfunarflokkur) sé skilgreind sem haldið til sölu ef seinkunin stafar af atburðum eða aðstæðum sem eru ekki á valdi einingarinnar og nægur vitnisburður er um að einingin sé áfram skuldbundin áætlun sinni um að selja eignina (eða ráðstöfunarflokkinn). Þetta á við þegar skilyrðin í viðbæti B eru uppfyllt.
10. Til söluviðskipta teljast skipti á fastafjármunum gegn öðrum fastafjármunum þegar skiptin eru viðskiptalegs eðlis í samræmi við IAS-staðal 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*.
11. Þegar eining yfirtekur fastafjármuni (eða ráðstöfunarflokka) einvörðungu með það fyrir augum að selja þá síðar skal hún því aðeins skilgreina fastafjármunina (eða ráðstöfunarflokkinn) sem haldið til sölu á yfirtökudegi að krafan um eitt ár í 8. lið sé uppfyllt (að undanskildu því sem er heimilt skv. 9. lið) og það sé afar líklegt að einhver önnur skilyrði í 7. og 8. lið, sem eru ekki uppfyllt á þeim degi, verði uppfyllt innan skamms tíma frá yfirtökunni (venjulega innan þriggja mánaða).
12. Ef skilyrðin í 7. og 8. lið eru uppfyllt eftir dagsetningu efnahagsreiknings skal eining ekki skilgreina fastafjármuni (eða ráðstöfunarflokk) sem haldið til sölu í þeim reikningsskilum þegar þau eru birt. Þegar þessi skilyrði eru uppfyllt eftir dagsetningu efnahagsreiknings, en áður en reikningsskilin eru heimilud til birtingar, skal einingin þó veita upplýsingarnar sem tilgreindar eru í a-, b- og d-lið 41. liðar í skýringunum.

Fastafjármunir sem á að leggja niður

13. Eining skal ekki skilgreina fastafjármuni (eða ráðstöfunarflokka), sem á að leggja niður, sem haldið til sölu. Þetta stafar af því að bókfært verð þeirra endurheimtist aðallega með áframhaldandi notkun. Ef ráðstöfunarflokkurinn, sem á að leggja niður, uppfyllir skilyrðin í a- til c-lið 32. liðar skal einingin þó setja fram niðurstöðutölur og sjóðstreymi ráðstöfunarflokksins sem starfsemi sem skal leggja niður í samræmi við 33. og 34. lið daginn sem hætt er að nota hann. Til fastafjármuna (eða ráðstöfunarflokka), sem á að leggja niður, teljast fastafjármunir (eða ráðstöfunarflokkar) sem á að nota til loka endingartíma þeirra og fastafjármunir (eða ráðstöfunarflokkar) sem á að loka fremur en selja.
14. Eining skal ekki færa fastafjármuni, sem hafa verið teknir úr notkun um stundarsakir, eins og þeir hafi verið lagðir niður.

MAT Á FASTAFJÁRMUNUM (EÐA RÁÐSTÖFUNARFLOKKUM) SEM HALDIÐ ER TIL SÖLU

Mat á fastafjármunum (eða ráðstöfunarflokkum)

15. Eining skal meta fastafjármuni (eða ráðstöfunarflokka), sem eru skilgreindir sem haldið til sölu, á því sem er lægra, bókfærðu verði eða gangvirði að frádregnum sölukostnaði.
16. Ef nýkeypt eign (eða ráðstöfunarflokkur) uppfyllir skilyrði um skilgreiningu á eign sem haldið er til sölu (sjá 11. lið) leiðir beiting 15. liðar til þess að eignin (eða ráðstöfunarflokkur), sem er við upphaflega færslu á bókfærðu verði, ef hún hefði ekki verið flokkuð með þessum hætti (t.d. á kostnaðarverði) eða gangvirði að frádregnum sölukostnaði eftir því hvort er lægra. Af þeim sökum skal meta eignina (eða ráðstöfunarflokkinn) á gangvirði að frádregnum sölukostnaði ef hún er yfirtekin sem hluti af rekstrarsameiningu.

17. Þegar vænst er að salan verði eftir meira en eitt ár skal einingin meta sölukostnaðinn á núvirði. Aukningu í núvirði sölukostnaðar, sem rekja má til framrásar tímans, skal setja fram í rekstrarreikningi sem fjármögnunarkostnað.
18. Allt fram til upphaflegrar skilgreiningar eignarinnar (eða ráðstöfunarflokks) sem eignar sem haldið er til sölu skal bókfært verð eignarinnar (eða allra eigna og skulda í flokknum) metið í samræmi við viðeigandi IFRS-staðla.
19. Við síðara endurmat á ráðstöfunarflokki skal bókfært verð eigna og skulda, sem matskröfur þessa IFRS-staðals ná ekki til en eru í ráðstöfunarflokki sem skilgreindur er sem haldið til sölu, endurmetið í samræmi við viðeigandi IFRS-staðal áður en gangvirðið að frádregnum sölukostnaði ráðstöfunarflokksins er endurmetið.

Færsla á virðisrýrnunartöpum og bakfærslum

20. Eining skal færa virðisrýrnunartap vegna upphaflegrar eða síðari niðurfærslu eignarinnar (eða ráðstöfunarflokks) að gagnvirði að frádregnum sölukostnaði, að því marki sem það hefur ekki verið fært í samræmi við 19. lið.
21. Eining skal færa ágóða af síðari hækkun gangvirðis eignar, að frádregnum sölukostnaði, en ekki umfram uppsafnað virðisrýrnunartap sem fært hefur verið, annaðhvort í samræmi við þennan IFRS-staðal eða fyrir í samræmi við IAS-staðal 36, *virðisrýrnun eigna*.
22. Eining skal færa ágóða af síðari hækkun á gangvirði ráðstöfunarflokks að frádregnum sölukostnaði:
 - a) að því marki sem hann hefur ekki verið færður í samræmi við 19. lið en
 - b) ekki umfram uppsafnað virðisrýrnunartap sem fært hefur verið, annaðhvort í samræmi við þennan IFRS-staðal eða fyrir í samræmi við IAS-staðal 36 af fastafjármunum sem falla undir matskröfur þessa IFRS-staðals.
23. Virðisrýrnunartapið (eða síðari ágóði), sem er fært vegna ráðstöfunarflokks, skal lækka (eða hækka) bókfært verð fastafjármuna í flokknum, sem falla undir matskröfur þessa IFRS-staðals, í sömu röð og skiptingunum sem sett er fram í a- og b-lið 104. liðar og 122. lið IAS-staðals 36 (endurskoðaður 2004).
24. Ágóði eða tap, sem hefur ekki verið fært daginn sem sala fastafjármuna (eða ráðstöfunarflokks) fer fram, skal fært daginn sem það er fært út. Kröfur í tengslum við afskráningu eru settar fram í:
 - a) ákvæðum 67.-72. liðar í IAS-staðli 16 (endurskoðaður 2003) fyrir varanlega rekstrarfjármuni og
 - b) ákvæðum 112.-117. liðar í IAS-staðli 38, *óefnislegar eignir* (endurskoðaður 2004) fyrir óefnislegar eignir.

25. Eining skal ekki afskrifa fastafjármuni meðan þeir eru skilgreindir sem haldið til sölu eða meðan þeir eru hluti ráðstöfunarflokks sem skilgreindur er sem haldið til sölu. Halda skal áfram að færa vexti og annan kostnað sem telst til skulda ráðstöfunarflokks sem skilgreindur er sem haldið til sölu.

Breytingar á söluáætlun

26. Ef eining hefur skilgreint eign (eða ráðstöfunarflokk) en haldið til sölu, en skilyrðin í 7.–9. lið eru ekki lengur uppfyllt, skal einingin hætta að skilgreina eignina (eða ráðstöfunarflokkinn) sem haldið til sölu.
27. Einingin skal meta fastafjármuni, sem hætt er að skilgreina sem haldið til sölu (eða hætt er að telja til ráðstöfunarflokks sem er skilgreindur sem haldið til sölu), á því sem lægra er af:
 - a) bókfærðu verði áður en eignin (eða ráðstöfunarflokkur) var skilgreind sem haldið til sölu, leiðréttu vegna afskrifta eða endurmats, sem hefði verið fært ef eignin (eða ráðstöfunarflokkur) hefði ekki verið skilgreind sem haldið til sölu og
 - b) *endurheimtanlegri fjárhæð* hennar daginn þegar síðari ákvörðun er tekin um að selja ekki ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Ef fastafjármunirnir eru hluti fjárskapandi einingar er endurheimtanleg fjárhæð þeirra bókfært verð sem hefði verið fært eftir skiptingu virðisrýrnunartaps sem rekja má til þeirrar fjárskapandi einingar í samræmi við IAS-staðal 36.

28. Einingin skal taka með þær leiðréttingar sem þarf á bókfærðu verði fastafjármuna, sem hætt er að skilgreina sem haldið til sölu, í rekstrarreikningi ⁽¹⁾ af áframhaldandi rekstri á tímabilinu þegar skilyrðin í 7.–9. lið eru ekki lengur uppfyllt. Einingin skal setja fram þá leiðréttingu undir sömu yfirskrift í rekstrarreikningi og notuð er til að setja fram ágóða eða tap, ef um slíkt er að ræða, og færa í samræmi við 37. lið.
29. Ef eining tekur einstaka eign eða skuld út úr ráðstöfunarflokki, sem skilgreindur er sem haldið til sölu, skal því aðeins halda áfram að meta eignirnar og skuldarnar, sem eftir eru í ráðstöfunarflokknum sem ætlaður er til sölu, að flokkurinn uppfylli skilyrðin í 7.–9. lið. Að öðrum kosti skulu fastafjármunirnir sem eftir eru í flokknum, sem hver um sig uppfyllir skilyrði þess að vera skilgreindur sem haldið til sölu, metnir sérstaklega á því sem lægra er af bókfærðu verði eða gangvirði að fráregnum sölukostnaði á þeim degi. Hætt skal að skilgreina em haldið til sölu í samræmi við 26. lið þá fastafjármuni, sem ekki uppfylla skilgreininguna.

FRAMSETNING OG UPPLÝSINGAR

30. Eining skal setja fram upplýsingar sem gera notendum reikningsskilanna kleift að meta fjárhagsleg áhrif af starfsemi, sem er lögð af, og af ráðstöfun fastafjármuna (eða ráðstöfunarflokka).

Framsetning á aflagðri starfsemi

31. *Hluti einingar* tekur til rekstrar og sjóðstreymis sem hægt er að greina skýrt frá öðrum hlutum einingarinnar, rekstrarlega og reikningshaldslega. Hluti einingar hefur með öðrum orðum verið fjárskapandi eining eða flokkur fjárskapandi eininga meðan þær voru í notkun.
32. Aflögð starfsemi er hluti einingar, sem hefur annaðhvort verið ráðstafað eða er skilgreind sem haldið til sölu og
- er veigamikil, sérstök atvinnugrein eða landsvæði, þar sem starfsemi fer fram,
 - er hluti af einni samræmdri áætlun um að ráðstafa veigamikilli, sérstakri atvinnugrein eða landsvæði þar sem starfsemi fer fram eða
 - er dótturfélag sem er keypt einvörðungu með endursölu fyrir augum.
33. Eining skal birta upplýsingar um:
- eina fjárhæð í rekstrarreikningi sem er samtala:
 - hagnaðar eða taps aflagðrar starfsemi eftir skatta og
 - hagnaðar eða taps eftir skatta sem fært er við mat á gangvirði að fráregnum sölukostnaði eða við ráðstöfun eignanna eða ráðstöfunarflokksins/flokkanna sem mynda aflögðu starfsemina,
 - greiningu fjárhæðarinnar í a-lið í:
 - reglulegar tekjur og gjöld og hagnað eða tap aflagðrar starfsemi fyrir skatta,
 - tengdan tekjuskattskostnað eins og krafist er í h-lið 81. liðar IAS-staðals 12,
 - hagnað eða tap sem fært er við mat á gangvirði að fráregnum sölukostnaði eða við ráðstöfun eignanna eða ráðstöfunarflokksins/flokkanna, sem mynda aflögðu starfsemina og
 - tengdan tekjuskattskostnað eins og krafist er í h-lið 81. liðar IAS-staðals 12.

Greininguna má setja fram í skýringunum eða í rekstrarreikningi. Ef hún er sett fram í rekstrarreikningnum skal það vera í kafla sem auðkenndur er í tengslum við aflagða starfsemi, þ.e. aðgreind frá áframhaldandi starfsemi. Greiningarinnar er ekki krafist vegna ráðstöfunarflokka sem eru ný yfirtekin dótturfélög sem við yfirtöku uppfylla skilyrði um að vera skilgreind sem haldið til sölu (sjá 11. lið).

⁽¹⁾ Fara skal með leiðréttinguna sem endurmatshækkun eða endurmatslækkun nema eignin sé varanlegir fastafjármunir eða óefnisleg eign, sem hefur verið endurmetin í samræmi við IAS-staðal 16 eða IAS-staðal 38 fyrir skilgreininguna sem haldið til sölu.

- c) hreint sjóðstreymi, sem rekja má til rekstrar-, fjárfestinga- og fjármögnunarhreyfinga aflagðrar starfsemi. Þessar upplýsingar má setja fram annaðhvort í skýringunum eða í reikningsskilunum. Þessara upplýsinga er ekki krafist vegna ráðstöfunarflokka sem eru ný yfirtekin dótturfélög sem við yfirtöku uppfylla skilyrði um að vera skilgreind sem haldið til sölu (sjá 11. lið).
34. Eining skal endurbirta upplýsingarnar í 33. lið vegna fyrri tímabila sem sett eru fram í reikningsskilunum svo að upplýsingarnar taki til allrar starfsemi, sem hefur verið lögð af, miðað við dagsetningu efnahagsreiknings síðasta tímabilsins sem er sett fram.
35. Leiðréttingar á yfirstandandi tímabili á fjárhæðum, sem áður voru settar fram í starfsemi sem hefur verið lögð af og tengjast beint ráðstöfun á aflagðri starfsemi fyrri tímabils, skal skilgreina aðgreindar í aflagðri starfsemi. Birta skal upplýsingar um eðli og fjárhæð þess háttar leiðréttinga. Dæmi um aðstæður, þar sem þessara leiðréttinga gæti verið þörf, eru m.a. eftirfarandi:
- a) niðurstaða úr óvissuþáttum sem stafa af skilmálum ráðstöfunarviðskiptanna, s.s. lausn á leiðréttingum á innkaupsverði og bótamálum gagnvart kaupanda,
- b) niðurstaða úr óvissuþáttum sem stafa af og tengjast beint starfsemi hlutans fyrir ráðstöfun hans, s.s. skuldbindingar í umhverfismálum og ábyrgðarskuldbindingar vegna vara sem seljandi tekur á sig,
- c) uppgjör starfskjaraskuldbindinga, að því tilskildu að uppgjörð tengist ráðstöfunarviðskiptunum beint.
36. Ef eining lætur af þeirri skilgreiningu hluta einingar sem haldið til sölu skal rekstrarárangur hlutans, sem áður hefur verið settur fram í starfsemi sem hefur verið lögð af í samræmi við 33.–35. lið, endurflokkaður og tekinn með í tekjum af áframhaldandi starfsemi á öllum tímabilum sem sett eru fram. Lýsa skal fjárhæðum frá fyrri tímabilum sem þær hafi verið endurframsettar.

Ágóði eða tap sem tilheyrir áframhaldandi rekstri

37. Ágóði eða tap á endurmati fastafjármuna (eða ráðstöfunarflokka), sem eru flokkaðir sem haldið til sölu og falla ekki að skilgreiningu á aflagðri starfsemi, skulu teknir með í hagnaði eða tapi af áframhaldandi starfsemi.

Framsetning á fastafjármunum eða ráðstöfunarflokkum sem eru skilgreindir til sölu

38. Eining skal setja fram fastafjármuni, sem eru skilgreindir sem haldið til sölu, og eignir í ráðstöfunarflokki, sem er skilgreindur sem haldið til sölu, aðgreinda frá öðrum eignum í efnahagsreikningi. Skuldir í ráðstöfunarflokki, sem er skilgreindur sem haldið til sölu, skulu settar fram aðgreindar frá öðrum skuldum í efnahagsreikningi. Þær eignir og skuldir skal ekki jafna út og setja fram í einni fjárhæð. Helstu flokkar eigna og skulda, sem eru skilgreindir sem haldið til sölu, skulu settir fram aðgreindir, hvort heldur sem er í efnahagsreikningnum eða skýringunum, að undanskildu því sem heimilt er skv. 39. lið. Eining skal greina að í framsetningu uppsafnaðar tekjur eða gjöld sem eru færð beint á eigið fé og tengjast fastafjármunum (eða ráðstöfunarflokkum) sem eru skilgreindir sem haldið til sölu.
39. Ef ráðstöfunarflokkurinn er nýyfírtekið dótturfélag, sem við yfirtöku uppfyllir skilyrði um að vera skilgreint sem haldið til sölu (sjá 11. lið), er ekki krafist upplýsinga um helstu flokka eigna og skulda.
40. Eining skal ekki endurflokka eða endurbirta fjárhæðir, sem settar eru fram fyrir fastafjármuni eða fyrir eignir og skuldir ráðstöfunarflokka sem eru skilgreindir sem haldið til sölu á efnahagsreikningnum fyrir tímabila, til að endurspegla flokkunina á efnahagsreikningnum fyrir síðasta tímabilið sem sett er fram.

Viðbótarupplýsingar

41. Eining skal birta eftirfarandi upplýsingar í skýringunum á tímabilinu þegar fastafjármunir (eða ráðstöfunarflokkar) hafa annaðhvort verið skilgreindir sem haldið til sölu eða seldir:
- a) lýsingu á fastafjármunum (eða ráðstöfunarflokkum),
- b) lýsingu á málavöxtum og aðstæðum viðkomandi sölunni eða aðdraganda væntanlegrar ráðstöfunar og væntanlegum hætti og tímasetningu þeirrar ráðstöfunar,

- c) ágóða eða tap, sem fært er í samræmi við 20.-22. lið og, ef framsetning er ekki aðgreind í rekstrarreikningi, fyrirsögnin í rekstrarreikningnum sem tekur til þessa ágóða eða taps,
- d) ef við á, frásagnarskylda starfsþáttinn þar sem fastafjármunirnir (eða ráðstöfunarflokkarnir) eru settir fram samkvæmt IFRS-staðli 8, *starfsþættir*.
42. Ef annaðhvort 26. liður eða 29. liður eiga við skal eining, á tímabilinu sem tekin er ákvörðun um að breyta áætlun um að selja fastafjármunina (eða ráðstöfunarflokkinn), birta lýsingu á málavöxtum og aðstæðum, sem leiddu til ákvörðunarinnar, og áhrifunum af ákvörðuninni á rekstrarárangur á tímabilinu og á fyrri tímabilum sem sett eru fram.

BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

43. Beita skal IFRS-staðlinum framvirkt á fastafjármuni (eða ráðstöfunarflokka) sem uppfylla skilyrði um skilgreiningu sem haldið til sölu og á starfsemi, sem uppfyllir skilyrði um flokkun sem aflögð starfsemi, eftir gildistöku IFRS-staðalsins. Eining getur beitt þeim kröfum sem settar eru fram í þessum IFRS-staðli á fastafjármuni (eða ráðstöfunarflokka), sem uppfylla skilyrði um skilgreiningu sem haldið til sölu, og á starfsemi, sem uppfyllir skilyrði um flokkun sem aflögð starfsemi, eftir hvaða dag sem er fyrir gildistöku IFRS-staðalsins, að því tilskildu að virðismats og annarra upplýsinga, sem þarf til að beita staðlinum, hafi verið aflað þegar skilyrðunum var upphaflega fullnægt.

GILDISTÖKUDAGUR

44. Eining skal beita þessum IFRS-staðli fyrir árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrir. Ef eining beitir IFRS-staðlinum á tímabil sem hefjast fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því.

AFTURKÖLLUN IAS-STADALS 35

45. Þessi IFRS-staðall kemur í stað IAS-staðals 35, *starfsemi sem leggja skal af*.

Viðbætur A

Skilgreiningar á hugtökum

Þessi viðbætur er óaðskiljanlegur hluti IFRS-staðalsins.

Fjárskapandi eining	Minnsti, aðgreinanlegi eignaflokkurinn, sem myndar innstreymi handbærs fjár, sem er að stærstum hluta óháð innstreymi handbærs fjár frá öðrum eignum eða eignaflokkum.
Hluti einingar	Rekstur og sjóðstreymi sem hægt er að greina skýrt frá öðrum hlutum einingarinnar, rekstrarlega og reikningsskilalega.
Sölu kostnaður	Viðbótarkostnaður sem rekja má beint til ráðstöfunar eignar (eða ráðstöfunarflokks), að undanskildum fjármagnskostnaði og tekjuskattsgjöldum.
Veltufjármunir	Eign sem uppfyllir eitthvert eftirfarandi skilyrða: <ol style="list-style-type: none"> þess er vænst að hún verði innleyst eða hún er ætluð til sölu eða notkunar í venjulegri rekstrarlotu einingarinnar, hún hefur viðskiptalegan tilgang, þess er vænst að hún verði innleyst innan tólf mánaða frá dagsetningu efnahagsreiknings eða hún er í reiðufé eða ígildi reiðufjár nema takmarkanir séu á notkun hennar í skiptum eða skuldauppgjöri í a.m.k. tólf mánuði eftir dagsetningu efnahagsreiknings.

Aflögð starfsemi	Hluti einingar sem hefur annaðhvort verið ráðstafað eða er flokkaður sem eign haldið til sölu og: <ul style="list-style-type: none">a) sem er veigamikil, sérstök atvinnugrein eða landsvæði, þar sem starfsemi fer fram,b) er hluti af einni samræmdri áætlun um að ráðstafa veigamikilli, sérstakri atvinnugrein eða landsvæði þar sem starfsemi fer fram eðac) er dótturfélag sem er keypt einvörðungu með endursölu fyrir augum.
Ráðstöfunarflokkur	Flokkur eigna sem á að ráðstafa, með sölu eða öðrum hætti, saman í flokki, í einum viðskiptum og skuldir sem eru í beinum tengslum við þessar eignir og verða yfirfærðar í viðskiptunum. Til flokksins telst viðskiptavild sem var yfirtekin við sameiningu fyrirtækja ef flokkurinn er fjárskapandi eining sem hefur fengið í sinn hlut viðskiptavild í samræmi við kröfur 80.-87. liðar IAS-staðals 36, <i>virðisrýrning eigna</i> , (endurskoðaður 2004) eða ef hún er starfsemi innan þess háttar fjárskapandi einingar.
Gangvirði	Fjárhæðin sem fengist fyrir eign eða gera mætti upp skuld með í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.
Bindandi kaupsamningur	Samningur við ótengdan aðila, bindandi fyrir báða aðila og yfirleitt framfylgjanlegur samkvæmt lögum, þar sem a) tilgreindir eru allir skilmálar sem skipta máli, þ.m.t. verð og tímasetning viðskiptanna, og b) letjandi ákvæði eru við sammingsbrotum sem vega nógu þungt til þess að afar líklegt sé að staðið verði við samninginn.
Afar líklegt	Umtalsvert meiri líkur en felst í líklegt.
Fastafjármunir	Eign sem fellur ekki að skilgreiningu á veltufjármunum.
Líklegt	Meiri líkur en minni.
Endurheimtanleg fjárhæð	Það sem hærra er, gangvirði eignar að frádregnum sölukostnaði eða notkunarvirði hennar.
Notkunarvirði	Núvirði áætlaðs framtíðarsjóðstreymis sem vænst er að myndist af áframhaldandi notkun eignar og ráðstöfun hennar í lok nýtingartíma.

Viðbætur B

Viðbót vegna beitingar

Þessi viðbætur er óaðskiljanlegur hluti IFRS-staðalsins.

FRAMLENGING TÍMABILSINS SEM KRAFIST ER TIL AÐ GANGA FRÁ SÖLU

- B1. Eins og fram kemur í 9. lið kemur lenging tímabilsins, sem þarf til að ljúka sölu, ekki í veg fyrir að eign (eða ráðstöfunarflokkur) sé skilgreind sem haldið til sölu ef seinkunin stafar af atburðum eða aðstæðum sem eru ekki á valdi einingarinnar og að einingin hafi á sannfærandi hátt haldið fast við skuldbindingu sína um að selja eignina (eða ráðstöfunarflokkinn). Undantekning frá kröfunni um eitt ár í 8. lið gildir því við eftirfarandi aðstæður þegar þess háttar atburðir eða kringumstæður koma upp:
- a) á þeim degi þegar eining skuldbindur sig vegna áætlunar um að selja fastafjármuni (eða ráðstöfunarflokk) er sanngjarn að það vænti þess að aðrir (ekki kaupandi) setji skilyrði fyrir yfirfærslu eignarinnar (eða ráðstöfunarflokks) sem lengir tímabilið sem þarf til að ljúka sölnunni og:
 - i) ekki er hægt að bregðast við með aðgerðum, sem nauðsynlegar eru til að bregðast við þessum skilyrðum, fyrr en eftir að bindandi kaupsamningi er náð og
 - ii) afar líklegt er að bindandi kaupsamningur verði gerður innan eins árs,

- b) eining nær bindandi kaupsamningi og í kjölfarið setur kaupandi, eða aðrir, óvænt skilyrði fyrir yfirfærslu fastafjármunanna (eða ráðstöfunarflokks), sem höfðu áður verið skilgreindir sem haldið til sölu, sem lengir tímabilið sem þarf til að ljúka sölunni, og:
- i) gripið hefur verið tímanlega til aðgerða, sem eru nauðsynlegar til að bregðast við skilyrðunum og
 - ii) vænst er hagstæðrar niðurstöðu þátta sem valda seinkuninni,
- c) á upphaflega eins árs tímabilinu koma upp kringumstæður sem áður voru taldar ólíklegar og af þeim sökum hafa fastafjármunir (eða ráðstöfunarflokkar), sem áður höfðu verið skilgreindir sem haldið til sölu, ekki selst við lok þess tímabils og
- i) á upphaflegu eins árs tímabili greip einingin til nauðsynlegra aðgerða til að bregðast við breyttum aðstæðum,
 - ii) fastafjármunirnir (eða ráðstöfunarflokkur) hafa með virkum hætti verið settir á markað á verði sem er sanngjarnt með tilliti til breyttra aðstæðna og
 - iii) skilyrðin í 7. og 8. lið hafa verið uppfyllt.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL 6, IFRS-staðall 6*Leit að jarðefnaauðlindum og mat á þeim*

MARKMIÐ

1. Markmiðið með þessum IFRS-staðli er að tilgreina reikningsskil fyrir leit að jarðefnaauðlindum og mat á þeim.
2. Einkum er krafist í þessum IFRS-staðli:
 - a) afmarkaðra umbóta á gildandi reikningsskilavenjum fyrir útgjöld vegna *jarðefnaleitar og mats*,
 - b) að einingar, sem færa eignir vegna *jarðefnaleitar og mats*, meti virðisýrnum slíkra eigna í samræmi við þennan IFRS-staðal og meti alla virðisýrnum í samræmi við IAS-staðal 36, *virðisýrnum eigna*.
 - c) upplýsinga þar sem tilgreindar eru og útskýrðar fjárhæðir í reikningsskilum einingarinnar sem verða til vegna leitar að jarðefnaauðlindum og mats á þeim og koma notendum reikningsskilanna að notum við að skilja fjárhæð, tímasetningu og vissu fyrir sjóðstreymi í framtíðinni vegna hvers konar eigna sem eru færðar vegna jarðefnaleitar og mats.

GILDISSVIÐ

3. Eining skal beita IFRS-staðlinum á útgjöld sem hún stofnar til vegna jarðefnaleitar og mats.
4. Í IFRS-staðlinum er ekki tekið á öðrum þáttum reikningsskila af hálfu eininga sem fást við leit að jarðefnaauðlindum og mat á þeim.
5. Eining skal ekki beita þessum IFRS-staðli á útgjöld sem stofnað var til:
 - a) áður en farið er að leita að jarðefnaauðlindum og meta þær, s.s. útgjöld sem stofnað var til áður en einingin öðlaðist lagalegan rétt til leitar að jarðefnum á tilteknu svæði,
 - b) eftir að sýnt hefur verið fram á að vinnsla jarðefnaauðlindar er tæknilega framkvæmanleg og viðskiptalega hagkvæm.

FÆRSLA EIGNA VEGNA JARÐEFNALEITAR OG MATS

Tímabundnar undanþágur frá 11. og 12. lið IAS-staðals 8

6. Þegar eining, sem færir eignir vegna jarðefnaleitar og mats, þróar reikningsskilaaðferðir sínar skal hún beita 10. lið IAS-staðals 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*.
7. Í 11. og 12. lið í IAS-staðli 8 eru tilgreindar kröfur þess opinbera og leiðbeiningar sem framkvæmdastjórninni ber að hafa í huga við þróun reikningsskilaaðferðar fyrir tiltekinn lið ef enginn IFRS-staðall gildir sérstaklega um þann lið. Með fyrirvara um 9. og 10. lið hér á eftir er einingu með þessum IFRS-staðli veitt undanþága frá því að beita þeim liðum á reikningsskilaaðferðir sínar fyrir færslu og mat á eignum vegna jarðefnaleitar og mats.

MAT Á EIGNUM VEGNA JARÐEFNALEITAR OG MATS

Mat við færslu

8. Eignir vegna jarðefnaleitar og mats skal meta á kostnaðarverði.

Þættir í kostnaðarverði eigna vegna jarðefnaleitar og mats

9. Eining skal ákvarða aðferð þar sem tilgreind eru þau útgjöld sem eru færð sem eignir vegna jarðefnaleitar og mats og beita aðferðinni með samræmdum hætti. Þegar eining tekur þessa ákvörðun hefur hún í huga að hve miklu leyti hægt er að tengja útgjöldin því að finna tilteknar jarðefnaauðlindir. Hér á eftir eru dæmi um útgjöld þar sem upphaflegt mat á eignum vegna jarðefnaleitar og mats getur falið í sér (upptalningin er ekki tæmandi):
 - a) öflun réttinda til leitar,
 - b) staðfræðilegar, jarðfræðilegar, jarðefnafræðilegar og jarðeðlisfræðilegar rannsóknir,

- c) tilraunaboranir,
 - d) skurðgröft,
 - e) sýnatöku og
 - f) starfsemi í tengslum við mat á því hvort það er tæknilega framkvæmanlegt og viðskiptalega hagkvæmt að vinna jarðefnaauðlind.
10. Útgjöld sem tengjast þróun jarðefnaauðlinda skal ekki færa sem eignir vegna jarðefnaleitar og mats. Í rammanum og IAS-staðli 38, *óefnislegar eignir*, eru leiðbeiningar um færslu eigna sem verða til vegna þróunar.
11. Í samræmi við IAS-staðal 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*, færir eining hvers kyns skuldbindingar um brottflutning og enduruppbyggingu sem hún stofnar til á tilteknu tímabili vegna þess að hún hefur skuldbundið sig til að leita að jarðefnaauðlindum og meta þær.

Mat eftir færslu

12. Að færslu lokinni skal eining annaðhvort beita kostnaðarverðslíkaninu eða endurmatslíkaninu á eignir vegna jarðefnaleitar og mats. Ef endurmatslíkaninu er beitt (annaðhvort líkaninu í IAS-staðli 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*, eða líkaninu í IAS-staðli 38) skal það vera í samræmi við flokkun eignanna (sjá 15. lið).

Breytingar á reikningsskilaaðferðum

13. Einingu er heimilt að breyta reikningsskilaaðferðum sínum fyrir útgjöld vegna jarðefnaleitar og mats ef reikningsskilin fá við breytinguna meira vægi fyrir þarfir notenda vegna hagrænnar ákvarðanatöku og ekki dregur úr áreiðanleika þeirra eða eykur hann og skiptir ekki minna máli fyrir þær þarfir. Eining skal dæma mikilvægi og áreiðanleika samkvæmt viðmiðunum í IAS-staðli 8.
14. Til að réttlæta breytingu á reikningsskilaaðferðum að því er varðar útgjöld vegna jarðefnaleitar og mats skal eining sýna fram á að breytingin færi reikningsskilin nær því að uppfylla viðmiðanirnar í IAS-staðli 8 en breytingin þarf ekki að ná fullu samræmi við þær viðmiðanir.

FRAMSETNING

Flokkun eigna vegna jarðefnaleitar og mats

15. Eining skal flokka eignir vegna jarðefnaleitar og mats sem efnislegar eða óefnislegar eftir eðli eignanna sem hafa verið keyptar og beita flokkuninni með samræmdum hætti.
16. Farið er með sumar eignir vegna jarðefnaleitar og mats sem óefnislegar (t.d. réttindi til borunar) á meðan aðrar eru efnislegar (t.d. ökutæki og borpallar). Að svo miklu leyti sem efnisleg eign er notuð við að þróa óefnislega eign er fjárhæðin, sem endurspeglar þá notkun, hluti kostnaðarverðs óefnislegu eignarinnar. Notkun efnislegrar eignar við að þróa óefnislega eign breytir þó ekki efnislegri eign í óefnislega eign.

Endurflokkun eigna vegna jarðefnaleitar og mats

17. Eign vegna jarðefnaleitar og mats skal ekki lengur flokka sem slíka þegar hægt er að sýna fram á að vinnsla jarðefnaauðlindar sé tæknilega framkvæmanleg og viðskiptalega hagkvæm. Áður en eignir vegna jarðefnaleitar og mats eru endurflokkaðar ber að meta þær með tilliti til virðisrýmnunar og færa hvers kyns virðisrýmunartap.

VIRÐISRÝRNUN

Færsla og mat

18. Meta skal eignir vegna jarðefnaleitar og mats með tilliti til virðisrýmnunar þegar málsatvik og aðstæður benda til að bókfært verð eignar vegna jarðefnaleitar og mats geti verið hærra en endurheimtanleg fjárhæð hennar. Þegar málsatvik og aðstæður benda til að bókfært verð sé hærra en endurheimtanlega fjárhæðin skal eining meta, setja fram og veita upplýsingar um virðisrýmunartap sem af því getur hlotist í samræmi við IAS-staðal 36, að undanskildu því sem kveðið er á um í 21. lið hér á eftir.

19. Aðeins að því er varðar eignir vegna jarðefnaleyta og mats skal beita 20. lið þessa IFRS-staðals fremur en 8.–17. lið IAS-staðals 36 þegar skilgreind er eign vegna jarðefnaleyta og mats sem gæti hafa rýrnað að virði. Í 20. lið er notað hugtakið „eignir“ en það gildir jafnt um einstakar eignir vegna jarðefnaleyta og mats og fjárskapandi einingu.
20. Eitt eða fleiri eftirfarandi málsatvik og aðstæður gefa til kynna að eining skuli prófa hvort eignir vegna jarðefnaleyta og mats hafi rýrnað að virði (upptalningin er ekki tæmandi):
- a) tímabilið sem einingin hefur rétt til að leita að jarðefnum á því svæði sem tiltekið er hefur runnið út á tímabilinu eða rennur út í náinni framtíð og ekki er gert ráð fyrir að það verði endurnýjað,
 - b) veruleg útgjöld vegna frekari leitar að jarðefnaauðlindum og mats á þeim á því svæði sem tiltekið er eru hvorki á fjárhagsáætlun né fyrirhuguð,
 - c) leit að jarðefnaauðlindum og mat á þeim á tiltekna svæðinu hefur ekki leitt til þess að fundist hafi jarðefnaauðlindir í viðskiptalega hagkvæmu magni og einingin hefur ákveðið að hætta slíkri starfsemi á tiltekna svæðinu,
 - d) næg fyrirliggjandi gögn gefa til kynna að þrátt fyrir að líklegt sé að þróun á því svæði sem tiltekið er haldi áfram sé ólíklegt að bókfært verð eigna vegna jarðefnaleyta og mats á þeim endurheimtist að fullu vegna árangursríkrar þróunar eða við sölu.

Í öllum slíkum tilvikum, eða svipuðum tilvikum, skal einingin gera virðisrýrnunarpróf í samræmi við IAS-staðal 36. Allt virðisrýrnunartap er fært sem kostnaður í samræmi við IAS-staðal 36.

Að tilgreina á hvaða vinnslustigi virðisrýrnun eigna vegna jarðefnaleyta og mats er metin

21. Eining skal ákvarða reikningsskilaaðferð fyrir úthlutun eigna vegna jarðefnaleyta og mats til fjárskapandi eininga eða flokka fjárskapandi eininga í þeim tilgangi að meta virðisrýrnun slíkra eigna. Hver fjárskapandi eining eða flokkur fjárskapandi eininga, sem eign vegna jarðefnaleyta og mats er úthlutað til, skal ekki vera stærri en starfsþáttur sem er annaðhvort byggður á aðal- eða aukaskýrslusniði sem ákvarðað er í samræmi við IFRS-staðal 8, *starfsþættir*.
22. Vinnslustigið sem einingin tilgreinir í þeim tilgangi að prófa virðisrýrnun eigna vegna jarðefnaleyta og mats getur tekið til einnar fjárskapandi einingar eða fleiri.

UPPLÝSINGAGJÖF

23. Eining skal birta upplýsingar sem tilgreina og útskýra fjárhæðir sem eru færðar í reikningsskilum hennar og verða til vegna leitar að jarðefnaauðlindum og mats á þeim.
24. Til þess að fara að 23. lið skal eining greina frá:
- a) reikningsskilaaðferðum sínum að því er varðar útgjöld vegna jarðefnaleyta og mats, þ.m.t. færsla eigna vegna jarðefnaleyta og mats,
 - b) fjárhæðum eigna, skulda, tekna og kostnaðar og fjárstreymi frá rekstri og fjárfestingum vegna leitar að jarðefnaauðlindum og mats á þeim.
25. Eining skal fara með eignir vegna jarðefnaleyta og mats sem aðgreindan flokk eigna og birta upplýsingar, sem gerð er krafa um annaðhvort í IAS-staðli 16 eða IAS-staðli 38, í samræmi við flokkun eignanna.

GILDISTÖKUDAGUR

26. Eining skal beita þessum IFRS-staðli fyrir árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2006 eða síðar. Hvatt er til þess að staðlinum sé beitt fyrr. Ef eining beitir IFRS-staðlinum að því er varðar tímabil sem hefist fyrir 1. janúar 2006 skal hún greina frá því.

BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

27. Ef ógerlegt er að beita tiltekinni kröfu í 18. lið að því er varðar samanburðarupplýsingar, sem tengjast árlegum tímabilum, sem hefjast fyrir 1. janúar 2006, skal eining greina frá því. Hugtakið „ógerlegt“ er útskýrt í IAS-staðli 8.

*Viðbætur A***Skilgreiningar á hugtökum**

Þessi viðbætur er óaðskiljanlegur hluti IFRS-staðlanna.

Eignir vegna jarðefnaleyta og mats	Útgjöld vegna jarðefnaleyta og mats færð sem eignir í samræmi við reikningsskilaaðferð einingarinnar.
Útgjöld vegna jarðefnaleyta og mats	Útgjöld sem eining stofnar til í tengslum við leit að jarðefnaauðlindum og mat á þeim áður en sýnt er fram á að vinnsla jarðefnaauðlindar sé tæknilega framkvæmanleg og viðskiptalega hagkvæm.
Leit að jarðefnaauðlindum og mat á þeim	Leit að jarðefnaauðlindum, þ.m.t. jarðefni, olía, jarðgas og svipaðar óendurnýjanlegar náttúruauðlindir eftir að einingin hefur öðlast lagalegan rétt til leitar á tilteknu svæði, svo og ákvörðun um að vinnsla jarðefnaauðlindarinnar sé tæknilega framkvæmanleg og viðskiptalega hagkvæm

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL 7, IFRS-staðall 7

Fjármálagerningar: upplýsingagjöf

MARKMIÐ

1. Markmiðið með þessum IFRS-staðli er að gera kröfu um að einingar veiti upplýsingar í reikningsskilum sínum sem gera notendum þeirra kleift að meta:
 - a) mikilvægi fjármálagerninga fyrir fjárhagsstöðu og árangur einingarinnar og
 - b) eðli og umfang áhættu fyrir eininguna sem verður vegna fjármálagerninga á tímabilinu og á reikningsskiladegi og hvernig einingin stýrir þeirri áhættu.
2. Meginreglurnar í þessum IFRS-staðli eru til viðbótar við meginreglurnar um færslu, mat og framsetningu fjáreigna og fjárskulda í IAS-staðli 32, *fjármálagerningar: framsetning* og í IAS-staðli 39, *fjármálagerningar: færsla og mat*.

GILDISSVIÐ

3. Allar einingar skulu beita þessum IFRS-staðli á allar gerðir fjármálagerninga nema um sé að ræða:
 - a) hlutdeildir í dótturfélögum, hlutdeildarfélögum og samrekstri sem eru færðar í samræmi við IAS-staðal 27, *samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil*, IAS-staðal 28, *fjárfestingar í hlutdeildarfélögum*, eða IAS-staðal 31, *hlutdeild í samrekstri*. Í sumum tilvikum er einingu þó heimilt samkvæmt IAS-staðli 27, IAS-staðli 28 eða IAS-staðli 31 að nota IAS-staðal 39 við færslu hlutdeildar í dótturfélagi, hlutdeildarfélagi eða samrekstri; í þeim tilvikum skulu einingar beita kröfunum um upplýsingagjöf í IAS-staðli 27, IAS-staðli 28 eða IAS-staðli 31 til viðbótar við kröfurnar í þessum IFRS-staðli. Einingar skulu einnig beita þessum IFRS-staðli á allar afleiður sem tengjast hlutdeild í dótturfélögum, hlutdeildarfélögum, eða samrekstri nema afleiðan samræmist skilgreiningunni á eiginfjárgerningi í IAS-staðli 32,
 - b) réttindi og skyldur vinnuveitenda vegna lífeyrissjóða sem IAS-staðall 19, *starfskjör*, gildir um,
 - c) samninga vegna óvissra greiðslna við sameiningu fyrirtækja (sjá IFRS-staðal 3, *sameining fyrirtækja*). Þessi undantekning gildir aðeins um yfirtökuaðila,
 - d) váttryggingasamninga eins og þeir eru skilgreindir í IFRS-staðli 4, *váttryggingasamningar*. Þessi IFRS-staðall gildir þó um afleiður sem eru innbyggðar í váttryggingasamninga ef þess er krafist í IAS-staðli 39 að einingin færi þá sérstaklega. Útgefandi skal auk þess beita þessum IFRS-staðli á samninga með fjárhagslegri tryggingu ef útgefandinn beitir IAS-staðli 39 við færslu og mat á samningunum en hann skal beita IFRS-staðli 4 ef útgefandinn kys, í samræmi við d-lið 4. liðar í IFRS-staðli 4, að beita IFRS-staðli 4 við færslu og mat á þeim.
 - e) fjármálagerninga, samninga og skuldbindingar samkvæmt eignarhlutatengdri greiðslumiðlun sem IFRS-staðall 2, *eignarhlutatengdar greiðslur*, gildir um, nema hvað þessi IFRS-staðall gildir um samninga sem falla undir 5.–7. lið í IAS-staðli 39.
4. Þessi IFRS-staðall gildir um færða og ófærða fjármálagerninga. Færðir fjármálagerningar teljast t.d. fjáreignir og fjárskuldir sem falla innan gildissviðs IAS-staðals 39. Ófærðir fjármálagerningar teljast t.d. sumir fjármálagerningar sem falla innan gildissviðs þessa IFRS-staðals (eins og sumar lánsskuldbindingar) þó að þeir falli utan gildissviðs IAS-staðals 39.
5. Þessi IFRS-staðall gildir um samninga um kaup og sölu á ófjárhagslegum lið sem falla innan gildissviðs IAS-staðals 39 (sjá 5.–7. lið í IAS-staðli 39).

FLOKKAR FJÁRMÁLAGERNINGA OG UMFANG UPPLÝSINGA

6. Þegar gerð er krafa um upplýsingar í þessum IFRS-staðli eftir flokki fjármálagerninga skal eining skipta fjármálagerningum í flokka sem hæfa eðli upplýsinganna sem eru birtar og sem taka tillit til einkenna þessara fjármálagerninga. Eining skal veita nægjanlegar upplýsingar til að unnt sé að stemma af liðina sem eru settir fram í efnahagsreikningnum.

MIKILVÆGI FJÁRMÁLAGERNINGA FYRIR FJÁRHAGSSTÖÐU OG ÁRANGUR

7. Eining skal veita upplýsingar sem gera notendum reikningsskila hennar kleift að meta mikilvægi fjármálagerninga fyrir fjárhagsstöðu hennar og árangur.

Efnahagsreikningur*Flokkar fjáreigna og fjárskulda*

8. Upplýsingar um bókfært verð hvers eftirtalinna flokka, eins og þeir eru skilgreindir í IAS-staðli 39, skulu birtar hvort heldur sem er í efnahagsreikningnum eða skýringunum:
- a) fjáreignir á gangvirði í gegnum rekstrarreikning þar sem sýndar eru sérstaklega i) þær fjáreignir sem eru tilgreindar sem slíkar við upphaflega færslu og ii) þær fjáreignir sem eru skilgreindar sem fjáreignir í sölumeðferð í samræmi við IAS-staðal 39,
 - b) fjárfestingar sem haldið er til uppgreiðslu,
 - c) útlán og fjárkröfur,
 - d) fjáreignir ætlaðar til sölu,
 - e) fjárskuldir á gangvirði í gegnum rekstrarreikning þar sem sýndar eru sérstaklega i) þær fjárskuldir sem eru tilgreindar sem slíkar við upphaflega færslu og ii) þær fjárskuldir sem eru skilgreindar sem skuldir í sölumeðferð í samræmi við IAS-staðal 39, og
 - f) fjárskuldir metnar á afskrifuðu kostnaðarverði.

Fjáreignir eða fjárskuldir á gangvirði í gegnum rekstrarreikning

9. Ef einingin hefur tilgreint útlán eða fjárkröfu (eða flokk útlána eða fjárkrafna) á gangvirði í gegnum rekstrarreikning skal hún greina frá:
- a) hámarkslánsáhættu (sjá a-lið 36. liðar) útlánsins eða fjárkröfunnar (eða flokks útlána eða fjárkrafna) á reikningsskiladegi,
 - b) fjárhæðinni sem dregur úr hámarkslánsáhættunni fyrir tilstilli allra tengdra lánsafleiðna eða sambærilegra gerninga,
 - c) fjárhæð breytingar á gangvirði útlánsins eða fjárkröfunnar (eða flokks útlána eða fjárkrafna) á tímabilinu og uppsafnaðrar fjárhæðar sem rekja má til breytinga á lánsáhættu fjáreignarinnar sem annaðhvort er gerð upp
 - i) sem fjárhæð breytingar á gangvirði sem ekki er hægt að rekja til breytinga á markaðsaðstæðum sem leiða til markaðsáhættu eða
 - ii) með því að beita annarri aðferð sem einingin telur að gefi gleggri mynd af fjárhæð breytingarinnar á gangvirðinu sem rekja má til breytinga á lánsáhættu eignarinnar. Undir breytingar á markaðsaðstæðum, sem leiða til markaðsáhættu, falla breytingar á sannreyndum vöxtum (viðmiðunarvöxtum), vöruverði, gengi, vísitölu neysluverðs eða vaxtavísitölu,
 - d) fjárhæð breytingarinnar á gangvirði allra tengdra lánsafleiðna eða sambærilegra gerninga sem hefur orðið á tímabilinu og safnast upp frá því lánið eða fjárkrafan var tilgreind.
10. Ef einingin hefur skilgreint fjárskuld á gangvirði í gegnum rekstrarreikning í samræmi við 9. lið IAS-staðals 39 skal hún greina frá:
- a) fjárhæð breytingar á gangvirði fjárskuldarinnar á tímabilinu og uppsafnaðrar fjárhæðar sem rekja má til breytinga á lánsáhættu viðkomandi skuldar sem annaðhvort er gerð upp:
 - i) sem fjárhæð breytingar á gangvirði sem ekki er hægt að rekja til breytinga á markaðsaðstæðum sem leiða til markaðsáhættu (sjá viðbæti B, lið B4) eða
 - ii) með því að beita annarri aðferð sem einingin telur að gefi gleggri mynd af fjárhæð breytingarinnar á gangvirðinu sem rekja má til breytinga á lánsáhættu skuldarinnar.

Undir breytingar á markaðsaðstæðum, sem leiða til markaðsáhættu, falla breytingar á viðmiðunarvöxtum, verði á fjármálagerningi annarrar einingar, vöruverði, gengi, vísitölu neysluverðs eða vaxtavísitölu. Í samningum, sem fela í sér einingarbundinn þátt, taka breytingar á markaðsaðstæðum til breytinga á árangri tengds, innri eða ytri fjárfestingarsjóðs.

- b) mismuninum á bókfærðu verði fjárskuldarinnar og fjárhæðinni sem einingin væri sammuningsbundin til að greiða handhafa skuldbindingarinnar á gjalddaga.

11. Einingin skal greina frá:

- a) aðferðunum sem eru notaðar til að fara að kröfunum í c-lið 9. liðar og a-lið 10. liðar,
- b) ef einingin telur að upplýsingarnar, sem hún hefur veitt til að fara að kröfunum í c-lið 9. liðar og a-lið 10. liðar, gefi ekki glögga mynd af breytingunni á gangvirði fjáreignarinnar eða fjárskuldarinnar, sem rekja má til breytinga á lánsáhættu hennar, skal einingin tilgreina ástæðurnar fyrir þeirri niðurstöðu og þeim þáttum sem hún telur að skipti máli.

Endurflokkun

12. Ef einingin hefur endurflokkað fjáreign (í samræmi við 51. –54. lið IAS-39) sem eign metna:

- a) á kostnaðarverði eða afskrifuðu kostnaðarverði fremur en á gangvirði eða
- b) á gangvirði fremur en kostnaðarverði eða afskrifuðu kostnaðarverði,

skal hún greina frá fjárhæðinni sem endurmetin er inn í og út úr hverjum flokki og ástæðunni fyrir þeirri endurflokkun.

12A Ef eining hefur endurflokkað fjáreign úr gangvirði í gegnum rekstrarreikning í samræmi við lið 50B eða 50D í IAS-staðli 39 eða úr flokki eigna sem eru ætlaðar til sölu í samræmi við lið 50E í IAS-staðli 39 skal hún greina frá eftirfarandi:

- a) fjárhæðinni sem er endurflokkuð inn í og út úr hverjum flokki,
- b) bókfærðu verði og gangvirði allra fjáreigna sem hafa verið endurflokkaðar á yfirstandandi og fyrir reikningsskilatímabilum, að því er varðar hvert reikningsskilatímabil þar til að afskráningu kemur,
- c) undantekningartilvikum ásamt þeim málavöxtum og kringumstæðum sem gefa til kynna að tilvikið hafi heyrt til undantekninga, hafi fjáreign verið endurflokkuð í samræmi við lið 50B,
- d) ágóða eða tapi á gangvirði af fjáreigninni sem er fært í rekstrarreikning eða annarri heildarafkomu á því reikningsskilatímabili og á fyrra reikningsskilatímabili, að því er varðar það reikningsskilatímabil þegar fjáreignin var endurflokkuð,
- e) ágóða eða tapi á gangvirði, sem hefði verið fært í rekstrarreikning eða annarri heildarafkomu ef fjáreignin hefði ekki verið endurflokkuð, ásamt ágóða, tapi, tekjum og kostnaði sem voru færð í rekstrarreikning, að því er varðar hvert reikningsskilatímabil í kjölfar endurflokkunar (að meðtöldu reikningsskilatímabilinu þegar fjáreignin var endurflokkuð) og þar til kemur að afskráningu fjáreignarinnar og
- f) virkum vöxtum og áætluðum fjárhæðum sjóðsstreymis sem einingin áætla að endurheimta daginn sem fjáreignin verður endurflokkuð.

Afskráning

13 Eining kann að hafa yfirfært fjáreignir á þann hátt að hluti fjáreignanna eða þær allar uppfylla ekki skilyrði fyrir afskráningu (sjá 15.–37. lið í IAS-staðli 39). Einingin skal greina frá fyrir sérhvern flokk slíkra fjáreigna:

- a) eðli eignanna,
- b) eðli þeirrar áhættu og ávinnings af eignarhaldi sem einingin er áfram óvarin fyrir,
- c) bókfærðu verði eignanna og tengdu skuldanna þegar einingin heldur áfram að færa allar eignirnar,
- d) bókfærðu heildarverði upphaflegu eignanna, fjárhæð eignanna sem einingin heldur áfram að færa og bókfærðu verði tengdu skuldanna þegar einingin heldur áfram að færa eignirnar sem nemur umfangi áframhaldandi aðildar hennar.

Veðsetning

14. Eining skal greina frá:
- bókfærðu verði fjáreigna sem hún hefur veðsett fyrir skuldir eða óvissar skuldir, þ.m.t. fjárhæðir sem hafa verið endurflokkaðar í samræmi við a-lið 37. liðar í IAS-staðli 39 og
 - skilmálum og skilyrðum sem tengjast veðsetningunni.
15. Þegar eining hefur til umráða veð (í fjáreignum eða ófjárhagslegum eignum) og henni er heimilt að selja eða endurveðsetja veðið ef ekki kemur til vanefnda eiganda veðsins skal hún greina frá:
- gangvirði veðsins sem hún hefur til umráða,
 - gangvirði veðs sem hefur verið selt eða endurveðsett og hvort einingunni beri skylda til að láta það af hendi og
 - skilmálum og skilyrðum sem tengjast notkun hennar á veðinu.

Óbeinn afskriftareikningur vegna útlánataps

6. Þegar virði fjáreigna hefur rýrnað vegna útlánataps og einingin skráir virðisrýrnunina í aðskilinn reikning (t.d. óbeinan afskriftareikning þar sem skráð er virðisrýrnun einstakra eigna eða sambærilegan reikning þar sem skráð er sameiginleg virðisrýrnun eigna) fremur en að lækka beint bókfært verð eignarinnar skal hún greina frá afstemmingu á breytingum á þeim reikningi á tímabilinu fyrir hvern flokk fjáreigna.

Samsettir fjármálagerningar með margar innbyggðar afleiður

17. Ef eining hefur gefið út gerning sem í er bæði skuldar- og eiginfjárluti (sjá 28. lið í IAS-staðli 32) og gerningurinn er með margar innbyggðar afleiður og virði þeirra er háð innbyrðis (s.s. uppsejanlegur, breytanlegur skuldageringur) skal hún greina frá þessum þáttum.

Vanefndir og brot

18. Eining skal birta eftirfarandi um skuldabréf sem eru færð á reikningsskiladegi:
- nákvæmar upplýsingar um allar vanefndir á tímabilinu á höfuðstól, vöxtum, geymslusjóði eða innlausnarskilmálum þessara skuldabréfa,
 - bókfært verð skuldabréfa í vanskilum á reikningsskiladegi og
 - hvort bætt hafi verið fyrir vanefndirnar eða endursamið um skilmála skuldabréfa áður en birting reikningsskilanna var heimiluð.
19. Ef brotið er á tímabilinu gegn öðrum skilmálum lánsamningsins en þeim sem lýst er í 18. lið skal eining birta sömu upplýsingar og gerð er krafa um í 18. lið ef þau samningsbrot gerðu lánveitandanum kleift að fara fram á hraðari endurgreiðslu (nema bætt hafi verið fyrir brotin eða endursamið um skilmála lánsins á eða fyrir reikningsskiladag).

Rekstrarreikningur og eigið fé*Tekjuliðir, gjaldaliðir, hagnaður eða tap*

20. Eining skal greina frá eftirfarandi tekju- og gjaldaliðum, hagnaði eða tapi annaðhvort í reikningsskilunum eða skýringunum:
- hreinum hagnaði eða hreinu tapi á:
 - fjáreignum eða fjárskuldum á gangvirði í gegnum rekstrarreikning þar sem sýndur er sérstaklega hagnaður eða tap á fjáreignum eða fjárskuldum sem eru tilgreindar sem slíkar við upphaflega færslu og hagnaður eða tap á fjáreignum eða fjárskuldum sem eru skilgreindar sem þær séu í sölumæðferð í samræmi við IAS-staðal 39,
 - fjáreignum ætluðum til sölu þar sem sýnd er sérstaklega fjárhæð hagnaðar eða taps sem var færð beint á eigið fé á tímabilinu og fjárhæðin sem var fjarlægð úr eigin fé og færð í rekstrarreikning tímabilsins,

- iii) fjárfestingum haldið til uppgreiðslu,
 - iv) útlánnum og fjárkröfum og
 - v) fjárskuldum sem eru metnar á afskrifuðu kostnaðarverði,
- b) heildarvaxtatekjum og heildarvaxtagjöldum (reiknuðum með aðferð virkra vaxta) fjáreigna eða fjárskulda sem eru ekki á gangvirði í gegnum rekstrarreikning,
- c) þóknatekjum og -gjöldum (öðrum en fjárhæðum sem eru taldar með til þess að ákvarða virka vexti) sem verða til vegna:
- i) fjáreigna eða fjárskulda sem tilgreindar eru á gangvirði í gegnum rekstrarreikning og
 - ii) fjárvörslusjóða og annarrar fjárhagsgæslu sem leiðir til þess að eining heldur eignum eða fjárfestir fyrir hönd einstaklinga, fjárvörslusjóða, eftirlaunasjóða og annarra stofnana,
- d) vaxtatekjum af fjáreignum sem hafa rýrnað að virði sem eru áfallnar í samræmi við lið AG93 í IAS-staðli 39 og
- e) fjárhæð alls virðisrýrnunartaps að því er varðar hvern flokk fjáreigna.

Aðrar upplýsingar

Reikningsskilaáferðir

21. Í samræmi við 108. lið í IAS-staðli 1, *framsetning reikningsskila*, greinir eining frá því í samantektinni á mikilvægum reikningsskilaáferðum hvaða matsgrunnur (eða matsgrunnar) er notaður við gerð reikningsskilanna og frá öðrum reikningsskilaáferðum sem eru notaðar og skipta máli fyrir skilning á reikningsskilunum.

Áhættuvarnarreikningsskil

22. Eining skal greina frá eftirfarandi upplýsingum sérstaklega fyrir hverja tegund áhættuvarnar sem er lýst í IAS-staðli 39 (þ.e. gangvirðisvarnir, sjóðstreymisvarnir og áhættuvarnir vegna hreinna fjárfestinga í erlendum rekstri):
- a) lýsingu á hverri tegund áhættuvarnar,
 - b) lýsingu á fjármálagerningunum sem tilgreindir eru sem áhættuvarnargerningar og gangvirði þeirra á reikningsskiladegi og
 - c) eðli áhættunnar sem verið er að áhættuverja gegn.
23. Að því er varðar sjóðstreymisvarnir skal eining greina frá:
- a) tímabilunum þegar vænst er að sjóðstreymið eigi sér stað og þegar vænst er að það hafi áhrif á rekstrarreikning,
 - b) lýsingu á öllum áætluðum framtíðarviðskiptum, sem áhættuvarnarreikningsskil höfðu verið notuð fyrir áður en sem ekki er lengur vænst að eigi sér stað,
 - c) fjárhæðinni sem var færð á eigið fé á tímabilinu,
 - d) fjárhæðinni sem var fjarlægð úr eigin fé og talin með í hagnaði eða tapi tímabilsins, þar sem sýnd er fjárhæðin sem er talin með í hverri sérlínu í rekstrarreikningnum og
 - e) fjárhæðinni sem var fjarlægð úr eigin fé á tímabilinu og talin með í upphaflegu kostnaðarverði eða öðru bókfærðu verði eignar, sem er ekki fjáreign, eða skuldar, sem er ekki fjárskuld, sem var keypt eða stofnað til í afar líklegum, áhættuvörðum, áætluðum framtíðarviðskiptum.
24. Eining skal greina sérstaklega frá:
- a) í gangvirðisvörnum, hagnaði eða tapi:
 - i) á áhættuvarnargerningnum og
 - ii) á áhættuvarða liðnum sem rekja má til vörðu áhættunnar,
 - b) óskilvirkni sem er færð í rekstrarreikning og verður til vegna sjóðstreymisvarna og

- c) óskilvirkni sem er færð í rekstrarreikning og verður til vegna áhættuvarna hreinna fjárfestinga í erlendum rekstri.

Gangvirði

25. Eining skal greina frá gangvirði sérhvers flokks fjáreigna og fjárskulda (sjá 6. lið) þannig að hægt sé að bera það saman við bókfært verð, nema eftir því sem sett er fram í 29. lið.
26. Eining skal flokka fjáreignir og fjárskuldir í flokka þegar hún greinir frá gangvirði en skal aðeins jafna þeim saman að því marki sem bókfærðu verði þeirra er jafnað saman í efnahagsreikningnum.
27. Eining skal greina frá:
- a) aðferðunum og, þegar virðismatsaðferð er notuð, forsendunum sem notaðar eru við að ákvarða gangvirði sérhvers flokks fjáreigna eða fjárskulda. Til dæmis gerir eining, ef við á, grein fyrir upplýsingum um forsendurnar sem tengjast hlutfalli fyrirframgreiðslna, hlutfalli áætlaðra útlánatapa og vaxtastigs eða afvöxtunarstuðla.
 - b) hvort gangvirði er ákvarðað beint, að fullu eða að hluta, með hliðsjón af opinberri verðskráningu á virkum markaði eða áætlað með virðismatsaðferð (sjá liði AG71–AG79 í IAS-staðli 39).
 - c) hvort gangvirði, sem er fært eða birt í reikningsskilunum, er ákvarðað að fullu eða að hluta til með virðismatsaðferð sem byggist á forsendum sem eru ekki studdar með verði úr sannreynanlegum viðskiptum með sama gerning (þ.e. án þess að breyta honum eða endurvinnna) á ríkjandi markaði og byggist ekki á tiltækum, sannreynanlegum markaðsgögnum. Að því er varðar gangvirði, sem er fært í reikningsskilin, skal einingin greina frá því ef breyting á einni eða fleiri forsendum í aðrar raunhæfar, mögulegar forsendur myndi breyta gangvirðinu verulega og skal hún greina frá áhrifum þeirra breytinga. Í þeim tilgangi skal mikilvægi metið með tilliti til hagnaðar eða taps og heildareigna eða heildarskulda eða alls eigin fjár, þegar breytingar á gangvirði eru færðar á eigið fé.
 - d) ef c-liður gildir, heildarfjárhæð breytingarinnar á gangvirði sem var metin með slíkri virðismatsaðferð og var færð í rekstrarreikning á tímabilinu.
28. Ef markaður fyrir fjármálagerning er ekki virkur ákvarðar eining gangvirði hans með því að nota virðismatsaðferð (sjá liði AG74–AG79 í IAS-staðli 39). Besta vísbendingin um gangvirði við upphaflega færslu er engu að síður viðskiptaverðið (þ.e. gangvirði endurgjaldsins sem látið er af hendi eða tekið er við) nema skilyrðin sem lýst er í lið AG76 í IAS-staðli 39 séu uppfyllt. Af þessu leiðir að munur gæti verið á gangvirðinu við upphaflega færslu og fjárhæðinni sem væri ákvörðuð á þeim degi með virðismatsaðferðinni. Ef slíkur munur er fyrir hendi skal eining greina frá, eftir flokki fjármálagerninga:
- a) reikningsskilaaðferð sinni við að færa þennan mun í rekstrarreikning til að endurspegla breytingu á þáttum (þ.m.t. tímabáttur) sem markaðsaðilar myndu hafa í huga við verðákvörðun (sjá lið AG76A í IAS-staðli 39) og
 - b) samanlögðum mun sem eftir er að færa á rekstrarreikning í upphafi og við lok tímabilsins og afstemmingu breytinga á stöðu þessa mismunar.
29. Ekki þarf að greina frá gangvirði:
- a) þegar bókfærða verðið er raunhæf nálgun á gangvirði, t.d. fyrir fjármálagerninga eins og skammtíma viðskiptakröfur og viðskiptaskuldir,
 - b) fyrir fjárfestingu í eiginfjárgerningum, sem eru ekki á skráðu markaðsverði á virkum markaði, eða afleiður, sem tengjast slíkum eiginfjárgerningum, sem er metin á kostnaðarverði í samræmi við IAS-staðal 39 vegna þess að ekki er unnt að meta gangvirði hennar með áreiðanlegum hætti eða
 - c) fyrir samning sem felur í sér valkvæðan þátt (eins og lýst er í IFRS-staðli 4) ef ekki er hægt að meta gangvirði þess þáttar með áreiðanlegum hætti.
30. Í tilvikunum sem er lýst í b- og c-lið 29. liðar skal eining birta upplýsingar til að aðstoða notendur reikningsskilanna við að beita dómgreind sinni við mat á umfangi hugsanlegs mismunar á bókfærðu verði þessara fjáreigna eða fjárskulda og gangvirði þeirra, þ.m.t.:
- a) það að upplýsingar um gangvirði hafa ekki verið birtar fyrir þessa gerninga vegna þess að ekki er hægt að meta gangvirði þeirra með áreiðanlegum hætti,

- b) lýsing á fjármálagerningunum, bókfært verð þeirra og skýring á því hvers vegna ekki er hægt að meta gangvirði með áreiðanlegum hætti,
- c) upplýsingar um markaðinn fyrir gerningana,
- d) upplýsingar um hvort og hvernig einingin ætlar sér að ráðstafa fjármálagerningunum og
- e) fjáreignir, sem áður var ekki hægt að meta gangvirðið á með áreiðanlegum hætti, eru afskráðar skal greina frá því, bókfærðu verði þeirra við afskráningu og fjárhæð hagnaðar eða taps sem er færð.

EÐLI OG UMFANG ÁHÆTTU SEM VERÐUR TIL VEGNA FJÁRMÁLAGERNINGA

- 31. Eining skal birta upplýsingar sem gera notendum reikningsskilanna kleift að meta eðli og umfang áhættu sem verður til vegna fjármálagerninga sem einingin er óvarin fyrir á reikningsskiladegi.
- 32. Upplýsingarnar sem gerð er krafa um í 33.–42. lið beinast einkum að áhættunni sem verður til vegna fjármálagerninga og hvernig henni hefur verið stýrt. Þessi áhætta tekur yfirleitt til, en takmarkast ekki við, lánsáhættu, greiðsluhæfisáhættu og markaðsáhættu.

Birting eðlisbundinna upplýsinga

- 33. Eining skal, fyrir sérhverja gerð áhættu sem verður til vegna fjármálagerninga, birta upplýsingar um:
 - a) áhættuna sem einingin er óvarin fyrir og hvernig hún er verður til,
 - b) markmið sín, stefnu og ferla við áhættustýringu og aðferðina, sem er notuð við að meta áhættuna og
 - c) allar breytingar á a- eða b-lið frá fyrra tímabili.

Birting tölulegra upplýsinga

- 34. Eining skal, fyrir sérhverja gerð áhættu sem verður til vegna fjármálagerninga, birta:
 - a) samantekt tölulegra gagna um áhættuna sem hún er óvarin fyrir á reikningsskiladegi. Upplýsingagjöf þessi skal byggjast á upplýsingunum sem eru veittar innan félagsins til lykilstjórnenda einingarinnar (eins og skilgreint er í IAS-staðli 24, *upplýsingar um tengda aðila*), t.d. til framkvæmdastjórnar eða framkvæmdastjóra einingarinnar.
 - b) upplýsingarnar sem gerð er krafa um í 36.–42. lið, að svo miklu leyti sem það er ekki gert í a-lið, nema áhættan sé ekki mikilvæg (sjá umfjöllun um mikilvægi í 29.–31. lið í IAS-staðli 1).
 - c) samþjöppun áhættu ef hún kemur ekki fram í a- og b-lið.
- 35. Ef tölulegu gögnin sem er greint frá á reikningsskiladegi gefa ekki glögga mynd af áhættunni sem einingin er óvarin fyrir á tímabilinu skal einingin veita frekari upplýsingar sem gefa glögga mynd.

Lánsáhætta

- 36. Eining skal birta upplýsingar eftir flokki fjármálagerninga um:
 - a) fjárhæðina sem gefur gleggsta mynd af hámarkslánsáhættu hennar á reikningsskiladegi án þess að tekið sé til greina veð sem haldið er sem tryggingu eða önnur bætt lánskjör (t.d. greiðslujöfnunarsamninga sem uppfylla ekki skilyrði fyrir samjöfnun í samræmi við IAS-staðal 32),
 - b) lýsingu á veðinu, sem haldið er sem tryggingu, og öðrum bættum lánskjörum að því er varðar fjárhæðina sem greint er frá í a-lið,
 - c) lánsþæfsgæði fjáreigna sem eru hvorki gjaldfallnar né hafa rýrnað að virði og
 - d) bókfært verð fjáreigna sem hefðu verið gjaldfallnar eða rýrnaðar að virði svo fremi sem ekki hefði verið endursamið um skilmála þeirra.

Fjáreignir sem eru annaðhvort gjaldfallnar eða hafa rýrnað að virði

37. Eining skal birta upplýsingar eftir flokki fjáreigna um:
- greiningu á aldri fjáreigna sem eru gjaldfallnar á reikningsskiladegi en hafa ekki rýrnað að virði,
 - greiningu á fjáreignum sem hver um sig hefur verið skilgreind sem rýmuð að virði á reikningsskiladegi, þ.m.t. þættir sem einingin hafði í huga þegar hún ákvarðaði að virði þeirra hefði rýrnað og
 - lýsingu á veði, að því er varðar fjárhæðirnar, sem greint er frá í a- og b-lið, sem einingin heldur sem tryggingu, og öðrum bættum lánskjörum og mati á gangvirði þeirra, nema það sé ógerlegt.

Fengin veð og önnur bætt lánskjör

38. Þegar eining fær fjáreignir og ófjárhagslegar eignir á tímabilinu með því að fá til umráða veð til tryggingar eða fer fram á önnur bætt lánskjör (t.d. ábyrgðir) og slíkar eignir uppfylla skilyrði fyrir færslu samkvæmt öðrum stöðlum, skal eining greina frá:
- eðli og bókfærðu verði fenginna eigna og
 - stefnu sinni um ráðstöfun slíkra eigna eða um notkun þeirra í rekstri sínum, þegar ekki er auðvelt að breyta eignunum í handbært fé.

Greiðsluhæfisáhætta

39. Eining skal birta upplýsingar um:
- lánstímagreiningu fyrir fjárskuldir sem sýnir það sem eftir er af sammingsbundnum binditíma og
 - lýsingu á hvernig hún stýrir greiðsluhæfisáhættunni sem er innbyggð í a-lið.

Markaðsáhætta

Næmisgreining

40. Ef eining fer ekki að 41. lið skal hún greina frá:
- næmisgreiningu fyrir hverja tegund markaðsáhættu sem einingin er óvarin fyrir á reikningsskiladegi þar sem sýnt er hver áhrifin hefðu verið á rekstrarreikning og eigið fé af breytingum á viðeigandi áhættubreytu sem þann dag voru skynsamlegar líkur á,
 - aðferðunum og forsendunum sem voru notaðar við gerð næmisgreiningarinnar, og
 - breytingum frá fyrra tímabili á aðferðunum og forsendunum sem voru notaðar og ástæðunum fyrir slíkum breytingum.
41. Ef eining gerir næmisgreiningu, s.s. vágildisgreiningu (value-at-risk), sem endurspeglar víxl tengsl milli áhættubreytnanna (t.d. vaxta og gengis) og notar hana til að stýra fjárhagslegri áhættu, getur hún notað þá næmisgreiningu í stað greiningarinnar sem um getur í 40. lið. Einingin skal einnig greina frá:
- skýringu á aðferðinni sem var notuð við gerð slíkrar næmisgreiningar og á helstu breytum og forsendum að baki framlagðra gagna og
 - skýringu á markmiði aðferðarinnar sem var notuð og á takmörkunum sem geta leitt til þess að upplýsingarnar endurspegli ekki að fullu gangvirði eignanna og skuldanna sem um ræðir.

Birting annarra upplýsinga um markaðsáhættu

42. Þegar næmisgreiningarnar sem greint er frá í samræmi við 40. eða 41. lið gefa ekki glögga mynd af áhættu sem er innbyggð í fjármálagerning (t.d. vegna þess að áhættan í árslok endurspeglar ekki áhættuna á árinu) skal einingin greina frá því og ástæðunni sem hún telur að sé fyrir því að næmisgreiningarnar gefa ekki glögga mynd.

GILDISTÖKUDAGUR OG BREYTINGAÁKVÆÐI

43. Eining skal beita þessum IFRS-staðli fyrir árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2007 eða síðar. Hvatt er til þess að staðlinum sé beitt fyrr. Ef eining beitir þessum IFRS-staðli að því er varðar fyrra tímabil skal hún greina frá því.

44. Ef eining beitir þessum IFRS-staðli að því er varðar árleg tímabil sem hefjast fyrir 1. janúar 2006 þarf hún ekki að leggja fram samanburðarupplýsingar að því er varðar upplýsingarnar sem gerð er krafa um í 31.–42. lið um eðli og umfang áhættu sem verður til vegna fjármálagerninga.
- 44E. *Endurflokkun fjáreigna* (breytingar á IAS-staðli 39 og IFRS-staðli 7), sem var gefin út í október 2008, fól í sér breytingar á 12. lið og liður 12A bættist við. Einingar skulu beita þessum breytingum frá 1. júlí 2008.

AFTURKÖLLUN IAS-STADALS 30

45. Þessi IFRS-staðall kemur í stað IAS-staðals 30, upplýsingagjöf í reikningsskilum banka og sambærilegra fjármálastofnana.

Viðbætur A

Skilgreiningar á hugtökum

Þessi viðbætur er óaðskiljanlegur hluti IFRS-staðlanna.

Lánsáhætta	Sú áhætta að einn aðili að fjármálagerningi muni valda hinum aðilanum fjárhagstjóni með því að standa ekki við skuldbindingu.
Gjaldmiðilsáhætta	Sú áhætta að gangvirði eða framtíðarsjóðstreymi fjármálagernings muni sveiflast vegna breytinga á gengi erlendra gjaldmiðla.
Vaxtaáhætta	Sú áhætta að gangvirði eða framtíðarsjóðstreymi fjármálagernings muni sveiflast vegna breytinga á markaðsvöxtum.
Greiðsluhæfisáhætta	Sú áhætta að eining muni lenda í erfiðleikum við að uppfylla skuldbindingar sem tengjast fjárskuldum.
Skuldabréf	Skuldabréf eru fjárskuldir, aðrar en skammtíma viðskiptaskuldir á eðlilegum lánskjörum.
Markaðsáhætta	Sú áhætta að gangvirði eða framtíðarsjóðstreymi fjármálagernings sveiflist vegna breytinga á markaðsverði. Markaðsáhætta nær yfir þrenns konar áhættu: gjaldmiðilsáhættu, vaxtaáhættu og aðra verðáhættu.
Önnur verðáhætta	Sú áhætta að gangvirði eða framtíðarsjóðstreymi fjármálagernings sveiflist vegna breytinga á markaðsverði (annarra en breytinga sem verða til vegna vaxtaáhættu eða gjaldmiðilsáhættu) hvort sem þær breytingar eru af völdum þátta sem eiga sérstaklega við þennan eina fjármálagerning eða útgefanda hans eða þátta sem hafa áhrif á alla sambærilega fjármálagerninga sem viðskipti eru með á markaðnum.
Fram yfir gjalddaga	Fjárskuld er gjaldfallin þegar mótaðila tekst ekki að inna af hendi greiðslu á umsömdum gjalddaga.

Eftirfarandi hugtök eru skilgreind í 11. lið í IAS-staðli 32 eða í 9. lið í IAS-staðli 39 og eru notuð í þessum IFRS-staðli í þeirri merkingu sem er tilgreind í IAS-staðli 32 og IAS-staðli 39:

- afskrifað kostnaðarverð fjáreignar eða fjárskuldar,
- fjáreignir ætlaðar til sölu,
- afskráning,
- afleiða,
- aðferð virkra vaxta,
- eiginfjárgerningur,
- gangvirði,
- fjáreign,
- fjármálagerningur,
- fjárskuld,

- fjáreign eða fjárskuld á gangvirði í gegnum rekstrarreikning,
- samningur með fjárhagslegri tryggingu,
- fjáreign eða fjárskuld sem er í sölumeðferð,
- áætluð framtíðarviðskipti,
- áhættuvarnargerningur,
- fjárfestingar haldið til uppgreiðslu,
- útlán og fjárkröfur,
- reglubundin kaup eða sala.

Viðbætur B

Leiðbeiningar um beitingu

Þessi viðbætur er óaðskiljanlegur hluti IFRS-staðalsins.

FLOKKAR FJÁRMÁLAGERNINGA OG UMFANG UPPLÝSINGA (6. LIÐUR)

- B1. Í 6. lið er gerð krafa um að eining skipti fjármálagerningum í flokka sem hæfa eðli upplýsinganna sem eru birtar og sem taka tillit til einkenna þessara fjármálagerninga. Einingin ákvarðar flokkana sem lýst er í 6. lið og þeir eru þannig aðgreindir frá þeim flokkum fjármálagerninga sem eru tilgreindir í IAS-staðli 39 (sem ákvarða hvernig fjármálagerningar eru metnir og hvar breytingar á gangvirði eru færðar).
- B2. Þegar eining ákvarðar flokka fjármálagerninga skal hún, a.m.k.:
- a) greina gerninga sem eru metnir á afskrifuðu kostnaðarverði frá gerningum sem eru metnir á gangvirði.
 - b) fara með þá fjármálagerninga sem falla utan gildissviðs þessa IFRS-staðals sem aðgreindan flokk eða flokka.
- B3. Eining ákveður, í ljósi eigin aðstæðna, hversu nákvæmar upplýsingar hún veitir til að uppfylla kröfur þessa IFRS-staðals, hversu mikla áherslu hún leggur á ólíka þætti krafanna og hvernig hún sameinar upplýsingar til að sýna heildarmyndina án þess að sameina upplýsingar með mismunandi einkennum. Nauðsynlegt er að finna jafnvægi milli reikningsskila sem eru yfirfull af óþörfum smáatriðum og koma notendum ekki að gagni og reikningsskila þar sem mikilvægar upplýsingar verða torræðar vegna þess að upplýsingar hafa verið dregnar of mikið saman. Eining skal t.d. ekki dylja mikilvægar upplýsingar með því að setja þær fram innan um fjölda óverulegra smáatriða. Á sama hátt skal eining ekki birta upplýsingar sem eru svo mjög dregnar saman að þær dylja mikilvægan mun á einstökum viðskiptum eða áhættu sem þeim tengist.

MIKILVÆGI FJÁRMÁLAGERNINGA FYRIR FJÁRHAGSSTÖÐU OG ÁRANGUR

Fjárskuldir á gangvirði í gegnum rekstrarreikning (10. og 11. liður)

- B4. Ef eining tilgreinir fjárskuld á gangvirði í gegnum rekstrarreikning er þess krafist í a-lið 10. liðar að hún veiti upplýsingar um fjárhæð breytingar á gangvirði fjárskuldarinnar sem er unnt að rekja til breytinga á lánsáhættu skuldarinnar. Einingu er heimilt skv. i. lið a-liðar 10. liðar að ákvarða þessa fjárhæð sem fjárhæð breytingar á gangvirði skuldarinnar sem verður ekki rakin til breytinga á markaðsaðstæðum sem leiða til markaðsáhættu. Ef einu breytingarnar á markaðsaðstæðum skuldar, sem skipta máli, eru breytingar á sannreyndum útlánsvöxtum (viðmiðunarvöxtum) er unnt að meta þá fjárhæð sem hér segir:
- a) Einingin reiknar fyrst innri vexti skuldarinnar við upphaf tímabilsins með því að nota sannreynt markaðsverð skuldarinnar og sammingsbundið sjóðstreymi hennar við upphaf tímabilsins. Sannreyndir vextir (viðmiðunarvextir) við upphaf tímabilsins eru dregnir frá þessari ávöxtun til að fá fram þann hluta innri vaxta sem á aðeins við gerninginn.

- b) Því næst reiknar einingin núvirði sjóðstreymisins í tengslum við skuldina með því að nota sammingsbundið sjóðstreymi skuldarinnar við lok tímabilsins og afvöxtunarhlutfall sem er jafnt summu i) sannreyndra vaxta (viðmiðunarvaxta) við lok tímabilsins og ii) þess hluta innri vaxta sem aðeins á við gerninginn eins og hann er ákvarðaður skv. a-lið.
- c) Mismunurinn á markaðsverði skuldarinnar við lok tímabilsins og fjárhæðarinnar, sem ákvörðuð er í b-lið, er breytingin á gangvirði sem er ekki hægt að rekja til breytinga á sannreyndum vöxtum (viðmiðunurvöxtum). Þetta er fjárhæðin sem greina skal frá.

Í þessu dæmi er miðað við að breytingar á gangvirði, sem verða til vegna annarra þátta en breytinga á lánsáhættu gerningsins eða vaxtabreytinga, séu ekki umtalsverðar. Ef innbyggð afleiða er í gerningnum í dæminu er breytingin á gangvirði innbyggðu afleiðunnar undanskilin við ákvörðun á fjárhæðinni sem á að greina frá í samræmi við a-lið 10. liðar.

Aðrar upplýsingar — reikningsskilaaðferðir (21. liður)

B5. Í 21. lið er gerð krafa um birtingu upplýsinga um matsgrunninn (eða matsgrunnana) sem er notaður við gerð reikningsskilanna og aðrar reikningsskilaaðferðir sem eru notaðar og skipta máli fyrir skilning á reikningsskilunum. Að því er varðar fjármálagerninga geta slíkar upplýsingar verið m.a.:

- a) að því er varðar fjáreignir eða fjárskuldir sem tilgreindar eru á gangvirði í gegnum rekstrarreikning:
 - i) eðli fjáreignanna eða fjárskuldanna sem einingin hefur tilgreint á gangvirði í gegnum rekstrarreikning,
 - ii) viðmiðunin þegar þess háttar fjáreignir eða fjárskuldir eru tilgreindar við upphaflega færslu og
 - iii) hvernig einingin hefur uppfyllt skilyrðin í 9. lið, lið 11A eða 12. lið í IAS-staðli 39 fyrir slíka flokkun. Að því er varðar gerninga, sem tilgreindir eru í samræmi við i. lið b-liðar skilgreiningarinnar á fjáreign eða fjárskuld á gangvirði í gegnum rekstrarreikning í IAS-staðli 39, felst í þeim upplýsingum greinargerð um aðstæðurnar sem liggja til grundvallar misræmi í matinu eða færslunni sem ella kæmi upp. Að því er varðar gerninga, sem tilgreindir eru í samræmi við ii. lið b-liðar skilgreiningarinnar á fjáreign eða fjárskuld á gangvirði í gegnum rekstrarreikning í IAS-staðli 39, felst í þeim upplýsingum greinargerð um það hvernig flokkun á gangvirði í gegnum rekstrarreikning samrýmist skjalfestri áætlun einingarinnar um áhættustjórnun eða fjárfestingar.
- b) viðmiðanirnar við að tilgreina fjáreignir sem fjáreignir ætlaðar til sölu.
- c) hvort reglubundin kaup og sala fjáreigna er færð á viðskiptadegi eða uppgjörsdegi (sjá 38. lið í IAS-staðli 39).
- d) þegar óbeinn afskriftareikningur er notaður til að lækka bókfært verð fjáreigna sem hafa rýrnað að virði vegna útlánataps:
 - i) viðmiðanirnar við að ákvarða hvenær bókfært verð fjáreigna, sem hafa rýrnað að virði, er lækkað beint (eða hækkað beint, í tilviki bakfærðrar niðurfærslu), og hvenær óbeini afskriftareikningurinn er notaður og
 - ii) viðmiðanirnar við að gjaldfæra fjárhæðir sem hafa verið færðar á óbeina afskriftareikninginn á móti bókfærðu verði fjáreigna sem hafa rýrnað að virði (sjá 16. lið).
- e) hvernig hreinn hagnaður eða hreint tap á hverjum flokki fjármálagerninga er ákvarðað (sjá a-lið 20. liðar), t.d. hvort hreinn hagnaður eða hreint tap á liðum á gangvirði í gegnum rekstrarreikning felur í sér tekjur af vöxtum eða arðstekjur.
- f) viðmiðanirnar sem einingin notar til að ákvarða að greinileg vísbending sé um að virðisrýrnunartap hafi orðið (sjá e-lið 20. liðar).
- g) reikningsskilaaðferðin fyrir fjáreignir sem samið hefur verið um nýja skilmála fyrir (sjá d-lið 36. liðar), þegar samið hefur verið að nýju um skilmála fyrir fjáreignir, sem að öðrum kosti væru komnar fram yfir gjalddaga eða rýrnaðar að virði.

Í 113. lið í IAS-staðli 1 er einnig gerð krafa um að í samantektinni á mikilvægum reikningsskilaaðferðum eða í öðrum skýringum greini einingar frá ákvörðun stjórnenda sem þeir byggja á eigin dómgreind, að undanskildum þeim ákvörðunum sem fela í sér mat, við beitingu á þeim reikningsskilaaðferðum einingarinnar sem hafa mest áhrif á þær fjárhæðir sem eru færðar í reikningsskilunum.

EÐLI OG UMFANG ÁHÆTTU SEM VERÐUR TIL VEGNA FJÁRMÁLAGERNINGA (31.–42. LIÐUR)

- B6. Upplýsingarnar sem gerð er krafa um í 31.–42. lið skulu annaðhvort koma fram í reikningsskilunum eða skulu felldar inn í annað uppgjör með millivísun frá reikningsskilunum, s.s. í athugasemdum eða áhættuskýrslu stjórnenda, sem eru tiltækar notendum reikningsskilanna með sömu skilmálum og reikningsskilin og á sama tíma. Án upplýsinganna, sem eru felldar inn í með millivísun, eru reikningsskilin ófullgerð.

Birting tölulegra upplýsinga (34. liður)

- B7. Í a-lið 34. liðar er gerð krafa um birtingu samantektar yfir töluleg gögn um þá áhættu sem eining er óvarin gegn og er byggð á upplýsingum sem eru veittar innan félagsins til lykilstjórnenda einingarinnar. Þegar eining notar nokkrar aðferðir við áhættustýringu skal hún birta upplýsingar með þeirri aðferð eða aðferðum sem veitir þær upplýsingar sem mestu máli skipta og eru áreiðanlegastar. Í IAS-staðli 8, reikningsskilaaðferðir, *breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*, er fjallað um mikilvægi og áreiðanleika.

- B8. Í c-lið 34. liðar er gerð krafa um birtingu upplýsinga um samþjöppun áhættu. Samþjöppun áhættu verður til vegna fjármálagerninga sem hafa sambærileg einkenni og verða fyrir sambærilegum áhrifum af breytingum á efnahagsaðstæðum eða öðrum aðstæðum. Skilgreining á samþjöppun áhættu krefst þess að beitt sé eigin dómgreind þar sem tekið er tillit til aðstæðna einingarinnar. Í upplýsingum um samþjöppun áhættu skal m.a. vera:

- a) lýsing á því hvernig stjórnendur ákvarða samþjöppun,
- b) lýsing á sameiginlegu einkenni sem skilgreinir sérhverja samþjöppun (t.d. á mótaðila, landsvæði, gjaldmiðli eða markaði) og
- c) fjárhæð áhættunnar sem tengist öllum fjármálagerningum sem eiga þetta einkenni sameiginlegt.

Hámarkslánsáhætta (a-liður 36. liðar)

- B9. Í a-lið 36. liðar er gerð krafa um upplýsingar um þá fjárhæð sem gefur besta mynd af hámarkslánsáhættu einingarinnar. Að því er varðar fjáreignir er þetta yfirleitt vergt, bókfært verð, að frádregnum:

- a) öllum fjárhæðum sem hafa verið jafnaðar saman í samræmi við IAS-staðal 32 og
- b) öllu virðisrýrnunartapi sem er fært í samræmi við IAS-staðal 39.

- B10. Starfsemi sem leiðir til lánsáhættu og tengdrar hámarkslánsáhættu nær yfir en takmarkast ekki við:

- a) lánveitingar og afhendingu fjárfrafna til viðskiptavina og innlán hjá öðrum einingum. Í þessum tilvikum er hámarkslánsáhættan bókfært verð tengdra fjáreigna,
- b) gerð afleiðusamninga, t.d. gjaldeyrissamninga, vaxtaskiptasamninga og útlánaáhættuafleiðna. Þegar eignin sem út úr þessu kemur er metin á gangvirði verður hámarkslánsáhættan á reikningsskiladegi jöfn bókfærða verðinu,
- c) veitingu fjárhagslegra trygginga. Í þessu tilviki er hámarkslánsáhættan sú hámarksfjárhæð, sem einingin gæti þurft að greiða ef tryggingin er innleyst, sem gæti verið talsvert hærri en fjárhæðin sem er færð sem skuld,

- d) gerð lánskuldbindingar sem er óafturkræf á gildistíma heimildarinnar eða er aðeins afturkræf vegna verulegrar neikvæðrar breytingar. Ef útgefandinn getur ekki gert upp lánskuldbindinguna með handbæru fé eða öðrum fjármálagerningi er hámarkslánsáhættan öll fjárhæð skuldbindingarinnar. Þetta er vegna þess að óvist er hvort fjárhæð ónotaðs hluta lánskuldbindingarinnar verði notuð í framtíðinni. Þessi fjárhæð getur verið talsvert hærri en fjárhæðin sem er færð sem skuld.

Lánstímagreining á samningum (a-liður 39. liðar)

- B11. Við gerð lánstímagreiningarinnar á samningum (contractual maturity analysis) að því er varðar fjárskuldir sem gerð er krafa um í a-lið 39. liðar ákvarðar eining með mati hæfilegan fjölda tímabila. Eining gæti t.d. ákvarðað að eftirfarandi tímabil séu viðeigandi:
- a) í mesta lagi einn mánuður,
 - b) í minnsta lagi einn mánuður og í mesta lagi þrjú mánuðir,
 - c) í minnsta lagi þrjú mánuðir og í mesta lagi eitt ár og
 - d) í minnsta lagi eitt ár og í mesta lagi fimm ár.
- B12. Þegar mótaðili getur valið hvenær fjárhæð er greidd er skuldin bókfærð á grundvelli fyrstu dagsetningarinnar sem hægt er að krefja eininguna um greiðslu. Til dæmis eru fjárskuldir, sem hægt er að krefja einingu um endurgreiðslu á við kröfu (t.d. veltiinnlán), bókfærðar á fyrsta tímabilinu.
- B13. Þegar eining er skuldbundin til að láta í té fjárhæðir með afborgunum er hverri afborgun ráðstafað á fyrsta tímabilið sem hægt er að krefja eininguna um greiðslu. Til dæmis er ónotuð lánskuldbinding bókfærð á tímabilinu sem nær yfir fyrstu dagsetninguna sem hægt er að nota hana.
- B14. Fjárhæðirnar, sem greint er frá í lánstímagreiningunni á binditímanum, eru sammingsbundið, óafvaxtað sjóðstreymi, t.d.:
- a) vergar fjármögnunarleiguskuldbindingar (áður en fjármögnunargjöld eru dregin frá),
 - b) verð sem er tilgreint í framvirkum samningum um kaup á fjáreignum fyrir handbært fé,
 - c) hreinar fjárhæðir vegna vaxtaskiptasamninga (með föstum eða breytilegum vöxtum) til greiðslu með hreinu sjóðstreymi.
 - d) sammingsbundnar fjárhæðir til greiðslu í afleiddum fjármálagerningi (t.d. gjaldmiðilsskiptum) sem greitt er fyrir með vergu sjóðstreymi og
 - e) vergar lánskuldbindingar.

Slíkt óafvaxtað sjóðstreymi er ekki jafnt fjárhæðinni sem er færð í efnahagsreikning vegna þess að fjárhæðin í efnahagsreikningnum byggist á afvöxtuðu sjóðstreymi.

- B15. Eining skal, ef við á, birta upplýsingar um greiningu á afleiddum fjármálagerningum aðgreindar frá upplýsingum um greiningu á öðrum fjármálagerningum en afleiðum í lánstímagreiningu á samningum að því er varðar fjárskuldir sem gerð er krafa um í a-lið 39. liðar. Það væri t.d. viðeigandi að greina á milli sjóðstreymis frá afleiddum fjármálagerningum og öðrum fjármálagerningum en afleiddum ef sjóðstreymið, sem verður til af afleiddum fjármálagerningunum, er greitt upp í heild. Þetta stafar af því að vergu útstreymi handbærs fjár getur fylgt tengt innstreymi.
- B16. Þegar fjárhæðin sem greiða skal er ekki föst er fjárhæðin, sem greint er frá, ákvörðuð með hliðsjón af aðstæðum sem eru fyrir hendi á reikningsskiladegi. Þegar fjárhæðin sem greiða skal breytist í takt við breytingar á vísitölu getur t.d. fjárhæðin, sem greint er frá, byggst á vísitölustiginu á reikningsskiladegi.

Markaðsáætla — næmisgreining (40. og 41. liður)

- B17. Í a-lið 40. liðar er gerð krafa um næmisgreiningu fyrir sérhverja tegund markaðsáætlu sem einingin er óvarin fyrir. Eining ákveður, í samræmi við lið B3, hvernig hún safnar saman upplýsingum til að sýna heildarmyndina án þess að sameina upplýsingar með mismunandi einkenni um áhættuna sem stafar af verulega frábrugðnu efnahagsumhverfi. Dæmi:
- a) eining sem stundar viðskipti með fjármálagerninga getur birt þessar upplýsingar sérstaklega að því er varðar fjármálagerninga sem eru í sölumeðferð og fjármálagerninga sem eru ekki í sölumeðferð,
 - b) eining myndi ekki taka saman upplýsingar um markaðsáætlu sína frá svæðum þar sem óðaverðbólga ríkir með upplýsingum um sömu markaðsáætlu frá svæðum þar sem verðbólga er mjög lítil.

Ef eining er óvarin fyrir aðeins einni gerð markaðsáætlu í aðeins einu efnahagsumhverfi myndi hún ekki leggja fram sundurliðaðar upplýsingar.

- B18. Í a-lið 40. liðar er gerð krafa um að næmisgreiningin sýni áhrif raunhæfra, mögulegra breytinga á viðeigandi áhættubreytu (t.d. gildandi markaðsvöxtum, gengi gjaldmiðla, gengi hlutabréfa eða hrávöruverði) á rekstrarreikning og eigið fé. Í því sambandi:
- er ekki nauðsynlegt að einingar ákvarði hver hagnaðurinn eða tapið á tímabilinu hefði orðið ef viðeigandi áhættubreytur hefðu verið öðruvísi. Þess í stað greina einingar frá áhrifunum á rekstrarreikning og eigið fé við dagsetningu efnahagsreiknings, að því gefnu að raunhæf, möguleg breyting á viðeigandi áhættubreytu hefði orðið á dagsetningu efnahagsreiknings og að henni hefði verið beitt á áhættuna sem var fyrir hendi á þeim degi. Ef eining á t.d. skuld með breytilegum vöxtum í árslok myndi einingin greina frá áhrifunum á rekstrarreikning (þ.e. vaxtagjöldum) á yfirstandandi ári ef vextir hefðu breyst um fjárhæðir sem raunhæft væri að gera ráð fyrir.
 - er ekki nauðsynlegt að einingar greini frá áhrifum sérhverrar breytingar á bili sem raunhæft er að gera ráð fyrir á viðeigandi áhættubreytu á rekstrarreikning og eigið fé. Nægilegt er að greina frá áhrifum breytinganna við efstu og neðstu mörk á því bili sem raunhæft er að gera ráð fyrir.
- B19. Þegar eining ákvarðar hvaða breytingu væri raunhæft að gera ráð fyrir á viðeigandi áhættubreytu skal hún hafa í huga:
- efnahagsumhverfið sem hún starfar í. Breyting, sem raunhæft er að gera ráð fyrir, skal ekki fela í sér fjarlæg eða „verstu hugsanleg“ tilvik eða „álagsprófanir“. Ef breytingahlutfall áhættubreytunnar, sem liggur til grundvallar, er að auki stöðugt þarf einingin ekki að breyta valinu á þeirri breytingu á áhættubreytunni sem raunhæft var að gera ráð fyrir. Ef vextir eru t.d. 5% og eining ákvarðar að raunhæft sé að gera ráð fyrir að vextir sveiflist um sem nemur ± 50 grunnstigum. Einingin myndi þá greina frá áhrifunum á rekstrarreikning og eigið fé ef vextir breyttust í 4,5% eða 5,5%. Á næsta tímabili hafa vextir hækkað í 5,5%. Einingin telur enn að vextir muni sveiflast um ± 50 grunnstig (þ.e. að breytingahlutfall vaxta sé stöðugt). Einingin myndi þá greina frá áhrifunum á rekstrarreikning og eigið fé ef vextirnir breyttust í 5% eða 6%. Einingin þyrfti ekki að endurskoða mat sitt þess efnis að raunhæft væri að gera ráð fyrir að vextir gætu sveiflast um ± 50 grunnstig nema vísbendingar séu um að vextir séu orðnir verulega óstöðugri.
 - innan hvaða tímamarka hún gerir matið. Næmisgreiningin skal sýna áhrif breytinga sem raunhæft er að gera ráð fyrir að geti orðið á tímabilinu þar til einingin birtir þessar upplýsingar næst, sem er venjulega á næsta árlega reikningsskilatímabili.
- B20. Einingu er heimilt skv. 41. lið að nota næmisgreiningu sem endurspeglar hvað áhættubreytur eru innbyrðis háðar, s.s. vágildisgreiningaraðferð, ef hún notar þessa greiningu til að stýra fjárhagslegri áhættu sinni. Þetta gildir jafnvel þótt slík aðferð meti aðeins hugsanlegt tap og meti ekki hugsanlegan ágóða. Þannig eining getur uppfyllt skilyrðin í a-lið 41. liðar með því að greina frá hvaða vágildisgreiningarlíkan er notað (t.d. hvort líkanið byggir á Monte Carlo-hermun), skýra út hvernig líkanið vinnur og helstu forsendurnar (t.d. eignartímabilið og öryggisstigið). Einingar geta einnig greint frá fyrra athugunartímabili og vægi sem beitt er við athuganirnar á því tímabili, skýrt út hvernig farið er með valkosti í útreikningunum og hvaða flökt og fylgni (eða, að öðrum kosti, Monte Carlo-hermun í líkindadreifingu) eru notuð.
- B21. Eining skal leggja fram næmisgreiningu fyrir alla starfsemi sína en hún getur lagt fram mismunandi gerðir næmisgreiningar fyrir mismunandi flokka fjármálagerna.
- Vaxtaáhætta*
- B22. Vaxtaáhætta verður til vegna vaxtaberandi fjármálagerna sem eru færðir í efnahagsreikning (t.d. lán og fjárkröfur og útgefnir skuldagerningar) og vegna sumra fjármálagerna sem eru ekki færðir í efnahagsreikning (t.d. sumar lánskuldbindingar).
- Gjaldmiðilsáhætta*
- B23. Gjaldmiðilsáhætta (eða gengisáhætta vegna erlendra gjaldmiðla) verður til vegna fjármálagerna sem eru tilgreindir í erlendum gjaldmiðli, þ.e. í öðrum gjaldmiðli en starfrækslugjaldmiðlinum sem þeir eru metnir í. Að því er varðar þennan IFRS-staðal verður gjaldmiðilsáhætta ekki til vegna fjármálagerna sem eru ópeningalegir liðir eða vegna fjármálagerna sem eru tilgreindir í starfrækslugjaldmiðlinum.
- B24. Eining greinir frá næmisgreiningu fyrir sérhvern gjaldmiðil sem felur í sér verulega áhættu fyrir hana.

Önnur verðáhætta

- B25. Önnur verðáhætta verður til vegna fjármálagerninga af völdum breytinga, t.d. á hrávöruverði eða verði á eigin fé. Til að fara að 40. lið getur eining greint frá áhrifum lækkunar á tiltekinni hlutabréfavísitölu, hrávöruverði eða annarri áhættubreytu. Ef eining veitir t.d. hrakvirðistryggingu í formi fjármálagerninga greinir einingin frá hækkun eða lækkun á virði eignanna sem tryggingin tekur til.
- B26. Tvö dæmi um fjármálagerninga sem leiða til gengisáhættu hlutabréfa eru eignarhald á hlutabréfum í annarri einingu og fjárfesting í fjárvörslusjóði sem síðan á fjárfestingar í eiginfjárgerningum. Önnur dæmi eru m.a. framvirkir samningar og valréttur um kaup eða sölu á tilteknu magni eiginfjárgerninga og skiptasamninga sem eru vísitölutryggðir miðað við verð á eigin fé. Gangvirði slíkra fjármálagerninga verður fyrir áhrifum af breytingum á markaðsverði undirliggjandi eiginfjárgerninga.
- B27. Í samræmi við a-lið 40. liðar eru birtar upplýsingar um næmi rekstrarreiknings (sem verður t.d. til vegna gerninga sem eru flokkaðir á gangvirði í gegnum rekstrarreikning og virðisrýmun fjáreigna til sölu) aðgreindar frá upplýsingum um næmi eigin fjár (sem verður t.d. til vegna gerninga sem eru flokkaðir eins og þeir séu ætlaðir til sölu).
- B28. Fjármálagerningar sem eining flokkar sem eiginfjárgerninga eru ekki metnir. Gengisáhætta hlutabréfa, sem tengist þessum gerningum, hefur hvorki áhrif á rekstrarreikning né eigið fé. Til samræmis við það er ekki þörf á næmisgreiningu.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL 8*Starfsþættir*

GRUNDVALLARREGLA

1. Eining skal birta upplýsingar til að gera notendum reikningsskilanna kleift að meta eðli og fjárhagsleg áhrif þeirrar starfsemi sem hún stundar og þess efnahagsumhverfis sem hún starfar í.

GILDISSVIÐ

2. Þessi IFRS-staðall gildir um:
 - a) aðgreind eða eigin reikningsskil einingar:
 - i. þegar viðskipti eru með skulda- eða eiginfjárgerninga hennar á almennum markaði (í innlendum eða erlendum kauphöllum eða á opnum tilboðsmarkaði, þ.m.t. stað- og svæðisbundnir markaðir) eða
 - ii. sem leggur inn eða er um það bil að leggja inn reikningsskil sín hjá verðbréfaeftirlitsstofnun eða annarri eftirlitsstofnun í þeim tilgangi að gefa út flokk verðbréfa á almennum markaði og
 - b) samstæðureikningsskil samstæðu með móðurfélag:
 - i. þegar viðskipti eru með skulda- eða eiginfjárgerninga hennar á almennum markaði (í innlendum eða erlendum kauphöllum eða á opnum tilboðsmarkaði, þ.m.t. stað- og svæðisbundnir markaðir) eða
 - ii. sem leggur inn eða er um það bil að leggja inn samstæðureikningsskil hjá verðbréfaeftirlitsstofnun eða annarri eftirlitsstofnun í þeim tilgangi að gefa út flokk verðbréfa á almennum markaði.
3. Ef eining, sem ber ekki skylda til að beita þessum IFRS-staðli, kys að veita upplýsingar um þætti sem samrýmast ekki þessum IFRS-staðli skal hún ekki gefa upplýsingarnar sem starfsþáttupplýsingar.
4. Ef í fjárhagsskýrslu eru bæði samstæðureikningsskil fyrir móðurfélag sem er innan gildissviðs þessa IFRS-staðals og aðgreind reikningsskil móðurfélagsins er aðeins gerð krafa um starfsþáttupplýsingar í samstæðureikningsskilunum.

STARFSÞÆTTIR

5. Starfsþáttur er hluti af einingu:
 - a) þar sem stunduð eru viðskipti sem hún getur haft tekjur af og sem geta haft í för með sér útgjöld (þ.m.t. tekjur og gjöld sem tengjast viðskiptum við aðra hluta innan sömu einingar),
 - b) þar sem æðsti ákvörðunartökuaðili í daglegum rekstri einingarinnar endurskoðar reglulega rekstrarárangur hans til að taka fyrir ákvarðanir um það fjármagn sem skal úthluta til starfsþáttarins og meta árangur hans og
 - c) sérstakar fjárhagsupplýsingar liggja fyrir um hann.

Starfsþáttur getur tekið þátt í viðskiptastarfsemi þó að starfsemin hafi ekki enn skilað af sér tekjum, t.d. getur protastarfsemi verið starfsþáttur áður en hún fer að gefa af sér reglulegar tekjur.
6. Ekki þarf hver og einn hluti einingar nauðsynlega að vera starfsþáttur eða hluti af starfsþætti. Höfuðstöðvar eða sumar starfsstöðvar geta t.d. ekki haft reglulegar tekjur eða tekjurnar eru eingöngu til orðnar vegna starfsemi einingarinnar og myndu ekki teljast til starfsþátta. Að því er varðar þennan IFRS-staðal teljast eftirlaunakerfi einingar ekki til starfsþátta.
7. Hugtakið „æðsti ákvörðunartökuaðili í daglegum rekstri“ gefur til kynna hlutverk en ekki nauðsynlega stjórnanda með sérstakan titil. Það hlutverk er að úthluta fjármagni til starfsþátta einingar og meta árangurinn. Oft er æðsti ákvörðunartökuaðili í daglegum rekstri einingar framkvæmdastjóri eða rekstrarstjóri, en getur t.d. verið hópur framkvæmdastjóra eða annarra aðila.

8. Í mörgum einingum eru þau þrjú einkenni starfsþátta, sem lýst er í 5. lið, dæmigerð einkenni fyrir starfsþætti þeirra. Eining getur þó lagt fram skýrslur þar sem viðskiptastarfsemi hennar er kynnt á margvíslegan hátt. Ef æðsti ákvörðunartökuaðili í daglegum rekstri notar fleiri en eitt safn starfsþáttaupplýsinga geta aðrir þættir skilgreint stakt safn hluta sem starfsþætti einingarinnar, þ.m.t. eðli viðskiptastarfsemi hvers hluta fyrir sig, hvaða stjórnendur bera ábyrgð á þeim og upplýsingar sem eru veittar stjórnarmönnum.
9. Starfsþáttur hefur alla jafna starfsþáttastjórnanda sem heyrir beint undir og hefur regluleg samskipti við æðsta ákvörðunartökuaðila í daglegum rekstri til að ræða rekstrarhreyfingar, fjárhagsniðurstöður og fjárhagsspár eða -áætlanir fyrir starfsþáttinn. Hugtakið „starfsþáttastjórnandi“ gefur til kynna hlutverk en ekki nauðsynlega stjórnanda með sérstakan titil. Æðsti ákvörðunartökuaðili í daglegum rekstri getur verið starfsþáttastjórnandi einhverra starfsþátta. Einn stjórnandi getur verið starfsþáttastjórnandi fyrir fleiri en einn starfsþátt. Ef einkennin í 5. lið gilda um fleiri en eitt safn hluta fyrirtækis og starfsþáttastjórnendur eru aðeins ábyrgir fyrir einu safni telst það safn hluta vera starfsþáttirnir.
10. Einkennin í 5. lið geta gilt um tvö eða fleiri söfn hluta sem skarast og stjórnendur teljast bera ábyrgð á. Sú gerð er stundum kölluð fléttuskipulag. Til dæmis eru nokkrir stjórnendur sumra eininga ábyrgir fyrir mismunandi vöru- og þjónustulínum og aðrir stjórnendur eru ábyrgir fyrir sérstökum landsvæðum. Æðsti ákvörðunartökuaðili í daglegum rekstri endurskoðar reglulega rekstrarniðurstöðu beggja hlutasafna og fjármálaupplýsingar um þau bæði eru aðgengilegar. Við þær aðstæður skal einingin ákveða hvaða safn hluta telst mynda starfsþætti með vísan til grundvallarreglu.

FRÁSAGNARSKYLDIR STARFSÞÆTTIR

11. Eining skal veita upplýsingar sérstaklega um hvern starfsþátt sem:
 - a) hefur verið greindur í samræmi við 5.–10. lið eða heildarniðurstöður tveggja eða fleiri af þessum starfsþáttum í samræmi við 12. lið og
 - b) fer yfir stærðarmörkin í 13. lið.Í 14. til –19. lið eru tilgreindar aðrar aðstæður þar sem veita skal sérstakar upplýsingar um starfsþætti.

Viðmiðanir um samsöfnun

12. Starfsþættir sýna oft líkan rekstrarárangur á löngum tíma ef þeir hafa svipuð efnahagsleg einkenni. Til dæmis yrði til langs tíma vænst svipaðrar vergrar meðalframlegðar tveggja starfsþátta ef efnahagsleg einkenni þeirra væru svipuð. Setja má tvo eða fleiri starfsþætti saman í einn starfsþátt ef sameiningin er í samræmi við grundvallarreglu þessa IFRS-staðals, starfsþættirnir hafa svipuð efnahagseinkenni og eru sambærilegir að því er varðar hvert og eitt eftirfarandi atriða:
 - a) eðli vörunnar eða þjónustunnar,
 - b) eðli framleiðsluferlanna,
 - c) tegund eða flokkur viðskiptamanna vörunnar eða þjónustunnar,
 - d) aðferðirnar sem notaðar eru við að dreifa vörunni eða veita þjónustuna og
 - e) eftir því sem við á, eðli lagaumhverfisins, t.d. bankastarfsemi, váttryggingastarfsemi eða opinberar þjónustustofnanir.

Stærðarmörk

13. Eining skal veita upplýsingar sérstaklega um hvern starfsþátt sem uppfyllir einhver af eftirfarandi stærðarmörkum:
 - a) tilgreindar tekjur, þ.m.t. bæði sala til utanaðkomandi viðskiptamanna og sala eða millifærslur innan starfsþátta, eru 10% eða meira af samanlögðum innri og ytri tekjum allra starfsþátta,
 - b) tölugildi fjárhæðar tilgreinds hagnaðar eða taps er 10% eða meira af þeirri upphæð sem hærri er, sem tölugildi fjárhæðar, af i) samanlögðum tilgreindum hagnaði allra starfsþátta sem tilgreindu ekki tap og ii) samanlögðu tilgreindu tapi allra starfsþátta sem tilgreindu tap.

- c) eignir starfsþáttarins eru 10% eða meira af heildareignum allra starfsþátta.

Starfsþættir, sem standast engin þessara stærðarmarkna, geta talist frásagnarskyldir og upplýsingar um þá veittar sérstaklega, ef stjórn telur að upplýsingarnar um starfsþáttinn geti komið notendum reikningsskilanna að gagni.

14. Eining getur sameinað upplýsingar um starfsþætti, sem standast ekki stærðarmörkin, við upplýsingar um aðra starfsþætti, sem standast ekki heldur stærðarmörkin, til að mynda frásagnarskyldan starfsþátt, þó einungis ef starfsþættirnir hafa svipuð efnahagsleg einkenni og uppfylla meirihluta þeirra samsöfnunarviðmiðana sem eru tilgreindar í 12. lið.
15. Ef samanlagðar ytri tekjur, tilgreindar af starfsþætti, nema minna en 75% af tekjum einingar skal skilgreina viðbótarstarfsþætti sem frásagnarskylda þætti (jafnvel þótt þeir nái ekki viðmiðunum sem tilgreind eru í 13. lið) þar til a.m.k. 75% af tekjum einingarinnar eru talin með í frásagnarskyldum starfsþáttum.
16. Upplýsingar um aðra viðskiptastarfsemi og starfsþætti sem eru ekki frásagnarskyldir skulu sameinaðar og greint frá þeim í flokknum „aðrir starfsþættir“ aðskilið frá öðrum afstemmingarliðum í afstemmingu sem gerð er krafa um í 28. lið. Lýsa skal tekjulindinni sem felst í „aðrir starfsþættir“.
17. Ef stjórnendur telja að starfsþáttur, skilgreindur sem frásagnarskyldur starfsþáttur á næstliðnu tímabili, sé áfram mikilvægur skulu upplýsingar um þann starfsþátt áfram veittar sérstaklega á yfirstandandi tímabili, jafnvel þótt hann standist ekki lengur viðmiðanirnar um frásagnarskyldu í 13. lið.
18. Ef starfsþáttur er skilgreindur sem frásagnarskyldur starfsþáttur á yfirstandandi tímabili í samræmi við stærðarmörk skal dagsetning fyrra tímabils starfsþáttar, sem sett er fram til samanburðar, leiðrétt svo að það sýni nýja frásagnarskylda starfsþáttinn sem aðskilinn starfsþátt, jafnvel þótt sá starfsþáttur standist ekki viðmiðunina um frásagnarskyldu skv. 13. lið á síðasta tímabili, nema nauðsynlegar upplýsingar séu ekki tiltækar og kostnaður við að afla þeirra yrði of mikill.
19. Takmarkanir kunna að vera á fjölda frásagnarskyldra starfsþátta sem eining greinir frá sérstaklega, því of mikill fjöldi getur leitt til þess að upplýsingar um starfsþættina verði of ítarlegar. Þótt engin nákvæm mörk hafi verið ákveðin, að því er varðar fjölda starfsþátta sem eru frásagnarskyldir skv. 13.-18. lið, skal eining taka til athugunar hvort mörkum sé náð ef fjöldi þátta fer yfir 10.

UPPLÝSINGAGJÖF

20. Eining skal birta upplýsingar sem gera notendum reikningsskila hennar kleift að meta eðli og fjárhagsleg áhrif þeirrar viðskiptastarfsemi sem hún hefur með höndum og þess efnahagsumhverfis sem hún starfar í.
21. Til að koma meginreglunni í 20. lið í framkvæmd skal eining veita upplýsingar um eftirfarandi fyrir hvert tímabil sem rekstrarreikningur er lagður fram:
- a) almennar upplýsingar sem lýst er í 22. lið,
- b) upplýsingar um rekstrarreikning tilgreinds starfsþáttar, þ.m.t. tiltekna tekjur og gjöld í rekstrarreikningi tilgreinds starfsþáttar, eignir starfsþáttar, skuldir starfsþáttar og matsgrunnur eins og lýst er í 23.-27. lið og
- c) afstemming heildartekna starfsþáttarins, rekstrarreikningur tilgreinds starfsþáttar, eignir starfsþáttar, skuldir starfsþáttar og aðrir mikilvægir liðir starfsþáttarins sem svara til fjárhæðar einingarinnar eins og lýst er í 28. lið.

Krafist er afstemmingar milli fjárhæða á efnahagsreikningi vegna frásagnarskyldra starfsþátta og fjárhæða á efnahagsreikningi einingarinnar fyrir hvern dag sem efnahagsreikningur er lagður fram. Upplýsingar fyrir fyrri tímabil skulu endurgerðar, eins og lýst er í 29. og 30. lið.

Almennar upplýsingar

22. Eining skal veita eftirfarandi almennar upplýsingar um:
- a) þætti sem eru notaðir til að skilgreina frásagnarskylda starfsþætti, þ.m.t. grundvöllur skipulags (t.d. hvort stjórnendur hafa kosið að skipuleggja eininguna m.t.t. mismunandi vöru og þjónustu, landsvæða, lagaumhverfis eða samsetningar þátta og þess hvort starfsþættir hafa verið sameinaðir) og
- b) tegundir vöru og þjónustu sem hver frásagnarskyldur starfsþáttur hefur tekjur sínar af.

Upplýsingar um hagnað eða tap, eignir og skuldir

23. Eining skal greina frá mati á hagnaði eða tapi og heildareignum fyrir hvern og einn frásagnarskyldan starfsþátt. Eining skal greina frá mati á skuldum fyrir hvern frásagnarskyldan starfsþátt ef æðsti ákvarðanatökuaðili í daglegum rekstri fær slíka fjárhæð reglulega. Eining skal einnig veita eftirfarandi upplýsingar um hvern frásagnarskyldan starfsþátt ef tilgreindar fjárhæðir eru meðtaldar í mati á hagnaði eða tapi starfsþáttarins, sem æðsti ákvarðanatökuaðili endurskoðar, eða eru reglulega veittar æðsta ákvarðanatökuaðila á annan hátt, jafnvel þótt þær séu ekki taldar með í því mati á hagnaði eða tapi starfsþáttarins:
- a) tekjur vegna utanaðkomandi viðskiptamanna,
 - b) tekjur vegna viðskipta við aðra starfsþætti innan sömu einingar,
 - c) vaxtatekjur,
 - d) vaxtakostnaður,
 - e) afskriftir,
 - f) upplýsingar um mikilvæga tekju- og gjaldaliði í samræmi við 86. lið í IAS-staðli 1, *framsetning reikningsskila*,
 - g) hlutdeild einingarinnar í hagnaði eða tapi hlutdeildarféлага og samrekstrar, sem færð er með hlutdeildaraðferð,
 - h) útgjöld eða tekjur vegna tekjuskatts og
 - i) mikilvæga liði, sem ekki hafa áhrif á handbært fé, aðra en afskriftir.

Eining skal greina frá vaxtatekjum, aðskilið frá vaxtakostnaði, fyrir hvern frásagnarskyldan starfsþátt nema meirihluti tekna starfsþáttarins sé vaxtatekjur og æðsti ákvarðanatökuaðili reiði sig fyrst og fremst á hreinar vaxtatekjur til að meta árangur starfsþáttarins og taka ákvarðanir um fjármagn sem úthluta þarf til starfsþáttarins. Við þær aðstæður er einingu heimilt að tilgreina vaxtatekjur þess starfsþáttar að frátöldum vaxtagjöldum og greina frá því að það hafi verið gert.

24. Eining skal gefa eftirfarandi upplýsingar um hvern frásagnarskyldan starfsþátt ef tilgreindar fjárhæðir eru meðtaldar í mati á eignum starfsþáttarins, sem æðsti ákvarðanatökuaðili endurskoðar, eða eru reglulega veittar æðsta ákvarðanatökuaðila á annan hátt, jafnvel þótt þær séu ekki taldar með í matinu á eignum starfsþáttarins.
- a) fjárhæð hlutdeildar í hlutdeildarfélagum og samrekstri sem færð er með hlutdeildaraðferð og
 - b) fjárhæðir til viðbótar fastafjármunum ⁽¹⁾ aðrar en fjármálagerningar, frestaðar skattainneignir, réttindatengdar eignir eftirlaunakjara (sjá IAS 19 starfskjör 54.-58. lið) og réttindi sem verða til í váttryggingasamningum.

MAT

25. Fjárhæð hvers liðar starfsþáttarins sem gefnar eru upplýsingar um skal vera matið sem æðsta ákvörðunartökuaðili í daglegum rekstri er tilkynnt um í þeim tilgangi að ákvarðanir verði teknar um úthlutun fjármagns til starfsþáttarins og til að meta árangur hans. Leiðréttingar og niðurfellingar, sem gerðar er við undirbúning reikningsskila einingar og úthlutun tekna, gjalda og hagnaðar eða taps, skal einungis tekin með við ákvörðun tilgreinds starfsþáttar um hagnað og tap, ef slíkt er tekið með í matinu á hagnaði eða tapi starfsþáttarins sem æðsti ákvörðunartökuaðili í daglegum rekstri notar. Eins skulu aðeins þær eignir og skuldir sem eru teknar með í matinu á eignum og skuldum starfsþáttarins, sem æðsti ákvörðunartökuaðili í daglegum rekstri notar, vera tilgreindar fyrir þann starfsþátt. Ef fjárhæðum er úthlutað á tilgreindan hagnað eða tap starfsþáttarins, eignir eða skuldir, skal þeim fjárhæðum skipt á raunhæfan hátt.
26. Ef æðsti ákvörðunartökuaðili í daglegum rekstri notar aðeins eitt mat á hagnað eða tap starfsþáttar skulu eignir eða skuldir starfsþáttarins við mat á árangri starfsþáttarins og við ákvörðun þess hvernig skuli úthluta fjármagni, hagnaði eða tapi starfsþáttarins, eignum hans eða skuldum, tilgreindar samkvæmt því mati.

⁽¹⁾ Fyrir eignir, sem flokkaðar eru í samræmi við framsetningu greiðsluhæfis, eru fastafjármunir eignir sem taka til fjárhæða sem vænst er að verði endurheimtar eftir meira en tólf mánuði frá dagsetningu efnahagsreiknings.

Ef æðsti ákvörðunartökuaðili í daglegum rekstri notar meira en eitt mat fyrir hagnað eða tap starfsþáttar, eignir eða skuldir, skal tilgreint mat samsvara því mati sem stjórnendur telja að sé ákvarðað í samræmi við þær matsreglur sem eru í mestu samræmi við þær sem notaðar eru við mat á samsvarandi fjárhæðum í reikningsskilum einingarinnar.

27. Eining skal gefa skýringu á mati á hagnaði eða tapi og eignum og skuldum starfsþáttar fyrir hvern frásagnarskyldan starfsþátt. Eining skal að lágmarki greina frá eftirfarandi:
- grundvelli reikningsskila vegna viðskipta á milli frásagnarskyldra starfsþátta,
 - eðli hvers kyns mismunar frá einu mati til annars á hagnaði eða tapi frásagnarskyldra starfsþátta og hagnaði eða tapi einingarinnar fyrir skattaútgjöld eða -tekjur og aflagða starfsemi (ef það kemur ekki fram í afstemmingunum sem lýst er í 28. lið). Þessi mismunur getur falist í reikningsskilaaðferðum og aðferðum við skiptingu á áföllnum, miðlægum kostnaði, sem eru nauðsynlegar til skilnings á tilgreindum upplýsingum um starfsþætti,
 - eðli hvers kyns mismunar frá einu mati til annars á eignum frásagnarskyldra starfsþátta og eignum einingarinnar (ef það kemur ekki fram í afstemmingunum sem lýst er í 28. lið). Þessi mismunur getur falist í reikningsskilaaðferðum og aðferðum við úthlutun eigna til sameiginlegra afnota sem eru nauðsynlegar til skilnings á tilgreindum upplýsingum um starfsþætti,
 - eðli hvers kyns mismunar frá einu mati til annars á skuldum frásagnarskyldra starfsþátta og skuldum einingarinnar (ef það kemur ekki fram í afstemmingunum sem lýst er í 28. lið). Þessi mismunur getur falist í reikningsskilaaðferðum og aðferðum við skiptingu sameiginlegra skulda sem eru nauðsynlegar til skilnings á tilgreindum upplýsingum um starfsþætti,
 - eðli hvers kyns breytinga sem hafa orðið frá fyrri tímabilum á matsaðferðum sem notaðar eru til að ákvarða hagnað og tap frásagnarskylds starfsþáttar og áhrifin, ef einhver eru, af þeim breytingum á mati á hagnaði eða tapi starfsþáttarinnar,
 - hvers eðlis ósamhverfar úthlutanir eru og hver áhrifin eru á frásagnarskylda starfsþætti. Eining getur t.d. úthlutað afskriftarkostnaði á starfsþátt án þess að úthluta þeim starfsþætti afskrifanlegum eignum.

Afstemmingar

28. Eining skal stemma af eftirfarandi:
- heildartekjur frásagnarskyldra starfsþátta við tekjur einingarinnar,
 - heildarmat á hagnaði og tapi frásagnarskyldra starfsþátta við hagnað og tap einingarinnar fyrir skattkostnað (skattatekjur) og aflagða starfsemi. Ef eining úthlutar liðum s.s. skattkostnaði (skattatekjum) til frásagnarskyldra starfsþátta getur einingin stemmt af heildartölu fyrir mat á hagnaði eða tapi starfsþáttarinnar við hagnað eða tap einingarinnar eftir þessa liði,
 - heildarfjármuni frásagnarskyldra starfsþátta við fjármuni einingarinnar,
 - heildarfjárhæð skulda frásagnarskyldra starfsþátta við skuldir einingarinnar ef skuldir starfsþátta eru tilgreindar í samræmi við 23. lið,
 - heildarfjárhæð frásagnarskyldra starfsþátta fyrir alla aðra mikilvæga upplýsingaliði sem greint er frá við samsvarandi fjárhæð fyrir eininguna.

Tilgreina skal alla mikilvæga afstemmingarliði og útskýra þá sérstaklega. Til dæmis skal fjárhæð hverrar mikilvægrar leiðréttingar, sem er nauðsynleg til að stemma af hagnað eða tap frásagnarskylds starfsþáttar við hagnað eða tap einingarinnar, sem fengið er með öðrum reikningsskilaaðferðum, sett fram sérstaklega og útskýrð.

Endurgerð fyrri upplýsinga

29. Ef eining breytir kerfi innra skipulags síns á þann hátt að það veldur breytingu á samsetningu frásagnarskyldra starfsþátta skulu samsvarandi upplýsingar um fyrri tímabil, þ.m.t. aðlögunartímabil, endurgerðar nema upplýsingarnar séu ekki tiltækar og kostnaður við að afla þeirra yrði of mikill. Ákvarða skal hvort upplýsingar vanti og hvort kostnaður við að afla þeirra sé of mikill fyrir hvern lið sem veita skal upplýsingar um. Eftir breytingu á samsetningu frásagnarskyldra starfsþátta sinna skal eining veita upplýsingar um það hvort hún hafi endurgert samsvarandi liði í upplýsingum um starfsþætti á fyrri tímabilum.

30. Ef eining hefur breytt kerfi innra skipulags á þann hátt að það veldur breytingu á samsetningu frásagnarskyldra starfsþátta og ef upplýsingar um starfsþætti á fyrri tímabilum, þ.m.t., aðlögunartímabil, eru ekki endurgerðar þannig að þær endurspegli breytingarnar, skal einingin, á því ári sem breytingin verður, gefa upplýsingar um starfsþætti fyrir yfirstandandi tímabil bæði á gömlum og nýjum grundvelli starfsþáttanna nema nauðsynlegar upplýsingar séu ekki tiltækar og kostnaður við að afla þeirra sé of mikill.

UPPLÝSINGAGJÖF EININGA

31. Ákvæði 32.–34. liðar gilda um allar einingar sem falla undir þennan IFRS-staðal, þ.m.t. þær einingar sem hafa aðeins einn frásagnarskyldan starfsþátt. Sumar einingar skipuleggja ekki viðskiptastarfsemi sína á grundvelli ólíkrar vöru og þjónustu eða mismunar á landsvæðum þar sem starfsemin fer fram. Frásagnarskyldir starfsþættir slíkrar einingar geta tilgreint tekjur sem eru í meginatriðum af mjög mismunandi vörum og þjónustu eða fleiri en einn af frásagnarskyldum starfsþáttum hennar getur í meginatriðum boðið sömu vörur eða þjónustu. Eins geta frásagnarskyldir starfsþættir einingar átt eignir á mismunandi landsvæðum og tilgreint tekjur frá viðskiptavinum á mismunandi landsvæðum eða fleiri en einn af frásagnarskyldum starfsþáttum hennar getur rekið starfsemi á sama landsvæðinu. Upplýsingarnar sem krafist er í 32.–34. mgr. skulu því aðeins veittar að þær hafi ekki verið veittar sem hluti af upplýsingum um frásagnarskylda starfsþætti sem gerð er krafa um í þessum IFRS-staðli,

Upplýsingar um vörur og þjónustu

32. Eining skal tilgreina tekjur frá utanaðkomandi viðskiptavinum fyrir hverja vöru og þjónustu eða hvern flokk sambærilegra vara eða þjónustu, nema nauðsynlegar upplýsingar séu ekki tiltækar og kostnaður við að afla þeirra sé of mikill, en í þeim tilvikum skal gefa upplýsingar um það. Fjárhæðir tekna, sem eru tilgreindar, skulu byggðar á grundvelli fjárhagsupplýsinganna sem notaðar eru við framlagningu reikningsskila einingarinnar.

Upplýsingar um landsvæði

33. Eining skal tilgreina eftirfarandi upplýsingar um landsvæði, nema nauðsynlegar upplýsingar séu ekki tiltækar og kostnaður við að afla þeirra sé of mikill:
- tekjur frá utanaðkomandi viðskiptavinum i) í heimalandi einingarinnar og ii) samanlagt í öðrum löndum sem einingin fær tekjur frá. Ef tekjur frá utanaðkomandi viðskiptavinum, sem rekja má til eins annars lands, eru verulegar skal greina frá þeim tekjum sérstaklega. Eining skal veita upplýsingar um á hvaða grundvelli skipta skuli tekjum frá utanaðkomandi viðskiptavinum til einstakra landa,
 - fastafjármunum ⁽¹⁾ öðrum en fjármálagerningum, frestuðum skattinneignum, réttindatengdum eignum vegna eftirlaunakjara og réttinda sem verða til samkvæmt tryggingasamningum i) í heimalandi einingarinnar og ii) samanlagt í öllum öðrum löndum þar sem einingin á fjármuni. Ef fjármunir í einstöku öðru landi eru verulegir skal greina frá þeim fjármunum sérstaklega.

Fjárhæðir, sem eru tilgreindar, skulu vera á grundvelli fjárhagslegra upplýsinga sem notaðar eru við framlagningu reikningsskila einingarinnar. Ef nauðsynlegar upplýsingar eru ekki tiltækar og kostnaður við að afla þeirra yfir of mikill, skal veita upplýsingar um það. Auk þeirra upplýsinga sem krafist er í þessum lið getur eining gefið upp millisamtölur landfræðilegra upplýsinga um tiltekna flokka landa.

Upplýsingar um helstu viðskiptavini

34. Eining skal veita upplýsingar um það að hve miklu leyti hún reidir sig á helstu viðskiptavini. Ef tekjur af viðskiptum við einn ytri viðskiptavin eru 10% af tekjum einingarinnar eða meira skal hún veita upplýsingar um það, heildarfjárhæð tekna frá hverjum slíkum viðskiptavini og um einkenni starfsþáttarins eða -þáttanna sem greina frá tekjunum. Einingin þarf hvorki að greina frá því hver helsti viðskiptavinur er né gefa upp hve háar fjárhæðir hver þáttur tilgreinir frá þeim viðskiptavini. Að því er þennan IFRS-staðal varðar skal flokkur eininga sem einingin, sem reikningsskilin taka til, hefur vitneskju um að séu undir sameiginlegri stjórn, teljast vera einn viðskiptavinur og skal opinbert yfirvald (á innlendum vetvangi, ríkisbundið, sambandsríkis, yfirráðasvæðis eða sveitarfélags, innanlands sem utan) og einingar sem samkvæmt vitneskju einingarinnar, sem reikningsskilin taka til, eiga að vera undir stjórn þess opinbera yfirvalds, teljast einn viðskiptavinur.

⁽¹⁾ Fyrir eignir, sem flokkaðar eru í samræmi við framsetningu greiðsluhæfis, eru fastafjármunir eignir sem taka til fjárhæða sem vænst er að verði endurheimtar eftir meira en tólf mánuði frá dagsetningu efnahagsreiknings.

AÐLÖGUN OG GILDISTÖKUDAGUR

35. Eining skal beita þessum IFRS-staðli í árlegum reikningsskilum fyrir tímabil sem hefjast 1. janúar 2009 eða síðar. Heimilt er að beita staðlinum fyrr. Ef eining beitir þessum IFRS-staðli í reikningsskilum sínum fyrir tímabil sem hefst fyrir 1. janúar 2009 skal hún greina frá því.
36. Upplýsingar um starfsþætti frá fyrri árum, sem eru tilgreindar sem samanburðarupplýsingar við fyrstu beitingu, skulu endurgerðar svo að þær samrýmist kröfum þessa IFRS-staðals nema nauðsynlegar upplýsingar séu ekki tiltækar og kostnaður við að afla þeirra sé of mikill.

AFTURKÖLLUN IAS-STADALS 14

37. Þessi IFRS-staðall kemur í stað IAS-staðals 14, *starfsþáttaskýrslur*

*Viðbætur A***Skilgreiningar á hugtökum**

Þessi viðbætur er óaðskiljanlegur hluti IFRS-staðlanna.

Starfsþættir

Starfsþáttur er hluti einingar:

- a) sem stundar viðskipti sem hún getur haft tekjur af og geta haft í för með sér útgjöld (þ.m.t. tekjur og gjöld sem tengjast viðskiptum við aðra hluta innan sömu einingar),
- b) þar sem rekstrarniðurstaða einingarinnar er endurskoðuð reglulega af æðsta ákvörðunartökuaðila í daglegum rekstri sem undirlag fyrir ákvarðanir um skiptingu þátta til starfsþáttarins og meta frammistöðina og
- c) sérstakar fjárhagsupplýsingar liggja fyrir um hann.

IFRIC-TÚLKUN 1

Breytingar á núverandi skuldbindingum vegna starfsemi sem leggja skal niður, enduruppbyggingu eða sambærilegum skuldbindingum.

TILVÍSANIR

- IAS-staðall 1, *framsetning reikningsskila* (endurskoðaður 2003)
- IAS-staðall 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*
- IAS-staðall 16, *varanlegir rekstrarfjármunir* (endurskoðaður 2003).
- IAS-staðall 23, *fjármagnskostnaður*
- IAS-staðall 36, *virðisryrnun eigna* (endurskoðaður 2004)
- IAS-staðall 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*

FORSAGA

- 1 Mörgum einingum ber skylda til að leggja niður, fjarlægja og endurnýja varanlega rekstrarfjármuni. Í þessari túlkun eru slíkar skuldbindingar nefndar „starfsemi sem leggja skal niður, enduruppbygging og sambærilegar skuldbindingar“. Samkvæmt IAS-staðli 16 tekur kostnaður hvers hlutar varanlegra rekstrarfjármuna til upphaflegs mats á kostnaði við niðurrif og að fjarlægja hlutinn og koma svæðinu sem hann er staðsettur á í fyrra horf, skuldarinnar sem eining stofnar til annaðhvort þegar hluturinn er keyptur eða sem afleiðing af því að hafa notað hlutinn á tilteknu tímabili til annars en að framleiða í birgðir. Í IAS-staðli 37 eru kröfur um hvernig meta skuli starfsemi sem leggja skal niður, enduruppbyggingu og sambærilegar skuldbindingar. Í þessari túlkun eru leiðbeiningar um hvernig færa skuli áhrif breytinga á mati á núverandi skuldbindingum vegna starfsemi sem leggja skal niður, enduruppbyggingu og sambærilegum skuldbindingum.

GILDISSVIÐ

- 2 Þessi túlkun gildir um breytingar á mati á núverandi skuldbindingum vegna starfsemi sem leggja skal niður, enduruppbyggingu eða sambærilegum skuldbindingum sem eru bæði:
 - a) færð sem hluti af kostnaðarverði varanlegs rekstrarfjármunaliðar í samræmi við IAS-staðal 16 og
 - b) færð sem skuld í samræmi við IAS-staðal 37.

Skuldbindingar vegna starfsemi sem leggja skal niður, enduruppbyggingar eða sambærilegrar skuldbindingar kunna að vera til staðar vegna verksmiðju sem leggja á niður, lagfæringa á umhverfisspjöllum í námurekstri eða vegna þess að fjarlægja þarf búnað.

ÁLITAEFNI

- 3 Þessi túlkun fjallar um hvernig færa skuli áhrif eftirfarandi atburða sem breyta mati á núverandi skuldbindingum vegna starfsemi sem leggja skal niður, enduruppbyggingu eða sambærilegum skuldbindingum:
 - a) breyting á mati áætlaðs útstreymis verðmæta, sem í felst efnahagslegur ávinningur (t.d. sjóðstreymi) sem nauðsynlegt er til að gera upp skuldina,
 - b) breyting á afvöxtunarstuðli á markaði eins og hann er skilgreindur í 47. lið IAS-staðals 37 (þetta tekur til breytinga á tímavirði peninga og áhættu sem á sérstaklega við skuldina) og
 - c) hækkun sem endurspeglar framrás tímans (stunduð kallað breyting afvöxtunarstuðulsins).

ALMENNT SAMKOMULAG

- 4 Breytingar á mati á núverandi skuldbindingum vegna starfsemi sem leggja skal niður, enduruppbyggingu og sambærilegum skuldbindingum sem verða vegna breytinga á áætlaðri tímasetningu eða fjárhæð útstreymis verðmæta, þ.e. efnahagslegs ávinnings, sem nauðsynlegt er til að gera upp skuldina, eða vegna breytingar á afvöxtunarstuðlinum, skulu færðar í samræmi við 5.–7. lið hér á eftir.
- 5 Ef tengda eignin er metin samkvæmt kostnaðarverðslíkaninu:
 - a) skal breytingum á skuldinni bætt við eða þær dregnar frá kostnaðarverði tengdu eignarinnar á yfirstandandi tímabili, sjá þó b-lið,

- b) skal fjárhæðin sem dregin er frá kostnaðarverði eignarinnar ekki vera hærri en bókfært verð hennar. Ef lækkun á skuldinni er meiri en sem nemur bókfærðu verði eignarinnar skal mismunurinn færður strax í rekstrarreikning,
- c) ef leiðréttingin leiðir til viðbótar við kostnaðarverð eignar skal einingin íhuga hvort það bendi til þess að hið nýja bókfærða verð eignarinnar sé e.t.v. ekki að fullu endurheimtanlegt. Ef slík vísbending er til staðar skal einingin prófa hvort virðisrýrnun hefur orðið á eigninni með því að meta endurheimtanlega fjárhæð hennar og skal færa virðisrýrnunartap í samræmi við IAS-staðal 36.
- 6 Ef tengda eignin er metin samkvæmt endurmatslíkaninu:
- a) breytingar á skuldinni breyta endurmatsafganginum eða -hallanum sem áður var færður á eignina þannig að:
- i. lækkun á skuldinni (háð b-lið) er færð beint á endurmatsafganginn í eigin fé nema að hún skal færð í rekstrarreikning að því marki sem hún snýr við endurmatslækkun á eigninni sem var áður færð í rekstrarreikning,
- ii. hækkun á skuldinni skal færð í rekstrarreikning nema að eignfæra skal hana beint í endurmatsafgang í eigin fé að því marki sem inneign er fyrir hendi á endurmatsreikningi vegna þeirrar eignar,
- b) í því tilviki að lækkun á skuldinni er meiri en sem nemur bókfærðu verði sem hefði verið fært hefði eignin verið bókfærð samkvæmt kostnaðarverðslíkaninu, skal færa það sem umfram er strax í rekstrarreikning,
- c) er breyting á skuldinni vísbending um að endurmeta þurfi eign til að tryggja að bókfærð fjárhæð sé ekki verulega fjarri því sem hefði verið ákvarðað með notkun gangvirðis eins og það var við dagsetningu efnahagsreiknings. Tekið skal tillit til slíks endurmats við ákvörðun fjárhæða sem verða færðar í rekstrarreikning og eigið fé skv. a-lið. Ef endurmat er nauðsynlegt skulu allar eignir þess flokks endurmetnar,
- d) Í IAS-staðli 1 er krafist upplýsinga í yfirliti yfir breytingar á eigin fé um sérhvern tekju- og gjaldalið sem er færður beint í eigið fé. Til að fara að þessari kröfu skal aðgreina breytinguna á endurmatsafganginum sem stafar af breytingunni á skuldinni og greina frá henni.
- 7 Hin leiðréttá afskrifanlega fjárhæð eignar er afskrifuð á nýtingartíma hennar. Þegar tengda eignin er komin að lokum nýtingartíma skal því færa allar síðari breytingar á skuldinni í rekstrarreikning þegar þær verða. Þetta á við hvort sem kostnaðarverðslíkanið eða endurmatslíkanið er notað.
- 8 Reglubundin breyting afvöxtunarstuðulsins skal færð í rekstrarreikning sem fjármagnskostnaður þegar hún á sér stað. Leyfíleg fráviksaðferð við eignfærslu samkvæmt IAS-staðli 23 er ekki heimil.

GILDISTÖKUDAGUR

- 9 Eining skal beita þessari túlkun að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. september 2004 eða síðar. Hvatt er til þess að túlkunin sé tekin upp fyrir. Ef eining beitir túlkuninni að því er varðar tímabil sem hefst fyrir 1. september 2004 skal hún greina frá því.

AÐLÖGUN

- 10 Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt kröfum í IAS-staðli 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur* ⁽¹⁾.

⁽¹⁾ Ef eining beitir þessari túlkun á tímabil sem hefst fyrir 1. janúar 2005 skal einingin fylgja kröfum fyrri útgáfu IAS-staðals 8 sem hét *hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum*, nema að einingin sé að beita endurskoduðu útgáfu staðalsins að því er varðar fyrra tímabilið.

IFRIC-TÚLKUN 2

Hlutir félagsaðila í samvinnueiningum og sambærilegir gerningar

TILVÍSANIR

- IAS-staðall 32, *fjármálagerningar: upplýsingar og framsetning* (endurskoðaður 2003) ⁽¹⁾
- IAS-staðall 39, *fjármálagerningar: færsla og mat* (endurskoðaður 2003)

FORSAGA

- 1 Samvinnufélög og aðrar sambærilegar einingar eru stofnaðar af hópum einstaklinga til að uppfylla sameiginlegar efnahagslegar eða félagslegar þarfir. Í landslögum er samvinnufélag yfirleitt skilgreint sem félag sem stefnir að því að stuðla að efnahagslegri framþróun félaga sinna með sameiginlegum fyrirtækjarekstri (meiginreglan um sjálfshjálp). Hagsmunir félagsaðila í samvinnufélagi eru oft skilgreindir sem hlutir félagsaðila, hlutdeildarskirteini eða þess háttar og hér á eftir er vísað til þeirra sem „hlutir félagsaðila“.
- 2 Með IAS-staðli 32 eru settar meginreglur um flokkun fjármálagerninga sem fjárskuldir eða eigið fé. Þessar meginreglur gilda einkum um flokkun innleysanlegra gerninga sem veita handhafa rétt til að skila gerningunum til útgefanda fyrir handbært fé eða annan fjármálagerning. Beiting þessara meginreglna gagnvart hlutum félagsaðila í samvinnueiningum og sambærilegum gerningum er vandasöm. Sumir umbjóðendur Alþjóðareikningssskilaráðsins hafa óskað eftir aðstoð við að skilja hvernig meginreglurnar í IAS-staðli 32 gilda um hluti félagsaðila og sambærilega gerninga sem hafa tiltekin séreinkenni og um kringumstæðurnar þegar þessi séreinkenni hafa áhrif á flokkun í skuldir eða eigið fé.

GILDISSVIÐ

- 3 Þessi túlkun gildir um fjármálagerninga sem falla innan gildissviðs IAS-staðals 32, þ.m.t. fjármálagerningar sem gefnir eru út til félagsaðila í samvinnueiningum sem sýna eignarhlutdeild félagsaðila í einingunni. Þessi túlkun gildir ekki um fjármálagerninga sem verða gerðir upp eða unnt er að gera upp í eiginfjárgerningum einingarinnar.

ÁLITAEFNI

- 4 Margir fjármálagerningar, þ.m.t. hlutir félagsaðila, hafa eiginleika eigin fjár, m.a. atkvæðisrétt og rétt á hlutdeild við úthlutun arðs. Sumir fjármálagerningar veita handhafa rétt til að krefjast innlausnar fyrir handbært fé eða aðra fjáreign en geta falið í sér eða verið háðir takmörkunum á því hvort fjármálagerningarnir verða innlestir. Hvernig ber að meta þessi skilyrði fyrir innlausn þegar ákvarðað er hvort flokka skuli fjármálagerningana sem skuldir eða eigið fé?

ALMENNT SAMKOMULAG

- 5 Samningsbundinn réttur handhafa fjármálagernings (þ.m.t. hlutir félagsaðila í samvinnueiningum) til að óska eftir innlausn gerir í sjálfu sér ekki kröfu um að þessi fjármálagerningur sé flokkaður sem fjárskuld. Einingin verður því að taka tillit til allra skilmála og skilyrða fjármálagerningsins þegar ákvarðað er að flokka hann sem fjárskuld eða eigið fé. Skilmálar þessir og skilyrði ná til viðkomandi landslaga, reglna og samþykktu einingarinnar sem eru í gildi á flokkunardeginum en ekki til framtíðarbreytinga á þessum lögum, reglugerðum eða samþykktum.
- 6 Hlutir félagsaðila, sem væru flokkaðir sem eigið fé ef félagsaðilarnir hefðu ekki rétt til að krefjast innlausnar, er eigið fé ef annað hvort skilyrðið sem lýst er í 7. og 8. lið er fyrir hendi. Óbundnar innstæður, þ.m.t. viðskiptareikningar, innlánsreikningar og sambærilegir samningar, sem myndast þegar félagsaðilar koma fram sem viðskiptavinir, eru fjárskuldir einingarinnar.
- 7 Hlutir félagsaðila eru eigið fé ef einingin hefur skilyrðislausan rétt til að hafna innlausn hluta félagsaðilanna.
- 8 Landslög, reglur eða samþykktir einingarinnar geta lagt margs konar bönn við innlausn hluta félagsaðila, t.d. skilyrðislaust bann eða bann sem byggist á viðmiðun um greiðsluhæfi. Ef innlausn er skilyrðislaust bönnuð samkvæmt landslögum, reglum eða samþykktum einingarinnar eru hlutir félagsaðila eigið fé. Ákvæði í landslögum, reglum eða samþykktum einingarinnar, sem banna því aðeins innlausn ef skilyrði, s.s. hömlur á greiðsluhæfi, eru uppfyllt (eða eru ekki uppfyllt), leiða ekki til þess að hlutir félagsaðila séu eigið fé.

⁽¹⁾ Í ágúst 2005 var IAS-staðli 32 breytt í IAS-staðal 32, *fjármálagerningar: framsetning*.

- 9 Skilyrðislaust bann getur verið algilt þannig að öll innlaun sé bönnuð. Skilyrðislaust bann getur gilt að hluta þannig að það banni innlaun hluta félagsaðila ef innlaun hefði í för með sér að fjöldi hluta félagsaðila eða fjárhæð innbogaðs eigin fjár af hlutum félagsaðila færu niður fyrir tiltekið mark. Hlutir félagsaðila, sem nema hærri fjárhæð en þeirri sem innlausnarbann tekur til, eru skuldir nema einingin hafi skilyrðislausan rétt til að hafna innlaun eins og lýst er í 7. lið. Í sumum tilvikum getur fjöldi hluta eða fjárhæð innbogaðs eigin fjár sem er háð innlausnarbanni breyst öðru hverju. Slík breyting á innlausnarbanni leiðir til tilfærslu milli fjárskulda og eigin fjár.
- 10 Við upphaflega færslu skal einingin meta fjárskuld sína til innlausnar á gangvirði. Þegar um er að ræða hluti félagsaðila sem má innleysa metur einingin gangvirði fjárskuldarinnar til innlausnar þannig að það sé ekki lægra en sú hámarksfjárhæð sem greiða skal samkvæmt innlausnarákvæðum samþykktu hennar eða gildandi laga, afvaxtað frá fyrsta degi sem unnt er að krefjast greiðslu á fjárhæðinni (sjá 3. dæmi).
- 11 Útgreiðslur til handhafa eiginfjárgerninga eru færðar beint á eigið fé, að frádrögnum öllum skattaávinningi, eins og krafist er í 35. lið IAS-staðals 32. Vextir, arðgreiðslur og önnur ávöxtun, sem tengist fjármálagerningum, sem flokkaðir eru sem fjárskuldir, eru útgjöld, án tillits til þess hvort greiddar fjárhæðir eru lagalega skilgreindar sem arðgreiðslur, vextir eða annað.
- 12 Í viðbætinum, sem er óaðskiljanlegur hluti almenna samkomulagsins, eru dæmi um beitingu þessa almenna samkomulags.

UPPLÝSINGAGJÖF

- 13 Þegar breyting á innlausnarbanninu leiðir til tilfærslu milli fjárskulda og eigin fjár skal einingin birta upplýsingar um fjárhæð tilfærslunnar, tímasetningu hennar og ástæðu.

GILDISTÖKUDAGUR

- 14 Sami gildistökudagur og bráðabirgðakröfur gilda um þessa túlkun og gilda um IAS-staðal 32 (endurskoðaður 2003). Eining skal beita þessari túlkun að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Ef eining beitir þessari túlkun að því er varðar tímabil sem hefist fyrir 1. janúar 2005 skal hún greina frá því. Túlkun þessari skal beita afturvirk.

Viðbætur

Dæmi um beitingu almenna samkomulagsins

Viðbætur þessi er óaðskiljanlegur hluti túlkunarinnar.

- A1 Í þessum viðbæti eru sjö dæmi um beitingu almenns samkomulags alþjóðlegu túlkunarnefndarinnar um reikningsskil. Skráin yfir dæmin er ekki tæmandi, annars konar mynstur eru hugsanleg. Í hverju dæmi er gert ráð fyrir því að ekki séu önnur skilyrði en þau sem sett eru fram sem staðreyndir í dæminu og leiða til þess að nauðsynlegt sé að fjármálagerningurinn væri flokkaður sem fjárskuld.

SKILYRÐISLAUS RÉTTUR TIL AÐ HAFNA INNLAUSN (7. liður)

1. dæmi

Málavextir

- A2 Í samþykktum einingarinnar segir að innlaun lúti aðeins ákvörðun einingarinnar. Í samþykktunum er ekki að finna frekari útfærslu eða takmörkun á því ákvörðunarvaldi. Einingin hefur aldrei frá því hún var stofnuð neitað að innleysa hluti félagsaðila, þótt stjórnin hafi rétt til að gera það.

Flokkun

- A3 Einingin hefur skilyrðislausan rétt til að hafna innlaun og hlutir félagsaðila eru eigið fé. Í IAS-staðli 32 eru settar meginreglur um flokkun sem byggja á skilmálum fjármálagerningsins og þar segir að fyrri eða fyrirhugaðar greiðslur að eigin ákvörðun leiði ekki til flokkunar sem skuld. Í lið AG26 í IAS-staðli 32 segir:

Þegar forgangshlutar eru ekki innleysanlegir er viðeigandi flokkun ákvörðuð með hliðsjón af öðrum réttindum sem fylgja þeim. Flokkunin byggir á mati á eðli fyrirkomulags sammingsins og skilgreiningunum á fjárskuld og eiginfjárgerningi. Þegar greiðslur til handhafa forgangshluta, hvort sem þær eru uppsafnaðar eða ekki, lúta ákvörðun útgefandans eru hlutirnir eiginfjárgerningar. Flokkun forgangshluta sem eiginfjárgernings eða fjárskuldar verður t.d. ekki fyrir áhrifum af:

- a) fyrri útgreiðslum,
- b) fyrirætlun um að inna af hendi útgreiðslur í framtíðinni,
- c) hugsanlegum neikvæðum áhrifum á verð almennra hluta útgefanda ef útgreiðslur eru ekki inntar af hendi (vegna takmarkana á greiðslu arðs af almennum hlutum ef arður er ekki greiddur af forgangshlutum),
- d) fjárhæð varasjóða útgefanda,
- e) væntingum útgefanda um hagnað eða tap á tímabili eða
- f) getu eða vanhæfi útgefanda til að hafa áhrif á fjárhæð hagnaðar eða taps á tímabilinu.

2. dæmi

Málavextir

- A4 Í samþykktum einingarinnar segir að innlausn lúti aðeins ákvörðun einingarinnar. Í samþykktunum segir þó enn fremur að samþykkt innlausnarbeiðni sé sjálfkrafa nema einingin geti ekki innt greiðslur af hendi nema með því að brjóta reglur hlutaðeigandi lands um greiðsluhæfi eða varasjóði.

Flokkun

- A5 Einingin hefur ekki skilyrðislausan rétt til að hafna innlausn og hlutir félagsaðila eru fjárskuld. Takmarkanirnar, sem lýst er að framan, byggjast á getu einingarinnar til að greiða upp skuld sína. Þær takmarka innlausn því aðeins að kröfur um greiðsluhæfi eða varasjóð séu ekki uppfylltar og þá aðeins þar til þær hafa verið uppfylltar. Þær leiða því ekki til þess, samkvæmt meginreglunum sem settar eru í IAS-staðli 32, að fjármálagerningurinn sé flokkaður sem eigið fé. Í lið AG25 í IAS-staðli 32 segir:

Gefa má út forgangshluti með ýmsum réttindum. Við ákvörðun þess hvort forgangshlutar er fjárskuld eða eiginfjárgerningur metur útgefandi þau tilteknu réttindi sem tilheyra hlutum til að ákvarða hvort hann hafi grundvallareinkenni fjárskuldar. Forgangshlutar felur t.d. í sér fjárskuld ef kveðið er á um innlausn tiltekinn dag eða samkvæmt valrétti handhafans vegna þess að útgefandanum ber skylda til að yfirfæra fjáreignir til handhafa hlutarins. Þótt útgefandi geti hugsanlega ekki uppfyllt skyldu til að innleysa forgangshlut þegar hann er sammingsbundinn til þess, hvort sem það er vegna fjármagnsskorts, lögboðinnar takmörkunar eða ófullnægjandi hagnaðar eða varasjóða, ógildir það ekki skylduna. [Hér er skáletrun bætt við]

BANN VIÐ INNLAUSN (8. og 9. liður)

3. dæmi

Málavextir

- A6 Samvinnueining hefur áður gefið út hluti til félagsaðila sinna á mismunandi tímum og í mismunandi fjárhæðum sem hér segir:
- a) Hinn 1. janúar 20X1 100 000 hluti á 10 gjaldmiðilseiningar (GE) hvern (1 000 000 GE)
 - b) Hinn 1. janúar 20X2 100 000 hluti á 20 GE hvern (2 000 000 GE til viðbótar þannig að heildarfjárhæð útgefinna hluta er 3 000 000 GE).

Hlutirnir eru innleysanlegir þegar þess er krafist á verði þeirra á útgáfudegi.

- A7 Í samþykktum einingarinnar segir að uppsöfnuð innlausn geti ekki farið yfir 20% af mesta fjölda hluta félagsaðila sem hefur nokkru sinni verið útistandandi. Hinn 31. desember 20X2 á einingin 200 000 útistandandi hluti, sem er mesti fjöldi hluta félagsaðila sem nokkru sinni hefur verið útistandandi og engir hlutir hafa áður verið innlestir. Hinn 1. janúar 20X3 breytir einingin samþykktum sínum og hækkar leyfð mörk fyrir uppsafnaða innlausn í 25% af mesta fjölda hluta félagsaðila sem hefur nokkru sinni verið útistandandi.

Flokkun

Áður en samþykktum er breytt

- A8 Sú fjárhæð sem hlutur félagsaðila er hærrí en sem nemur innlausnarbanninu er fjárskuld. Samvinnueiningin metur þessa fjárskuld á gangvirði við upphaflega færslu. Þar sem þessir hlutir eru innleysanlegir þegar þess er krafist ákvarðar samvinnueiningin gangvirði slíkra fjárskulda eins og krafist er í 49. lið IAS-staðals 39 en þar segir: „Gangvirði fjárskuldar með innlausnarákvæði (t.d. veltiinnlán) er ekki lægra en fjárhæðin, sem skal greiða þegar þess er krafist ...“. Í samræmi við það flokkar samvinnueiningin hámarksfjárhæðina, sem skal greiða þegar þess er krafist samkvæmt innlausnarákvæðunum, sem fjárskuldir.
- A9 Hinn 1. janúar 20X1 er hámarksfjárhæðin, sem skal greiða samkvæmt innlausnarákvæðunum, 20 000 hlutir á 10 GE hver og í samræmi við það flokkar einingin 200 000 GE sem fjárskuld og 800 000 GE sem eigið fé. Hinn 1. janúar 20X2 hækkar þó hámarksfjárhæðin, sem skal greiða samkvæmt innlausnarákvæðunum, í 40 000 hluti á 20 GE hver vegna nýrrar útgáfu hluta á 20 GE. Útgáfa viðbótarhluta á 20 GE skapar nýja fjárskuld sem er metin á gangvirði við upphaflega færslu. Þegar þessir hlutir hafa verið gefnir út er fjárskuldin 20% af heildarfjölda útgefna hluta (200 000) sem metnir eru á 20 GE, eða 800 000 GE. Vegna þessa þarf að færa viðbótarskuld að fjárhæð 600 000 GE. Í þessu dæmi er hvorki færður ágóði né tap. Í samræmi við það flokkar einingin 800 000 GE sem fjárskuldir og 2 200 000 GE sem eigið fé. Í þessu dæmi er gert ráð fyrir að fjárhæðunum verði ekki breytt milli 1. janúar 20x1 og 31. desember 20x2.

Eftir breytingu á samþykktunum

- A10 Í kjölfar breytinga á samþykktum er nú hægt að krefja samvinnueiningu um að innleysa að hámarki 25% útistandandi hluta sinna eða að hámarki 50 000 hluti á 20 GE hvern hlut. Í samræmi við það flokkar samvinnueiningin 1. janúar 20x3 1 000 000 GE sem fjárskuldir, en það er hámarksfjárhæðin sem skal greiða þegar þess er krafist samkvæmt innlausnarákvæðunum, eins og ákvarðað er í samræmi við 49. lið IAS-staðals 39. Hún yfirfærir því 200 000 GE af eigin fé í fjárskuldir 1. janúar 20X3 og þá eru eftir 2 000 000 GE flokkaðar sem eigið fé. Í þessu dæmi færir einingin hvorki ágóða né tap á þessari yfirfærslu.

4. dæmi

Málavextir

- A11 Landslög um rekstur samvinnufélaga eða skilmálar í samþykktum einingarinnar banna einingunni að innleysa hluti félagsaðila ef innlausn yrði til þess að lækka innborgað eigið fé frá hlutum félagsaðila og það færi niður fyrir 75% af hámarksfjárhæð innborgaðs eigin fjár frá hlutum félagsaðila. Hámarksfjárhæð fyrir tiltekið samvinnufélag er 1 000 000 GE. Við dagsetningu efnahagsreiknings er innborgað eigið fé 900 000 GE.

Flokkun

- A12 Í þessu tilviki eru 750 000 GE flokkaðar sem eigið fé og 150 000 GE sem fjárskuldir. Til viðbótar við liðina, sem þegar hafa verið nefndir, kemur m.a. fram í b-lið 18. liðar IAS-staðals 32:

... fjármálagerningur sem veitir handhafa rétt til að skila honum til útgefanda fyrir handbært fé eða aðra fjáreign (innleysanlegur gerningur) er fjárskuld. Þessu er svo farið jafnvel þegar fjárhæð handbærs fjár eða annarra fjáreigna er ákvörðuð á grundvelli vísitölu eða annars liðar sem getur hækkað eða lækkað eða þegar lagalegt form innleysanlega gerningsins veitir handhafa rétt í eftirstæðum hluta eigna útgefanda. Það að handhafinn eigi möguleika á að skila gerningnum aftur til útgefanda fyrir handbært fé eða aðra fjáreign merkir að innleysanlegi gerningurinn samrýmist skilgreiningunni á fjárskuld.

- A13 Innlausnarbannið, sem lýst er í þessu dæmi, er frábrugðið takmörkunum sem lýst er í liðum 19 og AG25 í IAS-staðli 32. Hömlur þessar takmarka getu einingarinnar til að greiða útistandandi fjárhæð af fjárskuld, þ.e. þær koma því aðeins í veg fyrir greiðslu skuldarinnar að tiltekin skilyrði séu uppfyllt. Á hinn bóginn lýsir þetta dæmi skilyrðislausu innlausnarbanni umfram tiltekna fjárhæð, burtséð frá getu einingarinnar til að innleysa hluti félagsaðila (t.d. í ljósi handbærs fjár hennar, hagnaðar eða ráðstafanlegra varasjóða meðal eigin fjár).

Innlausnarbannið kemur í raun í veg fyrir að einingin stofni til fjárskuldar til að innleysa meira en tiltekna fjárhæð innborgaðs eigin fjár. Því eru þeir hlutir sem innlausnarbannið nær til ekki fjárskuld. Þótt innleysa megi hluti félagsaðila hvern fyrir sig er ákveðinn hluti þeirra heildarhluta, sem eru útistandandi, ekki innlausnarhæfur undir neinum öðrum kringumstæðum en við slit einingarinnar.

5. dæmi

Málavextir

- A14 Málavextirnir í þessu dæmi eru eins og þeir eru settir fram í 4. dæmi. Að auki koma kröfur um lausafjárstöðu í lögsögu hlutaðeigandi lands í veg fyrir að einingin geti við dagsetningu efnahagsreiknings innleyst hluti félagsaðila nema handbært fé hennar og skammtímafjárfestingar séu yfir tiltekinni fjárhæð. Áhrif þessara krafna um lausafjárstöðu við dagsetningu efnahagsreiknings eru þau að einingin getur ekki greitt meira en 50 000 GE til að innleysa hluti félaga.

Flokkun

- A15 Eins og í 4. dæmi flokkar einingin 750 000 GE sem eigið fé og 150 000 GE sem fjárskuld. Þetta kemur til af því að fjárhæðin sem er flokkuð sem skuld byggir á skilyrðislausum rétti einingarinnar til að hafna innlausn en ekki á skilyrtum höftum sem koma því aðeins í veg fyrir innlausn að skilyrði um lausafjárstöðu og önnur skilyrði séu ekki uppfyllt og þá aðeins fram til þess tíma er þau hafa verið uppfyllt. Í þessu tilviki gilda ákvæði liða 19 og AG25 í IAS-staðli 32.

6. dæmi

Málavextir

- A16 Samþykktir einingarinnar koma í veg fyrir að hún geti innleyst hluti félagsaðila, nema sem samsvarar andvirði af útgáfu viðbótarhluta til nýrra eða núverandi félagsaðila næstu þrjú árin á undan. Andvirðið af útgáfu hluta félagsaðila verður að nota til að innleysa hluti sem félagsaðilar hafa óskað eftir að verði innleystir. Andvirðið af útgáfu hluta félagsaðila næstu þrjú árin á undan hefur verið 12 000 GE og engir hlutir félagsaðila hafa verið innleystir.

Flokkun

- A17 Einingin flokkar hluti félagsaðila að andvirði 12 000 GE sem fjárskuldir. Í samræmi við niðurstöðurnar sem er lýst í 4. dæmi eru hlutir félagsaðila sem lúta skilyrðislausu banni við innlausn ekki fjárskuldir. Slíkt skilyrðislaust bann gildir um fjárhæð sem jafngildir andvirði hluta sem voru gefnir út fyrir þriggja ára undanfarandi tímabilið og í samræmi við það er þessi fjárhæð flokkuð sem eigið fé. Fjárhæð sem jafngildir andvirði hluta sem voru gefnir út á næstliðnum þremur árum lýtur þó ekki skilyrðislausu innlausnarbanni. Í samræmi við það leiðir andvirðið af útgáfu hluta félagsaðila á næstliðnum þremur árum til fjárskulda þar til þeir verða ekki lengur tiltækir til innlausnar á hlutum félagsaðila. Þar af leiðandi hefur einingin fjárskuld sem jafngildir andvirðinu af hlutum útgefnum næstu þrjú ár á undan, að fráreginni innlausn á tímabilinu.

7. dæmi

Málavextir

- A18 Einingin er samvinnubanki. Í landslögum um starfsemi samvinnubanka segir að minnst 50% af öllum „eftirstöðvum skulda“ einingarinnar (hugtak sem þannig er skilgreint í reglugerðum að það feli í sér hlutdeildarreikninga félagsaðila) verði að vera greiddar sem innborgað eigið fé félaga. Áhrif reglugerðarinnar eru þau að ef allar eftirstöðvar skulda samvinnufélagsins eru í formi hluta félagsaðila getur það innleyst þá alla. Hinn 31. desember 20X1 er heildarstaða útistandandi skulda einingarinnar 200 000 GE, þar af stendur hlutdeildarreikningur félagsaðila fyrir 125 000 GE. Skilmálar hlutdeildarreikninga félagsaðila heimila handhafa að innleysa þá þegar þess er krafist og í samþykktum einingarinnar eru engar takmarkanir á innlausn.

Flokkun

- A19 Í þessu dæmi eru hlutir félagsaðila samvinnufélags flokkaðir sem fjárskuldir. Innlausnarbanninu svipar til takmarkanna sem er lýst í 19. lið og lið AG25 í IAS-staðli 32. Takmarkanirnar eru skilyrt takmörkun á getu einingarinnar til að greiða útistandandi fjárhæð af fjárskuld, þ.e. þær koma því aðeins í veg fyrir greiðslu skuldarinnar að tiltekin skilyrði séu uppfyllt. Nánar tiltekið getur þess verið krafist að einingin innleysi heildarfjárhæð hluta félagsaðila í samvinnufélagi (125 000 GE) ef hún greiddi allar aðrar skuldir sínar (75 000 GE). Innlausnarbannið kemur þar af leiðandi ekki í veg fyrir að einingin stofni til fjárskuldar til að innleysa meira en tiltekinn fjöld hluta félagsaðila eða tiltekna fjárhæð innborgaðs eigin fjár. Þetta gerir einingunni aðeins kleift að fresta innlausn þar til skilyrði hefur verið uppfyllt, þ.e. endurgreiðsla annarra skulda. Hlutir félagsaðila í samvinnufélagi í þessu dæmi lúta ekki skilyrðislausu innlausnarbanni og eru þess vegna flokkaðir sem fjárskuldir.

IFRIC-TÚLKUN 4

Ákvörðun um hvort samningur inniheldur leigusamning

TILVÍSANIR

- IAS-staðall 8, *reiknings-skilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*
- IAS-staðall 16, *varanlegir rekstrarfjármunir* (endurskoðaður 2003).
- IAS-staðall 17, *leigusamningar* (endurskoðaður 2003)
- IAS-staðall 38, *óefnislegar eignir* (endurskoðaður 2004)

FORSAGA

- 1 Eining getur gert samning, sem nær yfir viðskipti eða röð tengdra viðskipta, en tekur ekki á sig lagalegt form leigusamnings þar sem láttinn er af hendi afnotaréttur af eign (t.d. lið í varanlegum rekstrarfjármunum) gegn greiðslu eða röð greiðslna. Dæmi um samninga þar sem ein eining (birgirinn) getur látið af hendi slíkan afnotarétt af eign til annarrar einingar (kaupandans), oft ásamt tengdri þjónustu, eru m.a.:
 - útvistunarsamningar (t.d. útvistun á gagnavinnslu einingar)
 - samningar í fjarskiptaiðnaðinum þar sem seljendur netflutningsgetu gera samninga við kaupendur um að veita þeim rétt til getu
 - algreiðslusamningar og sambærilegir samningar þar sem kaupendur verða að inna tiltekna greiðslur af hendi óháð því hvort þeir taki við vörunni eða þjónustunni sem samningurinn tekur til (t.d. algreiðslusamningur um að kaupa alla raforkuframléiðslu seljandans).
- 2 Í þessari túlkun eru leiðbeiningar til að ákvarða hvort slíkir samningar eru eða innihalda leigusamninga sem skal færa í samræmi við IAS-staðal 17. Í henni eru ekki leiðbeiningar til að ákvarða hvernig flokka skal slíkan leigusamning samkvæmt þeim staðli.
- 3 Í sumum samningum er undirliggjandi eign, sem leigusamningurinn tekur til, hluti stærri eignar. Þessi túlkun fjallar ekki um hvernig eigi að ákvarða hvenær hluti stærri eignar er sjálfur undirliggjandi eign að því er varðar beitingu IAS-staðals 17. Eigi að síður falla samningar, þar sem undirliggjandi eign myndi samsvara reiknieiningu annaðhvort í IAS-staðli 16 eða IAS-staðli 38, innan gildissviðs þessarar túlkunar.

GILDISSVIÐ

- 4 Þessi túlkun gildir ekki um samninga sem eru eða innihalda leigusamninga sem falla utan gildissviðs IAS-staðals 17.

ÁLITAEFNI

- 5 Í þessari túlkun er fjallað um eftirfarandi álitaeefni:
 - a) hvernig ákvarðað er hvort samningur er eða inniheldur leigusamning eins og hann er skilgreindur í IAS-staðli 17,
 - b) hvenær mat eða endurmat á því hvort samningur er eða inniheldur leigusamning skal gert og
 - c) hvort samningur er eða inniheldur leigusamning, hvernig aðgreina skal greiðslur fyrir leigusamninginn frá greiðslum fyrir alla aðra þætti í samningnum.

ALMENNT SAMKOMULAG

Ákvörðun um hvort samningur er eða inniheldur leigusamning

- 6 Ákvörðun um hvort samningur er eða inniheldur leigusamning skal byggjast á eðli samningsins og meta þarf:
 - a) hvort efnidir samningsins velta á afnotum af tiltekinni eign eða eignum (eignin) og

- b) hvort með samningnum er látinn af hendi afnotaréttur af eigninni.

Efndir samningsins velta á afnotarétti af tiltekinni eign

- 7 Þótt vera kunnir að vísað sé beint til tiltekkinnar eignar í samningi er hún ekki efni leigusamnings ef efndir samningsins velta ekki á afnotum af tilgreindu eigninni. Ef birginum er t.d. skylt að afhenda tiltekið magn vöru eða þjónustu og hann hefur rétt og getu til að útvega þessar vörur eða þjónustu með því að nota aðrar eignir, sem eru ekki tilgreindar í samningnum, velta efndir samningsins ekki á tilgreindu eigninni og samningurinn inniheldur ekki leigusamning. Ábyrgarskuldbinding sem heimilar eða gerir kröfu um staðgöngu sömu eða sambærilegrar eignar þegar tilgreinda eignin starfar ekki eðlilega útilokar ekki reikningsskilalega meðferð samkvæmt leigusamningi. Að auki útilokar samningsbundið ákvæði (skilyrt eða annars konar), sem heimilar eða gerir kröfu um að birgirinn skipti út öðrum eignum af hvaða ástæðu sem er á tilteknum degi eða eftir tilgreinda dagsetningu, ekki reikningsskilalega meðferð samkvæmt leigusamningi fyrir dagsetningu staðgöngunnar.
- 8 Eign hefur verið tilgreind með óbeinum hætti ef t.d. seljandinn á eða leigir aðeins eina eign til að uppfylla skuldbindinguna með og það er ekki efnahagslega hagkvæmt eða gerlegt fyrir seljandann að uppfylla skuldbindingu sína með því að nota annars konar eignir.

Samningur þar sem afnotaréttur af eigninni er látinn af hendi

- 9 Í samningi er afnotaréttur af eigninni látinn af hendi sé í samningnum rétturinn til að ráða yfir notkun undirliggjandi eignar látinn af hendi til kaupandans (leigutakans). Rétturinn til að ráða yfir notkun undirliggjandi eignar er látinn af hendi ef einhverju eftirfarandi skilyrða er fullnægt:
- a) kaupandinn hefur getu til eða rétt á að starfrækja eignina eða beina öðrum til að starfrækja eignina á þann hátt sem hann ákvarðar á sama tíma og hann fær eða ræður yfir meira en óverulegum hluta af framleiðslu eða öðrum notum af eigninni,
- b) kaupandinn hefur getu til eða rétt á að ráða yfir efnislegum aðgangi að undirliggjandi eign á sama tíma og hann fær eða ræður yfir meira en óverulegum hluta af framleiðslu eða öðrum notum af eigninni,
- c) málsatvik og aðstæður gefa til kynna að hverfandi líkur séu á því að einn eða fleiri aðilar aðrir en kaupandinn taki til sín meira en óverulegum hluta af framleiðslu eða öðrum notum sem eignin framleiðir eða myndar á gildistíma samningsins og verðið sem kaupandinn mun greiða fyrir afurðina er hvorki fast, samningsbundið verð á afurðaeiningu né jafnt gildandi markaðsverði fyrir afurðaeiningu frá og með afhendingartíma afurðarinnar.

Mat eða endurmat á því hvort samningur er eða inniheldur leigusamning

- 10 Mat á því hvort samningur inniheldur leigusamning skal framkvæmt við upphaf samningsins, sem er sú eftirfarandi dagsetninga sem fyrir er: dagsetning samningsins eða dagsetning skuldbindingar samningsaðila um helstu skilmála, á grundvelli allra málavaxta og aðstæðna. Endurmat á því hvort samningur inniheldur leigusamning eftir upphaf samningsins skal aðeins framkvæmt ef einhverju eftirfarandi skilyrða er fullnægt:
- a) breyting verður á samningsskilmálunum, nema breytingin lúti aðeins að endurnýjun eða framlengingu samningsins,
- b) möguleiki á endurnýjun er nýttur eða aðilar að samningnum samþykkja framlengingu hans, nema lengd endurnýjunarinnar eða framlengingarinnar hafi upphaflega verið hluti leigusamningstímans í samræmi við 4. lið IAS-staðals 17. Endurnýjun eða framlengingu samningsins, sem inniheldur ekki breytingu á einhverjum skilmálanna í upphaflega samningnum fyrir lok upphaflegs samningstíma, skal meta skv. 6.–9. lið aðeins að því er varðar endurnýjunar- eða framlengingartímann,
- c) ákvörðuninni um hvort efndir velta á tiltekinni eign er breytt,
- d) veruleg breyting verður á eigninni, t.d. veruleg efnisleg breyting á varanlegum rekstrarfjárumunum.
- 11 Endurmat samnings skal byggjast á málsatvikum og aðstæðum við dagsetningu endurmatsins, þ.m.t. eftirstöðvar samningstímans. Breytingar á mati (t.d. á áætluðu magni framleiðslunnar sem skal afhent kaupandanum eða öðrum hugsanlegum kaupendum) hrinda ekki af stað endurmati. Ef samningur er endurmetinn og ákvarðað er að hann innihaldi leigusamning (eða innihaldi ekki leigusamning) skal beita reikningsskilum fyrir leigusamninga (eða hætta að beita þeim):
- a) í tilvikum a-, c- eða d-liðar í 10. lið, frá og með því þegar breyting á aðstæðum kallar á endurmat,

- b) í tilviki b-liðar í 10. lið, frá og með upphafi endurnýjunar- eða framlengingartímabilsins.

Aðgreining á greiðslum fyrir leigusamninginn frá öðrum greiðslum

- 12 Ef samningur inniheldur leigusamning skulu aðilar að samningnum beita kröfunum í IAS-staðli 17 á leigusamningsþátt samningsins, nema hann sé undanþeginn þessum kröfum í samræmi við 2. lið IAS-staðals 17. Ef samningur inniheldur leigusamning skal í samræmi við það flokka leigusamninginn sem fjármögnunarleigusamning eða rekstrarleigusamning í samræmi við 7.–19. lið IAS-staðals 17. Aðrir þættir samningsins sem eru ekki innan gildissviðs IAS-staðals 17 skulu færðir í samræmi við aðra staðla.
- 13 Að því er varðar beitingu krafanna í IAS-staðli 17 skulu greiðslur og annað endurgjald sem gerð er krafa um í samningnum vera aðgreint við upphaf samningsins eða við endurmat samningsins í greiðslur vegna leigusamningsins og greiðslur vegna annarra þátta á grundvelli hlutfallslegs gangvirðis þeirra. Lágmarksleigugreiðslur, eins og þær eru skilgreindar í 4. lið IAS-staðals 17, taka aðeins til greiðslna vegna leigusamningsins (þ.e. afnotaréttarins af eigninni) og undanskildar eru greiðslur vegna annarra þátta í samningnum (t.d. vegna þjónustu og kostnaðar við aðföng).
- 14 Aðgreining greiðslna vegna leigusamningsins frá greiðslum vegna annarra þátta í samningnum krefst þess í sumum tilvikum að kaupandinn noti matsaðferð. Kaupandi getur t.d. metið leigugreiðslurnar með hliðsjón af leigusamningi fyrir sambærilega eign sem felur ekki í sér neina aðra þætti eða með því að áætla greiðslurnar fyrir hina þættina í samningnum með hliðsjón af sambærilegum samningum og draga þessar greiðslur síðan frá heildargreiðslunum samkvæmt samningnum.
- 15 Ef kaupandi kemst að þeirri niðurstöðu að ógerlegt sé að aðgreina greiðslurnar með áreiðanlegum hætti skal hann:
- þegar um er að ræða fjármögnunarleigusamning, færa eign og skuld við fjárhæð sem er jöfn gangvirði undirliggjandi eignar sem var tilgreind í 7. og 8. lið sem efni leigusamningsins. Skuldina skal síðar lækka í takt við greiðslurnar og færa reiknaðan fjármagnskostnað vegna skuldarinnar með því að nota vaxtakjör á nýju lánsfé kaupandans ⁽¹⁾,
 - þegar um er að ræða rekstrarleigusamning, fara með allar greiðslur samkvæmt samningnum sem leigugreiðslur til að uppfylla kröfur IAS-staðals 17 um upplýsingagjöf en
 - greina frá þessum greiðslum aðskilið frá lágmarksleigugreiðslum vegna annarra samninga, sem fela ekki í sér greiðslur fyrir þætti, sem tengjast ekki leigusamningi, og
 - tilgreina að greiðslurnar, sem greint hefur verið frá, feli einnig í sér greiðslur vegna þeirra þátta samningsins sem tengjast ekki leigusamningi.

GILDISTÖKUDAGUR

- 16 Eining skal beita þessari túlkun að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2006 eða síðar. Hvatt er til þess að túlkuninni sé beitt fyrr. Ef eining beitir þessari túlkun á tímabil sem hefist fyrir 1. janúar 2006 skal hún greina frá því.

AÐLÖGUN

- 17 Í IAS-staðli 8 er tilgreint hvernig eining beitir breytingu á reikningsskilaaðferð sem leiðir af beitingu túlkunar í fyrsta sinn. Ekki er gerð krafa um að eining fari að þessum kröfum þegar hún beitir þessari túlkun í fyrsta sinn. Ef eining notar þessa undanþágu skal hún beita 6.–9. lið túlkunarinnar á samninga sem voru fyrir hendi við upphaf fyrsta tímabilsins, sem samanburðarupplýsingar samkvæmt IFRS-stöðlum eru lagðar fram fyrir, á grundvelli málsátvika og aðstæðna sem voru fyrir hendi við upphaf þess tímabils.

⁽¹⁾ Þ.e. vaxtakjör á nýju lánsfé leigutaka, eins og þau eru skilgreind í 4. lið IAS-staðals 17.

IFRIC-TÚLKUN 5

Réttur til hlutdeildar í sjóðum sem bera kostnað af niðurlagningu starfsemi, endurbyggingu og endurbótum á umhverfinu

TILVÍSANIR

- IAS-staðall 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*
- IAS-staðall 27, *samstæðureikningskil og aðgreind reikningskil*
- IAS-staðall 28, *fjárfestingar í hlutdeildarfélagum*
- IAS-staðall 31, *hlutdeild í samrekstri*
- IAS-staðall 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*
- IAS-staðall 39, *fjármálagerningar: færsla og mat* (endurskoðaður 2003)
- SIC-túlkun 12: *samstæðureikningskil — rekstrareiningar um sérverkefni*, (endurskoðuð 2004)

FORSAGA

- 1 Tilgangur sjóða sem bera kostnað af niðurlagningu starfsemi, enduruppbyggingu og endurbótum á umhverfinu, hér á eftir nefndir „sjóðir vegna starfsemi sem leggja skal niður“ eða „sjóðir“, er að aðgreina eignir til að fjármagna að hluta til eða öllu leyti kostnað við að leggja niður verksmiðju (s.s. kjarnorkuver) eða taka úr notkun tækjabúnað (s.s. bíla) eða við endurbætur umhverfis (s.s. hreinsa mengun í vatni eða endurheimta land þar sem námugróftur hefur verið stundaður), sem til samans er vísað til sem „starfsemi sem leggja skal niður“.
- 2 Framlög til þessara sjóða geta verið valfrjáls eða að kröfu reglna eða laga. Sjóðirnir geta verið einnar eftirfarandi gerðar:
 - a) sjóðir sem eru stofnaðir af einum framlagsgreiðanda til að fjármagna eigin skuldbindingar vegna starfsemi sem leggja skal niður, hvort sem um er að ræða tiltekið athafnasvæði eða nokkur landfræðilega dreifð athafnasvæði,
 - b) sjóðir sem eru stofnaðir með fjölda framlagsgreiðenda til að fjármagna einstakar eða sameiginlegar skuldbindingar þeirra vegna starfsemi sem leggja skal niður þegar framlagsgreiðendur eiga rétt á endurgreiðslu niðurlagningarkostnaðar sem nemur framlögum þeirra, að viðbættum raunhagnaði af þessum framlögum og að frádregnum hlut þeirra í kostnaðinum við að reka sjóðinn. Framlagsgreiðendur geta verið skuldbundnir til að greiða viðbótarframlög, t.d. ef annar framlagsgreiðandi verður gjaldþrota,
 - c) sjóðir sem eru stofnaðir með fjölda framlagsgreiðenda til að fjármagna einstakar eða sameiginlegar skuldbindingar þeirra vegna starfsemi sem leggja skal niður þegar framlagið, sem gerð er krafa um, byggist á núverandi starfsemi framlagsgreiðanda og ávinningurinn sem sá framlagsgreiðandi nýtur byggist á fyrri starfsemi hans. Í slíkum tilvikum er hugsanlega misræmi milli fjárhæðar framlaganna sem framlagsgreiðandi innir af hendi (sem byggjast á núverandi starfsemi) og þess virðis sem hægt er að innleysa í sjóðnum (sem byggist á fyrri starfsemi).
- 3 Slíkir sjóðir einkennast almennt af eftirfarandi:
 - a) sjóðnum er stjórnad sérstaklega af óháðum vörsluaðilum,
 - b) einingar (framlagsgreiðendur) greiða framlög í sjóðinn sem eru fjárfest í ýmiss konar eignum, sem geta tekið til bæði skulda- og hlutabréfafjárfestinga, og eru tiltæk til að aðstoða við að greiða niðurlagningarkostnað framlagsgreiðandans. Vörsluaðilarnir ákvarða hvernig framlögin eru fjárfest, innan þeirra marka sem lög sjóðsins setja, svo og önnur gildandi löggjöf eða aðrar reglur,
 - c) framlagsgreiðendurnir eru áfram skuldbundnir til að greiða niðurlagningarkostnað. Framlagsgreiðendur geta þó fengið niðurlagningarkostnað sinn endurgreiddan úr sjóðnum sem nemur kostnaðinum sem stofnað er til vegna niðurlagningarinnar eða hlut framlagsgreiðandans í eignum sjóðsins, eftir því hvor fjárhæðin er lægri,
 - d) framlagsgreiðendurnir geta haft takmarkaðan eða engan aðgang að umframeignum sjóðsins öðrum en þeim sem eru notaðar til að standa straum af styrkhæfum niðurlagningarkostnaði.

GILDISSVIÐ

- 4 Þessi túlkun gildir um færslu í reikningsskil framlagsgreiðanda á hlutdeild sem verður til fyrir tilstilli sjóða sem bera kostnað af niðurlagningu starfsemi og einkennast af tveimur eftirfarandi þáttum:
- eignirnar eru reknar sérstaklega (annaðhvort af sérstökum lögaðila eða sem aðgreindar eignir innan annarrar einingar) og
 - réttur framlagsgreiðanda til aðgangs að eignunum er takmarkaður.
- 5 Eftirstæð hlutdeild í sjóði, sem er viðtækari en réttur til endurgreiðslu, s.s. samningsbundinn réttur til úthlutunar þegar starfsemi hefur verið lögð niður eða þegar sjóðnum er slitið, getur verið eiginfjárgerningur innan gildissviðs IAS-staðals 39 og er ekki innan gildissviðs þessarar túlkunar.

ÁLITAEFNI

- 6 Í þessari túlkun er fjallað um eftirfarandi álitaeefni:
- hvernig framlagsgreiðandi skuli færa hlutdeild sína í sjóði og
 - hvernig færa skuli skuldbindingu framlagsgreiðanda til að greiða viðbótarframlög, t.d. ef annar framlagsgreiðandi verður gjaldþrota.

ALMENNT SAMKOMULAG

Færsla hlutdeildar í sjóði

- 7 Framlagsgreiðandinn skal færa skuldbindingu sína um að greiða niðurlagningarkostnað sem skuld og færa hlutdeild sína í sjóðnum sérstaklega nema framlagsgreiðandinn ábyrgist ekki að greiða niðurlagningarkostnað jafnvel þótt sjóðurinn standi ekki við greiðslur.
- 8 Framlagsgreiðandinn skal ákvarða hvort hann hefur stjórn, sameiginlega stjórn eða veruleg áhrif á sjóðinn með hliðsjón af IAS-staðli 27, IAS-staðli 28, IAS-staðli 31 og SIC-túlkun 12. Ef svo er skal framlagsgreiðandi færa hlutdeild sína í sjóðnum í samræmi við þessa staðla.
- 9 Ef framlagsgreiðandi hefur ekki yfirráð yfir sjóðnum, á ekki aðild að sameiginlegri stjórn hans eða hefur veruleg áhrif á hann skal framlagsgreiðandinn færa réttinn til að taka við endurgreiðslu frá sjóðnum sem endurgreiðslu í samræmi við IAS-staðal 37. Þessa endurgreiðslu skal meta á því sem lægra er af:
- færðri fjárhæð skuldbindingarinnar um að leggja starfsemi niður og
 - hlut framlagsgreiðanda í gangvirði hreinna eigna sjóðsins sem rekja má til framlagsgreiðenda.

Breytingar á bókfærðu verði réttarins til að taka við endurgreiðslu annari en framlögum í og greiðslum úr sjóðnum skal færa í rekstrarreikning á tímabilinu þegar þessar breytingar verða.

Færsla skuldbindinga um að greiða viðbótarframlög

- 10 Þegar framlagsgreiðandi er skuldbundinn til að greiða hugsanlega viðbótarframlög, t.d. ef annar framlagsgreiðandi verður gjaldþrota eða ef virði þeirra fjárfestingareigna sem sjóðurinn hefur til umráða lækkar svo mikið að þær nægi ekki til að standa undir endurgreiðsluskuldbindingum sjóðsins, er þessi skuldbinding óviss skuldbinding sem er innan gildissviðs IAS-staðals 37. Framlagsgreiðandinn skal því aðeins færa skuld að líklegt sé að viðbótarframlög verði greidd.

Upplýsingar

- 11 Framlagsgreiðandi skal birta upplýsingar um eðli hlutdeildar sinnar í sjóði og um allar takmarkanir á aðgangi að eignunum í sjóðnum.
- 12 Þegar framlagsgreiðandi er skuldbundinn til að greiða hugsanleg viðbótarframlög sem eru ekki færð sem skuld (sjá 10. lið) skal hann birta upplýsingarnar sem gerð er krafa um í 86. lið IAS-staðals 37.
- 13 Þegar framlagsgreiðandi færir hlutdeild sína í sjóðnum í samræmi við 9. lið skal hann birta upplýsingarnar sem gerð er krafa um í c-lið 85. liðar IAS-staðals 37.

GILDISTÖKUDAGUR

- 14 Eining skal beita þessari túlkun að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2006 eða síðar. Hvatt er til þess að túlkuninni sé beitt fyrr. Ef eining beitir þessari túlkun á tímabil sem hefst fyrir 1. janúar 2006 skal hún greina frá því.

AÐLÖGUN

- 15 Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum í samræmi við kröfurnar í IAS-staðli 8.

IFRIC-TÚLKUN 6

Skyldur vegna þátttöku á tilteknum markaði — raf- og rafeindabúnaðarúrgangur

TILVÍSANIR

- IAS-staðall 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*
- IAS-staðall 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*

FORSAGA

- 1 Í 17. lið í IAS-staðli 37 er tilgreint að skuldbindandi atburður sé liðinn atburður sem leiði til núverandi skuldbindingar einingar sem á engan annan kost en að gera upp.
- 2 Í 19. lið í IAS-staðli 37 kemur fram að reiknaðar skuldbindingar séu aðeins færðar að því er varðar „skuldbindingar sem hafa orðið til vegna liðinna atburða sem eru óháðir aðgerðum einingar í framtíðinni“.
- 3 Tilskipun Evrópusambandsins um raf- og rafeindabúnaðarúrgang (WE&EE), sem stýrir söfnun, meðhöndlun, endurheimt og vistvænni förgun búnaðarúrgangs, hefur vakið upp spurningar um hvenær færa eigi ónýtingu raf- og rafeindabúnaðarúrgangs sem skuld. Tilskipunin gerir greinarmun á „nýjum“ og „eldri“ úrgangi og á úrgangi frá heimilum og úrgangi frá öðrum en einkaheimilum. Nýr úrgangur á við vörur sem voru seldar eftir 13. ágúst 2005. Allur heimilisbúnaður sem var seldur fyrir þann dag telst leiða til eldri úrgangs í skilningi tilskipunarinnar.
- 4 Í tilskipuninni er tilgreint að kostnaður við meðhöndlun úrgangs vegna eldri heimilisbúnaðar skuli leggjast á framleiðendur þess háttar búnaðar sem er á markaði á tímabilinu sem á að tilgreina í gildandi löggjöf sérhvers aðildarríkis (matstímabilið). Í tilskipuninni kemur fram að sérhvert aðildarríki skuli koma á fót tilhögun um hlutfallslega kostnaðarhlutdeild framleiðenda, „þ.e. í réttu hlutfalli við hlut þeirra í mörkuðum fyrir hinar ýmsu gerðir búnaðar.“
- 5 Nokkur hugtök sem eru notuð í túlkuninni, s.s. „markaðshlutdeild“ og „matstímabil“, geta verið skilgreind á gerólikan hátt í gildandi löggjöf einstakra aðildarríkja. Lengd matstímabilsins getur t.d. verið eitt ár eða aðeins einn mánuður. Á sama hátt getur mat á markaðshlutdeild og formúlurnar til að reikna skuldbindinguna verið mismunandi í löggjöf hinna ýmsu landa. Öll þessi dæmi hafa þó aðeins áhrif á matið á skuldbindingunni sem fellur ekki innan gildissviðs túlkunarinnar.

GILDISSVIÐ

- 6 Í þessari túlkun eru leiðbeiningar um færsluna, í reikningsskilum framleiðenda, á skuldbindingum vegna meðhöndlunar úrgangs samkvæmt tilskipun ESB um raf- og rafeindabúnaðarúrgang að því er varðar sölu á eldri heimilisbúnaði.
- 7 Í túlkuninni er hvorki fjallað um nýjan úrgang né eldri úrgang frá öðrum en einkaheimilum. Í IAS-staðli 37 er fjallað á viðunandi hátt um skuldbindinguna vegna slíkrar meðhöndlunar úrgangs. Ef landslög taka á hinn bóginn á sambærilegan hátt á nýjum úrgangi frá einkaheimilum og eldri úrgangi frá einkaheimilum gilda meginreglur túlkunarinnar með hliðsjón af stigskiptingunni í 10.–12. lið í IAS-staðli 8. Stigskiptingin í IAS-staðli 8 skiptir einnig máli fyrir aðrar reglugerðir sem leiða af sér skuldbindingar á sambærilegan hátt og kostnaðarskiptingarlíkanið sem er tilgreint í tilskipun ESB.

ÁLITAMÁL

- 8 Alþjóðlega túlkunarnefndin um reikningsskil (IFRIC) var beðin að ákvarða, í tengslum við eyðingu raf- og rafeindabúnaðarúrgangs, hvað sé skuldbindandi atburður í samræmi við a-lið 14. liðar í IAS-staðli 37 að því er varðar færslu á reiknaðri skuldbindingu vegna kostnaðar við meðhöndlun úrgangs:
 - framleiðsla eða sala á eldri heimilisbúnaði?
 - þátttaka á markaði á matstímabilinu?
 - stofnað til kostnaðar við meðhöndlun úrgangs?

ALMENNT SAMKOMULAG

- 9 Þátttaka á markaði á matstímabilinu er skuldbindandi atburður í samræmi við a-lið 14. liðar í IAS-staðli 37. Af þeim sökum verður ekki til skuldbinding vegna kostnaðar við meðhöndlun eldri úrgangs vegna heimilisbúnaðar þegar vörurnar eru framleiddar eða seldar. Þar eð skuldbindingin vegna eldri heimilisbúnaðar tengist þátttöku á markaði á matstímabilinu fremur en framleiðslu og sölu hlutanna sem á að farga verður ekki til nein skuldbinding nema og þar til markaðshlutdeild er fyrir hendi á matstímabilinu. Tímasetning skuldbindandi atburðarins getur einnig verið óháð því tiltekna tímabili þegar starfsemin, sem tengist meðhöndlun úrgangs, fer fram og stofnað er til kostnaðarins henni samfara.

GILDISTÖKUDAGUR

- 10 Eining skal beita þessari túlkun að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. desember 2005 eða síðar. Hvatt er til þess að túlkuninni sé beitt fyrir. Ef eining beitir túlkuninni að því er varðar tímabil sem hefst fyrir 1. desember 2005 skal hún greina frá því.

AÐLÖGUN

- 11 Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt IAS-staðli 8.

IFRIC-TÚLKUN 7

Beiting endurgerðaraðferðarinnar samkvæmt IAS-staðli 29, reikningskil í hagkerfum þar sem óðaverðbólga ríkir

TILVÍSANIR

- IAS-staðall 12, *tekjuskattar*
- IAS-staðall 29, *reikningskil í hagkerfum þar sem óðaverðbólga ríkir*

FORSAGA

- 1 Í þessari túlkun eru leiðbeiningar um hvernig skuli beita kröfum IAS-staðals 29 á reikningsskilatímabili þegar eining tilgreinir ⁽¹⁾ að óðaverðbólga ríki í hagkerfi starfrækslugjaldmiðils síns, þar sem óðaverðbólga ríkti ekki í hagkerfinu á fyrra tímabili, og einingin endurgerir því reikningsskil sín í samræmi við IAS-staðal 29.

ÁLITAEFNI

- 2 Í þessari túlkun er fjallað um eftirfarandi spurningar:
 - a) hvernig ber að túlka kröfuna „... sett fram í mælieiningunni sem gildir á dagsetningu efnahagsreiknings“ í 8. lið IAS-staðals 29 þegar eining beitir staðlinum?
 - b) hvernig á eining að færa upphafsstöðu frestaðra skattliða í endurgerð reikningsskila sinna?

ALMENNT SAMKOMULAG

- 3 Á reikningsskilatímabilinu þegar eining tilgreinir að óðaverðbólga ríki í hagkerfi starfrækslugjaldmiðils hennar, þar sem óðaverðbólga ríkti ekki á fyrra tímabilinu, skal eining beita kröfum IAS-staðals 29, eins og alltaf hefði ríkt óðaverðbólga í hagkerfinu. Vegna ópeningalegra liða, sem eru metnir á upphaflegu kostnaðarverði, skal endurgera upphafsefnahagsreikning einingarinnar við upphaf fyrsta tímabils í reikningsskilunum til að endurspeglar áhrif verðbólgu frá þeim degi sem eignirnar voru keyptar og til þess dags er til skuldanna var stofnað eða þær yfirteknar fram að dagsetningu á lokastöðu efnahagsreiknings reikningsskilatímabilsins. Að því er varðar ópeningalega liði sem eru færðir í upphafsefnahagsreikning á öðru verðlagi en var á yfirtökudegi eða þegar til þeirra var stofnað skal endurgerðin þess í stað endurspeglar áhrif verðbólgu frá þeim dagsetningum þegar bókfærða verðið var ákvarðað og fram að dagsetningu á lokastöðu efnahagsreiknings reikningsskilatímabilsins.
- 4 Við lokastöðu efnahagsreikningsins eru frestaðir skattliðir færðir og metnir í samræmi við IAS-staðal 12. Upphæðir frestaðra skatta í upphafsefnahagsreikningi fyrir tímabilið eru þó ákvarðaðar sem hér segir:
 - a) einingin endurmetur frestuðu skattliðina í samræmi við IAS-staðal 12 eftir að hún hefur endurgert nafnvirði bókfærðs verðs ópeningalegra liða við dagsetningu upphafsefnahagsreiknings reikningsskilatímabilsins með því að nota matseininguna á þeim degi,
 - b) frestuðu skattliðirnir sem eru endurmetnir í samræmi við a-lið eru endurgerðir með tilliti til breytingarinnar á matseiningunni frá dagsetningu upphafsefnahagsreiknings reikningsskilatímabilsins fram að dagsetningu á lokastöðu efnahagsreiknings þess tímabils.

Einingin beitir aðferðinni í a-lið og b-lið við endurgerð frestuðu skattliðanna í upphafsefnahagsreikningi allra samanburðartímabila sem eru sett fram í endurgerðu reikningsskilunum fyrir reikningsskilatímabilið þegar einingin beitir IAS-staðli 29.

⁽¹⁾ Þegar eining tilgreinir óðaverðbólgu byggir hún það á eigin mati á skilyrðunum í 3. lið IAS-staðals 29.

- 5 Þegar eining hefur endurgert reikningsskil sín eru allar samanburðarfjárhæðir í reikningsskilunum fyrir síðara reikningsskilatímabil, þ.m.t. frestaðir skattliðir, endurgerðar með því að nota breytinguna á matseiningunni fyrir síðara reikningsskilatímabilið aðeins á endurgerð reikningsskil fyrra reikningsskilatímabils.

GILDISTÖKUDAGUR

- 6 Eining skal beita þessari túlkun að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. mars 2006 eða síðar. Hvatt er til þess að túlkuninni sé beitt fyrr. Ef eining beitir þessari túlkun á reikningsskil fyrir tímabil sem hefst fyrir 1. mars 2006 skal hún greina frá því.

IFRIC-TÚLKUN 8

Gildissvið IFRS-staðals 2

TILVÍSANIR

- IAS-staðall 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*
- IFRS-staðall 2, *eignarhlutatengdar greiðslur*

FORSAGA

- 1 IFRS-staðall 2 gildir um eignarhlutatengdar greiðslur þar sem eining móttækur eða kaupir vörur eða þjónustu. Til vara teljast birgðir, hjálparefni, varanlegir rekstrarfjármunir, óefnislegar eignir og aðrar eignir sem eru ekki fjárhagslegar eignir (5. liður í IFRS-staðli 2). Þar af leiðandi gildir IFRS-staðall 2 um öll viðskipti þar sem eining móttækur eignir sem eru ekki fjárhagslegar eignir eða þjónustu sem endurgjald fyrir útgáfu eiginfjárgerninga einingarinnar, að undanskildum tilteknum viðskiptum sem falla utan gildissviðs hans. IFRS-staðall 2 gildir einnig um viðskipti þar sem eining stofnar til skulda að því er varðar móttæknar vörur eða þjónustu sem grundvallast á verði (eða verðmæti) eigin hluta einingarinnar eða annarra eiginfjárgerninga einingarinnar.
- 2 Í sumum tilvikum getur þó verið erfitt að sýna fram á að vörur eða þjónusta hafi verið (eða verði) móttæknar. Eining getur t.d. látið hluti í té til góðgerðarstofnunar án endurgjalds. Yfirleitt er ekki hægt að tilgreina sérstakar vörur eða þjónustu sem tekið er við sem endurgjaldi í slíkum viðskiptum. Sambærileg staða getur komið upp í viðskiptum við aðra aðila.
- 3 Í IFRS-staðli 2 er gerð krafa um að viðskipti þar sem eignarhlutatengdar greiðslur eru inntar af hendi til starfsmanna skuli metin með tilvísun til gangvirðis eignarhlutatengdu greiðslunnar á samningsdegi (11. liður í IFRS-staðli 2) ⁽¹⁾. Af þessum ástæðum þarf einingin ekki að meta beint gangvirði þjónustunnar sem starfsmenn inna af hendi við hana.
- 4 Að því er varðar viðskipti þar sem eignarhlutatengdar greiðslur eru inntar af hendi til annarra aðila en starfsmanna tilgreinir IFRS-staðall 2 hrekjanlega forsendu þess efnis að unnt sé að meta gangvirði móttækinnna vara eða þjónustu með áreiðanlegum hætti. Við þær aðstæður er gerð sú krafa í IFRS-staðli 2 að viðskiptin séu metin á gangvirði varanna eða þjónustunnar á þeim degi er einingin fær vörurnar eða mótaðilinn veitir þjónustuna (13. liður í IFRS-staðli 2). Af þessum ástæðum er fyrir hendi grundvallarforsenda þess efnis að einingin geti tilgreint vörur eða þjónustu sem eru móttæknar frá öðrum aðilum en starfsmönnum. Þetta vekur upp þá spurningu hvort IFRS-staðallinn gildi þegar ekki liggja fyrir sanngreinanlegar vörur eða þjónusta. Það vekur síðan upp aðra spurningu: ef einingin hefur innt af hendi eignarhlutatengda greiðslu og sanngreinanlega endurgjaldið (ef eitthvert er) virðist vera lægra en gangvirði eignarhlutatengdu greiðslunnar gefur þessi staða til kynna að tekið hafi verið við vörum eða þjónustu, jafnvel þótt þær séu ekki tilgreindar sérstaklega og að IFRS-staðall 2 gildi þess vegna?
- 5 Vakin skal athygli á því að setningin „gangvirði eignarhlutatengdu greiðslunnar“ vísar til gangvirðis þeirrar tilteknu eignarhlutatengdu greiðslu sem um ræðir. Í löggjöf ríkis getur t.d. verið gerð sú krafa að eining gefi út einhvern hluta hlutabréfa sinna til ríkisborgara tiltekins lands sem ekki má yfirfæra til annarra en ríkisborgara þess lands. Slík takmörkun á yfirfærslu getur haft áhrif á gangvirði viðkomandi hluta og þess vegna getur gangvirði þessara hluta verið lægra en gangvirði hluta sem eru að öðru leyti eins en eru ekki háðir slíkum takmörkunum. Ef spurningin í 4. lið kæmi upp við þessar aðstæður í tengslum við hlutina sem eru háðir takmörkunum myndi setningin „gangvirði eignarhlutatengdu greiðslunnar“ vísa til gangvirðis hlutanna sem eru takmörkunum háðir, ekki gangvirðis annarra hluta sem eru ekki háðir takmörkunum.

GILDISSVIÐ

- 6 IFRS-staðall 2 gildir um viðskipti þar sem eining eða hluthafar í einingu hafa látið í té eiginfjárgerninga ⁽²⁾ eða stofnað til skuldar til að yfirfæra handbært fé eða aðrar eignir í skiptum fyrir fjárhæðir sem grundvallast á verði (eða virði) hluta einingarinnar eða annarra eiginfjárgerninga hennar. Þessi túlkun gildir um slík viðskipti þegar skilgreinanlega endurgjaldið, sem einingin hefur móttekið (eða mun taka við) þ.m.t. handbært fé og gangvirði skilgreinanlegs endurgjalds sem er ekki handbært fé (ef eitthvert er), virðist vera lægra en gangvirði eiginfjárgernings sem látinn hefur verið í té eða skuldar sem stofnað var til. Þessi túlkun gildir þó ekki um viðskipti sem falla utan gildissviðs IFRS-staðals 2 í samræmi við 3.–6. lið þess IFRS-staðals.

⁽¹⁾ Samkvæmt IFRS-staðli 2 ná allar vísanir í starfsmenn yfir aðra sem veita sambærilega þjónustu.

⁽²⁾ Til þeirra teljast eiginfjárgerningar einingarinnar, móðurfélag einingarinnar og aðrar einingar í sömu samstæðu og einingin.

ÁLITAEFNI

- 7 Álitaefnið sem er fjallað um í túlkuninni snýst um hvort IFRS-staðall 2 gildir um viðskipti þar sem einingin getur ekki tilgreint sérstaklega sumar eða allar mótteknar vörur eða þjónustu.

ALMENNT SAMKOMULAG

- 8 IFRS-staðall 2 gildir um tiltekin viðskipti þar sem vörur eða þjónusta eru mótteknar, s.s. viðskipti þar sem eining tekur við vörum eða þjónustu sem endurgjaldi fyrir eiginfjárgerninga einingarinnar. Undir þetta falla viðskipti þar sem einingin getur ekki tilgreint sérstaklega nokkrar eða allar mótteknar vörur eða þjónustu.
- 9 Ef ekki eru fyrir hendi vörur eða þjónusta sem má skilgreina sérstaklega geta aðrar kringumstæður gefið til kynna að vörur eða þjónusta hafi verið (eða verði) mótteknar en þegar svo ber undir gildir IFRS-staðall 2. Einkum, ef skilgreinanlegt, móttekið endurgjald (ef eitthvert er) virðist vera lægra en gangvirði eiginfjárgerninga sem látnir eru í té eða skuldar, sem stofnað var til, gefa þessar kringumstæður yfirleitt til kynna að annað endurgjald (þ.e. vörur eða þjónusta sem eru ekki skilgreinanlegar) hafi verið (eða verði) móttekið.
- 10 Einingin skal meta mótteknar, skilgreinanlegar vörur eða þjónustu í samræmi við IFRS-staðal 2.
- 11 Einingin skal meta vörur eða þjónustu, sem eru ekki skilgreinanlegar og hafa verið (eða verða) mótteknar, sem mismuninn á gangvirði eignarhlutatengdu greiðslunnar og gangvirði allra skilgreinanlegra vara eða þjónustu sem hafa verið mótteknar (eða verða mótteknar).
- 12 Einingin skal meta mótteknar vörur eða þjónustu sem eru ekki skilgreinanlegar á samningsdegi. Að því er varðar viðskipti sem eru gerð upp með handbæru fé skal skuldin þó endurmetin á hverjum reikningsskiladegi þar til hún hefur verið gerð upp.

GILDISTÖKUDAGUR

- 13 Eining skal beita þessari túlkun að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. maí 2006 eða síðar. Hvatt er til þess að túlkuninni sé beitt fyrr. Ef eining beitir þessari túlkun á tímabil sem hefst fyrir 1. maí 2006 skal hún greina frá því.

AÐLÖGUN

- 14 Eining skal beita þessari túlkun afturvirkri í samræmi við kröfurnar í IAS-staðli 8, með fyrirvara um bráðabirgðaákvæðin í IFRS-staðli 2.

IFRIC-TÚLKUN 9

Endurmat innbyggðra afleiða

TILVÍSANIR

- IAS-staðall 39, *fjármálagerningar: færsla og mat*
- IFRS-staðall 1, *innleiðing alþjóðlegra reikningsskilastaðla*
- IFRS-staðall 3, *sameining fyrirtækja*

FORSAGA

- 1 Í 10. lið í IAS-staðli 39 er innbyggðri afleiðu lýst sem „þætti í blönduðum (samtengdum) gerningi sem felur einnig í sér óafleiddan hýsilsamning — sem leiðir til þess að nokkuð af sjóðstreymi samtengda gerningsins er breytilegt með sambærilegum hætti og sjálfstæð afleiða.“
- 2 Í 11. lið í IAS-staðli 39 er gerð krafa um að greina skuli innbyggða afleiðu frá hýsilsamningnum og færa hana sem afleiðu þá og því aðeins:
 - a) að efnahagsleg einkenni og áhætta vegna innbyggðu afleiðunnar séu ekki nátengd efnahagslegum einkennum og áhættu vegna hýsilsamningsins,
 - b) að aðgreindur gerningur með sömu skilmála og innbyggða afleiðan falli að skilgreiningunni á afleiðu og
 - c) blandaði (samtengdi) gerningurinn sé ekki metinn á gangvirði með breytingum á gangvirði sem fært er í rekstrarreikningi (þ.e. afleiða, sem er innbyggð í fjáreign eða fjárskuld á gangvirði í gegnum rekstrarreikning, er ekki aðgreind).

GILDISSVIÐ

- 3 Með fyrirvara um 4. og 5. lið hér á eftir gildir þessi túlkun um allar innbyggðar afleiður sem falla innan gildissviðs IAS-staðals 39.
- 4 Þessi túlkun fjallar ekki um álitamál um endurmat sem koma til vegna endurmats innbyggðra afleiða.
- 5 Þessi túlkun fjallar ekki um yfirtöku samninga með innbyggðum afleiðum í sameiningu fyrirtækja né um hugsanlegt endurmat á þeim á yfirtökudegi.

ÁLITAEFNI

- 6 Í IAS-staðli 39 er gerð krafa um að eining meti, þegar hún verður fyrst aðili að samningi, hvort aðgreina þurfi innbyggðar afleiður í samningnum frá hýsilsamningnum og færa þær sem afleiður samkvæmt staðlinum. Í þessari túlkun er fjallað um eftirfarandi álitaefni:
 - a) Er þess krafist í IAS-staðli 39 að slíkt mat verði aðeins gert þegar einingin verður fyrst aðili að samningnum eða á að endurskoða matið á öllum samningstímanum?
 - b) Á notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn að gera mat sitt á grundvelli aðstæðna sem voru fyrir hendi þegar einingin varð fyrst aðili að samningnum eða aðstæðnanna sem ríkja þegar einingin beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn?

ALMENNT SAMKOMULAG

- 7 Eining skal meta hvort greina þarf innbyggða afleiðu frá hýsilsamningnum og færa hana sem afleiðu þegar einingin verður fyrst aðili að samningnum. Síðara mat er bannað nema breyting hafi orðið á skilmálum samningsins sem breytir verulega sjóðstreyminu sem að öðrum kosti yrði gerð krafa um samkvæmt samningnum, en þegar svo ber undir er krafist endurmats. Eining ákvarðar hvort breyting á sjóðstreymi er veruleg með því að skoða í hve miklum mæli vænt framtíðarsjóðstreymi, sem tengist innbyggðu afleiðunni, hýsilsamningnum eða hvoru tveggja, hefur breyst og hvort breytingin er veruleg miðað við fyrra vænt sjóðstreymi í tengslum við samninginn.

- 8 Notandi, sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn, skal meta hvort greina þarf innbyggða afleiðu frá hýsilsamningnum og færa hana sem afleiðu á grundvelli aðstæðna sem voru fyrir hendi þann dag þegar hann varð fyrst aðili að samningnum eða þann dag þegar gera þarf endurmatið að kröfu 7. liðar, hvor heldur þeirra er síðar.

GILDISTÖKUDAGUR OG BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

- 9 Eining skal beita þessari túlkun að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. júní 2006 eða síðar. Hvatt er til þess að henni sé beitt fyrir. Ef eining beitir túlkuninni að því er varðar tímabil sem hefst fyrir 1. júní 2006 skal hún greina frá því. Túlkuninni skal beita afturvirkkt.

IFRIC-TÚLKUN 10

Árshlutareikningsskil og virðisrýrnun

TILVÍSANIR

- IAS-staðall 34, *árshlutareikningsskil*
- IAS-staðall 36, *virðisrýrnun eigna*
- IAS-staðall 39, *fjármálagerningar: færsla og mat*

FORSAGA

- 1 Þess er krafist að eining meti á hverjum reikningsskiladegi hvort virðisrýrnun hafi orðið á viðskiptavild og, við hverja dagsetningu efnahagsreiknings, hvort virðisrýrnun hafi orðið á fjárfestingum í eiginfjárgerningum og í fjáreignum sem eru bókfærðar á kostnaðarverði og, ef þess er óskað, að hún færi virðisrýrnunartap á þeim degi í samræmi við IAS-staðal 36 og IAS-staðal 39. Á síðari reikningsskiladegi eða síðari dagsetningu efnahagsreiknings geta aðstæður þó hafa breyst svo mjög að virðisrýrnunartapið hefði orðið minna eða að komist hefði verið hjá því með öllu ef virðisrýrnunarmatið hefði einungis farið fram á þeim degi. Í þessari túlkun eru leiðbeiningar um hvort ástæða sé til þess að bakfæra slíkt virðisrýrnunartap.
- 2 Túlkunin fjallar um víxlverkunina milli krafanna í IAS-staðli 34 og færslu virðisrýrnunartaps á viðskiptavild í IAS-staðli 36 og tilteknum fjáreignum í IAS-staðli 39 og um áhrif þeirrar víxlverkunar á síðari árshlutareikningsskil og árleg reikningsskil.

ÁLITAEFNI

- 3 Í 28. lið í IAS-staðli 34 er þess krafist að eining beiti sömu reikningsskilaaðferðum í árshlutareikningsskilum sínum og í árlegum reikningsskilum. Þar er einnig tilgreint: „Þó skal tíðni reikningsskila einingar (árleg, hálfársleg eða ársfjórðungsleg) ekki hafa áhrif á mat á ársniðurstöðu hennar. Mat fyrir árshlutareikningsskil er miðað við það sem liðið er af árinu til að ná því markmiði.“
- 4 Í 124. lið í IAS-staðli 36 er tilgreint að „Virðisrýrnunartap, sem er fært vegna viðskiptavildar, skal ekki bakfært á síðara tímabili.“
- 5 Í 69. lið í IAS-staðli 39 er tilgreint að „virðisrýrnunartap, sem fært er í rekstrarreikningi, vegna fjárfestingar í eiginfjárgerningi, sem flokkaður er til sölu, skal ekki bakfært í rekstrarreikningi.“
- 6 Í 66. lið í IAS-staðli 39 er þess krafist að virðisrýrnunartap á fjáreignum, sem eru bókfærðar á kostnaðarverði (s.s. virðisrýrnunartap á óskráðum eiginfjárgerningi, sem er ekki bókfærður á gangvirði af því að ekki er unnt að meta gangvirði hans með áreiðanlegum hætti), skuli ekki bakfært.
- 7 Í túlkuninni er fjallað um eftirfarandi álitaefti:

Skal eining bakfæra virðisrýrnunartap sem var fært á årshluta og nær til viðskiptavildar og fjárfestinga í eiginfjárgerningum og í fjáreignum sem eru bókfærðar á kostnaðarverði ef tap hefði ekki verið fært, eða minna tap hefði verið fært, hefði dagsetning efnahagsreiknings, þegar virðisrýrnunarmat fór fram, verið síðar?

ALMENNT SAMKOMULAG

- 8 Eining skal ekki bakfæra virðisrýrnunartap sem er fært á fyrri årshluta að því er varðar viðskiptavild eða fjárfestingu annaðhvort í eiginfjárgerningi eða í fjáreign sem er bókfærð á kostnaðarverði.
- 9 Eining skal þó ekki heimfæra þetta almenna samkomulag upp á önnur svið ef hætta er á að ákvæði í IAS-staðli 34 stríði gegn ákvæðum annarra staðla.

GILDISTÖKUDAGUR OG BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

- 10 Eining skal beita túlkuninni að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. nóvember 2006 eða síðar. Hvatt er til þess að túlkunin sé tekin upp fyrr. Ef eining beitir túlkuninni að því er varðar tímabil sem hefist fyrir 1. nóvember 2006 skal hún greina frá því. Eining skal beita túlkuninni framvirkrt á viðskiptavild frá þeim degi sem hún beitti IAS-staðli 36 í fyrsta sinn; hún skal beita túlkuninni framvirkrt á fjárfestingar í eiginfjárgerningum, eða í fjáreignum sem eru bókfærðar á kostnaðarverði, frá þeim degi sem hún beitti matsskilyrðunum í IAS-staðli 39 í fyrsta sinn.

IFRIC-TÚLKUN 11

IFRS-staðall 2 — viðskipti með hluti innan samstæðu og eigin hluti

TILVÍSANIR

- IAS-staðall 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*
- IAS-staðall 32, *fjármálagerningar: framsetning*
- IFRS-staðall 2, *eignarhlutatengdar greiðslur*

ÁLITAEFNI

1 Í þessari túlkun er fjallað um tvö álitaefti. Hið fyrra snýr að því hvort færa skuli eftirfarandi viðskipti eins og þau væru gerð upp með eigin fé eða gerð upp með handbæru fé samkvæmt kröfum IFRS-staðals 2:

- a) eining veitir starfsmönnum sínum rétt til eiginfjárgerninga einingarinnar (t.d. hlutabréfavalréttar) og annaðhvort velur hún eða er skyldug til að kaupa eiginfjárgerninga (þ.e. eigin hluti) frá öðrum aðila til að standa við skuldbindingar sínar gagnvart starfsmönnum sínum og
- b) eining eða hluthafar hennar veita starfsmönnum einingar rétt til eiginfjárgerninga einingarinnar (t.d. hlutabréfavalréttar) og hluthafar einingarinnar leggja fram nauðsynlega eiginfjárgerninga.

2 Síðara álitaeftið varðar fyrirkomulag um eignarhlutatengdar greiðslur sem varðar tvær eða fleiri einingar innan sömu samstæðu. Starfsmönnum dótturfélags er t.d. veittur réttur til eiginfjárgerninga móðurfélagsins sem greiðsla fyrir þjónustu sem þeir hafa veitt dótturfélaginu. Í 3. lið í IFRS-staðli 2 segir:

Að því er varðar þennan IFRS-staðal er framsal hluthafa á eiginfjárgerningum einingar til aðila, sem hafa látið einingunni í té vörur eða þjónustu (þ.m.t. starfsmenn), eignarhlutatengd greiðsla nema augljóst sé að tilgangurinn með framsalinu sé annar en sá að greiða fyrir vörur eða þjónustu sem einingunni er látin í té. Þetta gildir einnig um framsal eiginfjárgerninga móðurfélags einingarinnar eða eiginfjárgerninga annarrar einingar í sömu samstæðu til aðila sem hafa látið einingunni í té vörur eða þjónustu. [Hér er skáletrun bætt við]

Í IFRS-staðli 2 eru þó ekki leiðbeiningar um hvernig eigi að færa slík viðskipti í eigin reikningsskil eða aðgreind reikningsskil hverrar einingar innan samstæðunnar.

3 Síðara álitaeftið fjallar því um eftirfarandi fyrirkomulag um eignarhlutatengdar greiðslur:

- a) móðurfélag veitir starfsmönnum dótturfélags síns rétt til eiginfjárgerninga sinna beint: móðurfélagið (ekki dótturfélagið) er skuldbundið til að afhenda starfsmönnum dótturfélagsins þá eiginfjárgerninga sem nauðsynlegir eru og
- b) dótturfélag veitir starfsmönnum sínum rétt til eiginfjárgerninga móðurfélags síns: dótturfélagið er skuldbundið til að afhenda starfsmönnum sínum þá eiginfjárgerninga sem nauðsynlegir eru.

4 Í þessari túlkun er fjallað um hvernig eignarhlutatengdar greiðslur, með fyrirkomulagi sem er sett fram í 3. lið, skuli færðar í reikningsskil dótturfélagsins sem þiggur þjónustu frá starfsmönnum.

5 Móðurfélag og dótturfélag kunna að hafa komið sér saman um að dótturfélagið greiði móðurfélaginu fyrir að láta starfsmönnum eiginfjárgerningana í té. Í þessari túlkun er ekki fjallað um hvernig eigi að færa slíkt greiðslufyrirkomulag innan samstæðunnar.

6 Þótt þessari túlkun sé beint að viðskiptum við starfsmenn gildir hún einnig um sambærilegar eignarhlutatengdar greiðslur til birgja eða þjónustuveitenda annarra en starfsmanna.

ALMENNT SAMKOMULAG

Eignarhlutatengt greiðslufyrirkomulag sem varðar eigin eiginfjárgerninga einingar (1. liður)

- 7 Eignarhlutatengdar greiðslur þar sem eining tekur við þjónustu sem greiðslu fyrir eigin eiginfjárgerninga skulu færðar eins og þær væru gerðar upp með eigin fé. Þetta gildir án tillits til þess hvort einingin velur eða er skyldug til að kaupa eiginfjárgerninga frá öðrum aðila til að standa við skuldbindingar sínar gagnvart starfsmönnum sínum samkvæmt eignarhlutatengdu greiðslufyrirkomulagi. Þetta gildir einnig án tillits til þess hvort:
- einingin sjálf hafi veitt starfsmanninum rétt til eiginfjárgerninga einingarinnar eða hvort hluthafi/hluthafar hennar hafi gert það eða
 - einingin sjálf hafi gert upp eignarhlutatengda greiðslufyrirkomulagið eða hvort hluthafi/hluthafar hennar hafi gert það.

Eignarhlutatengt greiðslufyrirkomulag sem varðar eiginfjárgerninga móðurfélagsins.

Móðurfélag veitir starfsmönnum dótturfélags síns rétt til eiginfjárgerninga sinna (a-liður 3. liðar)

- 8 Að því tilskildu að eignarhlutatengda greiðslufyrirkomulagið sé fært í samstæðureikningsskil móðurfélagsins eins og það hafi verið gert upp með eigin fé skal dótturfélagið meta þá þjónustu sem það hefur móttengið frá starfsmönnum sínum í samræmi við kröfurnar sem gilda um eignarhlutatengdar greiðslur sem eru gerðar upp með eiginfjárgerningum, með tilsvarendi aukningu sem er færð á eigið fé sem framlag frá móðurfélaginu.
- 9 Móðurfélag getur veitt starfsmönnum dótturfélaga sinna rétt til eiginfjárgerninga sinna gegn því skilyrði að þeir starfi áfram innan samstæðunnar í tiltekinn tíma. Starfsmaður eins dótturfélags getur flust til í starfi til annars dótturfélags á þessu tiltekna ávinnslutímabili án þess að það hafi áhrif á rétt starfsmannsins til eiginfjárgerninga móðurfélagsins samkvæmt upphaflegu eignarhlutatengdu greiðslufyrirkomulagi. Hvert dótturfélag skal meta þjónustuna sem það móttækur frá starfsmanninum með hliðsjón af gangvirði eiginfjárgerninganna á þeim degi þegar móðurfélagið veitti upphaflega þennan rétt til eiginfjárgerninga eins og skilgreint er í viðbæti A í IFRS-staðli 2 og með hliðsjón af hlutfalli ávinnslutímabilsins sem starfsmaðurinn hefur starfað hjá hverju dótturfélagi.
- 10 Vera kann að eftir að slíkur starfsmaður hefur verið fluttur milli eininga innan samstæðunnar, uppfylli hann ekki annað ávinnsluskilyrði en markaðsskilyrði eins og það er skilgreint í viðbæti A í IFRS-staðli 2, t.d. vegna þess að hann hættir störfum hjá samstæðunni áður en þjónustutímanum lýkur. Í því tilviki skal hvert dótturfélag aðlaga fjárhæðina, sem var áður færð, með tilliti til móttækinnar þjónustu frá starfsmanninum, í samræmi við meginreglurnar í 19. lið í IFRS-staðli 2. Ef rétturinn til eiginfjárgerninganna, sem móðurfélagið hefur veitt, ávinnst ekki vegna þess að starfsmaðurinn uppfyllir ekki annað ávinnsluskilyrði en markaðsskilyrði er engin fjárhæð fyrir móttækna þjónustu frá þeim starfsmanni færð á grundvelli uppsöfnunar í reikningsskil neins dótturfélags.

Dótturfélag veitir starfsmönnum sínum rétt til eiginfjárgerninga móðurfélags síns (b-liður 3. liðar)

- 11 Dótturfélagið skal færa viðskiptin við starfsmenn sína eins og þau séu gerð upp með handbæru fé. Þessi krafá gildir óháð því hvernig dótturfélagið öðlast eiginfjárgerningana til þess að uppfylla skuldbindingar sínar gagnvart starfsmönnum sínum.

GILDISTÖKUDAGUR

- 12 Eining skal beita þessari túlkun að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. mars 2007 eða síðar. Heimilt er að beita túlkuninni fyrr. Ef eining beitir þessari túlkun á tímabil sem hefst fyrir 1. mars 2007 skal hún greina frá því.

AÐLÖGUN

- 13 Eining skal beita þessari túlkun afturvirk t í samræmi við IAS-staðal 8, með fyrirvara um bráðabirgðaákvæðin í IFRS-staðli 2.

7. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR*Uptaka evrunnar*

TILVÍSANIR

- IAS-staðall 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*
- IAS-staðall 10, *atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings* (endurskoðaður 2003).
- IAS-staðall 21, *áhrif gengisbreytinga erlendra gjaldmiðla* (endurskoðaður 2003).

ÁLITAEFNI

- 1 Frá 1. janúar 1999, þegar Efnahags- og myntbandalagið (EMU) hefur starfsemi sína, verður evran sjálfstæður gjaldmiðill og umreikningsgengi evrunnar og gjaldmiðla þátttökuþjóðanna verður endanlega fest, þ.e. áhættan, sem fylgin er í gengismun sem tengist þessum gjaldmiðlum, verður úr sögunni frá og með þessum degi.
- 2 Álitaeftnið er beiting IAS-staðals 21 að því er varðar breytinguna frá þjóðargjaldmiðlum aðildarríkja Evrópusambandsins, sem taka þátt, yfir í evruna („upptakan“).

ALMENNT SAMKOMULAG

- 3 Kröfum í IAS-staðli 21 varðandi umreikning viðskipta í erlendum gjaldmiðlum og reikningsskil erlends rekstrar skal fylgt í einu og öllu við upptökuna. Sama grundvallarforsenda á við um festingu gengis þegar lönd ganga síðar í Efnahags- og myntbandalagið (EMU).
- 4 Þetta þýðir einkum að:
 - a) peningalegar eignir í erlendum gjaldmiðlum og skuldir, sem stafa af viðskiptum, skulu áfram vera umreiknaðar í starfrækslugjaldmiðlinn á lokagengi. Allur gengismunur, sem orsakast af þessu, skal strax færður sem tekjur eða gjöld nema eining skal halda áfram að beita núverandi reikningsskilaaðferðum á gengishagnað og -tap í tengslum við áhættuvarnir vegna gengisáhættu við áætluð framtíðarviðskipti,
 - b) uppsafnaður gengismunur, sem tengist umreikningi á reikningsskilum erlends rekstrar, skal áfram flokkaður sem eigið fé og skal aðeins færður sem tekjur eða gjöld við ráðstöfun fjárfestingarinnar í erlenda rekstrinum og
 - c) gengismun, sem hlýst af umreikningi skulda sem tilgreindar eru í þátttökugjaldmiðlum, skal ekki telja til bókfærðs verðs tengdra eigna.

DAGSETNING ALMENNS SAMKOMULAGS

Október 1997.

GILDISTÖKUDAGUR

Þessi túlkun tekur gildi hinn 1. júní 1998. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt kröfum í IAS-staðli 8.

10. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR***Opinber aðstoð — engin ákveðin tengsl við rekstrarhreyfingar***

TILVÍSANIR

- IAS-staðall 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*
- IAS-staðall 20, *færsla opinberra styrkja og upplýsingar um opinbera aðstoð.*

ÁLITAEFNI

- 1 Í sumum löndum kann opinberri aðstoð til eininga að vera ætlað að hvetja til eða styrkja til langs tíma litið atvinnustarfsemi annaðhvort á tilteknum svæðum eða í tilteknum atvinnugreinum. Skilyrði fyrir því að fá slíka aðstoð þurfa ekki að vera sérstaklega tengd rekstrarhreyfingum einingarinnar. Dæmi um slíka aðstoð er yfirfærsla verðmæta frá hinu opinbera til eininga sem:
 - a) starfa í tiltekinni atvinnugrein,
 - b) halda áfram rekstri í atvinnugreinum, sem hafa nýlega verið einkavæddar, eða
 - c) hefja eða halda áfram að reka viðskipti sín á vanþróuðum svæðum.
- 2 Álitaefnið er hvort slík opinber aðstoð er „opinber styrkur“ innan gildissviðs IAS-staðals 20 og skuli því skráð í samræmi við þann staðal.

ALMENNT SAMKOMULAG

- 3 Opinber aðstoð til eininga uppfyllir skilgreininguna á opinberum styrk í IAS-staðli 20 jafnvel þó að engin skilyrði tengist sérstaklega rekstrarhreyfingum einingarinnar önnur en krafan um að reksturinn sé á tilteknu svæði eða í tiltekinni atvinnugrein. Slíkir styrkir skulu því ekki færðir beint á eigið fé.

DAGSETNING ALMENNIS SAMKOMULAGS

Janúar 1998.

GILDISTÖKUDAGUR

Þessi túlkun tekur gildi hinn 1. ágúst 1998. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt IAS-staðli 8.

12. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR*Samstæðureikningsskil— rekstrareiningar um sérverkefni*

TILVÍSANIR

- IAS-staðall 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*
- IAS-staðall 19, *starfskjör*
- IAS-staðall 27, *samstæðureikningsskil og aðgreind reikningsskil*
- IAS-staðall 32, *fjármálagerningar: framsetning*
- IFRS-staðall 2, *eignarhlutatengdar greiðslur*

ÁLITAEFNI

- 1 Stofna má rekstrareiningu til að ná þröngu og vel skilgreindu markmiði (t.d. koma í framkvæmd leigusamningi, rannsóknar- og þróunarstarfsemi eða verðbréfun fjáreigna). Slík rekstrareining um sérverkefni (SPE) getur verið í formi hlutafélags, fjárvörslusjóðs, sameignarfélags eða einstaklingsfyrirtækis. Rekstrareiningar um sérverkefni eru oft stofnaðar samkvæmt lagalegu fyrirkomulagi sem setur ströng og stundum varanleg takmörk á ákvörðunarvald stjórnar, fjárvörsluadila eða framkvæmdastjórnar þeirra um starfsemi rekstrareininga um sérverkefni. Í þessum ákvæðum er oft tilgreint að ekki megi annar breyta stefnu starfsemi rekstrareiningar um sérverkefni en hugsanlega stofnandi hennar eða ábyrgðaraðili (þ.e. þau starfa á svokallaðri „sjálfstýringu“).
- 2 Ábyrgðaraðilinn (eða einingin sem rekstrareiningin um sérverkefni var stofnuð um) yfirfærir oft eignir til rekstrareiningarinnar um sérverkefni, öðlast rétt til að nota eignir rekstrareiningarinnar um sérverkefni eða innir af hendi þjónustu við rekstrareininguna um sérverkefni meðan aðrir aðilar („fjármagnsveitendur“) fjármagna rekstrareininguna um sérverkefni. Eining, sem á viðskipti við rekstrareiningu um sérverkefni (oft stofnandi eða ábyrgðaraðili), kann að stjórna henni í reynd.
- 3 Gagnleg hlutdeild í rekstrareiningu um sérverkefni kann t.d. að vera í formi skuldagernings, eiginfjárgernings, þátttökuréttar, eftirstæðs hluta eða leigusamnings. Sum gagnleg hlutdeild getur einfaldlega veitt eigandanum fast eða skráð arðsemishlutfall meðan önnur veitir eigandanum réttindi eða aðgang að öðrum efnahagslegum ávinningi sem verður í framtíðinni af starfsemi rekstrareiningarinnar um sérverkefni. Í flestum tilvikum heldur stofnandi eða ábyrgðaraðili (eða einingin sem rekstrareiningin um sérverkefni var stofnuð um) umtalsverðri, gagnlegri hlutdeild í starfsemi rekstrareiningarinnar um sérverkefni jafnvel þó að hann eigi lítið eða ekkert af eigin fé hennar.
- 4 Í IAS-staðli 27 er gerð krafa um samstæðureikningsskil rekstrareininga sem eru undir stjórn einingarinnar sem reikningsskilin taka til. Í staðlinum eru þó ekki veittar nákvæmar leiðbeiningar um meðferð rekstrareininga um sérverkefni í samstæðureikningsskilum.
- 5 Álitaeftið er við hvaða aðstæður eining skal gera samstæðureikningsskil vegna rekstrareiningar um sérverkefni.
- 6 Túlkun þessi gildir ekki um eftirlaunakerfi eða önnur langtímarstarfskjarakerfi sem IAS-staðall 19 gildir um.
- 7 Yfirfærsla eigna frá einingu til rekstrareiningar um sérverkefni kann að uppfylla skilyrði um sölu hjá þeirri einingu. Jafnvel þótt yfirfærslan uppfylli ekki skilyrði um sölu kunna ákvæði IAS-staðals 27 og þessarar túlkunar að tákna að einingin skuli gera samstæðureikningsskil fyrir rekstrareininguna um sérverkefni. Þessi túlkun fjallar ekki um aðstæður þegar sölumæðferð á við um eininguna eða þegar afleiðingar slíkrar sölu eru felldar brott við gerð samstæðureikningsskila.

ALMENNT SAMKOMULAG

- 8 Samstæðureikningsskil vegna rekstrareiningar um sérverkefni skulu gerð þegar raunveruleg tengsl milli einingarinnar og rekstrareiningarinnar um sérverkefni gefa til kynna að rekstrareiningin um sérverkefni sé undir stjórn einingarinnar.
- 9 Þegar um er að ræða rekstrareiningu um sérverkefni geta yfirráð komið fram þegar starfsemi rekstrareiningarinnar um sérverkefni er ákvörðuð fyrir fram (starfar á „sjálfstýringu“) eða á annan hátt. Í 13. lið IAS-staðals 27 eru tilgreindar nokkrar aðstæður sem leiða til yfirráða, jafnvel í tilvikum þar sem eining fer með helming eða minna af atkvæðisrétti annarrar einingar. Á sama hátt geta yfirráð jafnvel verið fyrir hendi í tilvikum þar sem eining á lítið eða ekkert af eigin fé rekstrareiningarinnar um sérverkefni. Beiting hugtaksins yfirráð krefst í hverju tilviki mats með tilliti til allra viðkomandi þátta.

- 10 Auk aðstæðnanna, sem lýst er í 13. lið IAS-staðals 27, kunna t.d. eftirfarandi aðstæður að benda til tengsla þar sem eining hefur yfirráð yfir rekstrareiningu um sérverkefni og skal því semja samstæðureikningsskil vegna rekstrareiningarinnar um sérverkefni (viðbótarleiðbeiningar eru veittar í viðbæti við þessa túlkun):
- a) starfsemi rekstrareiningarinnar um sérverkefni er í reynd rekin fyrir hönd einingarinnar í samræmi við sérstakar viðskiptaþarfir hennar þannig að einingin hafi ávinning af rekstri rekstrareiningarinnar um sérverkefni,
 - b) einingin hefur í reynd ákvörðunarvald til að hafa meirihluta ávinnings af starfsemi rekstrareiningarinnar um sérverkefni eða hefur fengið öðrum í hendur þetta ákvörðunarvald með því að setja upp „sjálfstýringu“,
 - c) einingin hefur í reynd rétt til að öðlast meirihluta ávinnings rekstrareiningarinnar um sérverkefni og kann því að vera óvarin fyrir áhættu, sem fylgir starfsemi rekstrareiningarinnar um sérverkefni, eða
 - d) einingin heldur í reynd meirihluta eftirstæðrar áhættu eða eigendaáhættu vegna rekstrareiningarinnar um sérverkefni eða eigna hennar til að hafa ávinning af starfsemi hennar.

11 [Felldur brott]

DAGSETNING ALMENNIS SAMKOMULAGS

Júní 1998

GILDISTÖKUDAGUR

Þessi túlkun tekur gildi fyrir árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. júlí 1999 eða síðar. Hvatt er til þess að túlkuninni sé beitt fyrr. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt IAS-staðli 8.

Eining skal beita breytingunni í 6. lið vegna árlegra tímabila sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Ef eining beitir IFRS-staðli 2 að því er varðar fyrra tímabil tekur þessi breyting gildi fyrir það fyrra tímabil.

13. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR**Sameiginlegar rekstrareiningar — ópeningaleg framlög frá samrekstraraðilum**

TILVÍSANIR

- IAS-staðall 8, *reiknings-skilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*
- IAS-staðall 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*
- IAS-staðall 18, *reglulegar tekjur*
- IAS-staðall 31, *hlutdeild í samrekstri*

ÁLITAEFNI

- 1 Í 48. lið IAS-staðals 31 er bæði vísað til framlaga og sölu milli samrekstraraðila og samrekstrar á eftirfarandi hátt: „Þegar samrekstraraðili leggur fram eða selur eignir til samrekstrar skal færsla hluta ágóða eða taps af viðskiptunum endurspeglar efni viðskiptanna.“ Auk þess segir í 24. lið IAS-staðals 31 að „sameiginleg rekstrareining er samrekstur sem felur í sér stofnun hlutafélags, sameignarfélags eða annarrar rekstrareiningar sem hver samrekstraraðili á hlutdeild í.“ Ekki eru til nákvæmar leiðbeiningar um færslu hagnaðar og taps sem verður vegna framlaga á ópeningalegum eignum til sameiginlegra rekstrareininga.
- 2 Framlög til sameiginlegra rekstrareininga eru yfirfærslur eigna frá samrekstraraðilum í skiptum fyrir eignarhlutdeild í sameiginlegu rekstrareiningunni. Slik framlög geta verið með ýmsu móti. Samrekstraraðilarnir geta greitt framlög samtímis annaðhvort við stofnun sameiginlegrar rekstrareiningarinnar eða síðar. Endurgjaldið, sem samrekstraraðilinn eða samrekstraraðilarnir fá í skiptum fyrir eignir, sem eru lagðar til sameiginlegrar rekstrareiningar, getur einnig falið í handbæru fé eða annars konar endurgjaldi sem ekki er háð framtíðarsjóðstreymi sameiginlegrar rekstrareiningarinnar („viðbótarendurgjald“).
- 3 Álitaefnin eru:
 - a) hvenær samrekstraraðili skuli færa í rekstrarreikning viðeigandi hluta hagnaðar eða taps sem verður vegna framlags á ópeningalegri eign til sameiginlegrar rekstrareiningar í skiptum fyrir eignarhlutdeild,
 - b) hvernig samrekstraraðili skuli skrá viðbótarendurgjald og
 - c) hvernig setja skuli fram óinnleystar, óreglulegar tekjur og tap í samstæðureikningsskilum samrekstraraðilans.
- 4 Þessi túlkun fjallar um færslu samrekstraraðila á ópeningalegum framlögum til sameiginlegrar rekstrareiningar í skiptum fyrir eignarhlutdeild í sameiginlegu rekstrareiningunni sem er annaðhvort skráð samkvæmt hlutdeildaraðferðinni eða samkvæmt hlutfallslegum samstæðureikningsskilum.

ALMENNT SAMKOMULAG

- 5 Þegar ákvæðum 48. liðar í IAS-staðli 31 er beitt á ópeningaleg framlög til sameiginlegrar rekstrareiningar í skiptum fyrir eignarhlutdeild í sameiginlegu rekstrareiningunni skal samrekstraraðili færa í rekstrarreikning fyrir það tímabil þann hluta hagnaðar eða taps sem rekja má til eignarhlutdeildar hinna samrekstraraðilanna nema þegar:
 - a) veruleg áhætta og umbun, sem fylgir eignarhaldi þeirra ópeningalegu eigna sem lagðar eru fram, hefur ekki verið yfirfærð á sameiginlegu rekstrareininguna, eða
 - b) ekki er unnt að mæla með áreiðanlegum hætti hagnaðinn eða tapið af ópeningalegum framlögum, eða
 - c) framlagsviðskiptin eru ekki viðskiptalegs eðlis eins og því hugtaki er lýst í IAS-staðli 16.

Ef einhver undantekninganna í a-, b- eða c-lið á við skal hagnaðurinn eða tapið teljast óinnleyst og er því ekki fært í rekstrarreikning nema ákvæði 6. liðar eigi einnig við.

- 6 Ef samrekstraraðili fær peningalegar eða ópeningalegar eignir auk eignarhlutdeildar í sameiginlegri rekstrareiningu, skal samrekstraraðili færa í rekstrarreikning viðeigandi hluta þess hagnaðar eða taps sem verður af viðskiptunum.

- 7 Óinnleystur hagnaður eða tap af ópeningalegum eignum, sem lagðar eru fram til sameiginlegrar rekstrareiningar, skal felldur niður á móti undirliggjandi eignum samkvæmt hlutfallslegum samstæðureikningskilum eða á móti fjárfestingunni samkvæmt hlutdeildaraðferðinni. Þennan óinnleysta hagnað eða tap skal ekki setja fram sem frestaðan hagnað eða tap í efnahagsreikningi samstæðunnar hjá samrekstraraðilanum.

8-13 [Á ekki við um túlkanir einar og sér]

DAGSETNING ALMENNIS SAMKOMULAGS

Júní 1998

GILDISTÖKUDAGUR

Þessi túlkun tekur gildi fyrir árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1999 eða síðar. Hvatt er til þess að túlkuninni sé beitt fyrir. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt IAS-staðli 8.

- 14 Breytingum í færslu ópeningalegra framlagsviðskipta, sem tilgreindar eru í 5. lið, skal beitt framvirkt á viðskipti í framtíðinni.
- 15 Eining skal beita breytingum á þessari túlkun, sem gerðar eru með IAS-staðli 16, á árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2005 eða síðar. Ef eining beitir þeim staðli að því er varðar fyrra tímabil skal hún einnig beita þessum breytingum á það fyrra tímabil.

15. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR***Rekstrarleiga — hvata***

TILVÍSANIR

- IAS-staðall 1, *framsetning reikningsskila* (endurskoðaður 2003)
- IAS-staðall 8, *reikningsskilaáðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*
- IAS-staðall 17, *leigusamningar* (endurskoðaður 2003)

ÁLITAEFNI

- 1 Þegar samið er um nýjan rekstrarleigusamning eða endurnýjun slíks samnings getur leigusali veitt leigutaka hvata til að hann gangi að samningnum. Dæmi um slíka hvata eru greiðsla í handbæru fé til leigutaka eða endurgreiðsla eða leigusali tekur á sig kostnað leigutaka (s.s. kostnaður við að koma sér fyrir á nýjum stað, endurbætur leigðra eigna og kostnaður í tengslum við leiguskuldbindingu leigutakans sem þegar er fyrir hendi). Einnig getur verið samið um að engin eða lækkuð leiga sé innheimt fyrir fyrstu tímabil leigutímans.
- 2 Álitaefnið er hvernig færa skal hvata vegna rekstrarleigu í reikningsskil bæði leigutaka og leigusala.

ALMENNT SAMKOMULAG

- 3 Alla hvata vegna samnings um nýjan eða endurnýjaðan rekstrarleigusamning skal færa sem óaðskiljanlegan hluta hreins endurgjalds sem samið hefur verið um fyrir notkun leigðu eignarinnar, án tillits til þess hvers eðlis hvatinn er eða form greiðslnanna eða tímasetning þeirra.
- 4 Leigusali skal færa heildarkostnað vegna hvata sem lækkun á leigutekjum á leigusamningstímanum samkvæmt línulegri aðferð nema önnur kerfisbundin aðferð endurspegli tímamynstur minnkandi ávinnings af leigðu eigninni.
- 5 Leigutaki skal færa heildarávinning af hvötum sem lækkun á leigukostnaði á leigusamningstímanum samkvæmt línulegri aðferð nema önnur kerfisbundin aðferð endurspegli tímamynstur ávinnings leigutaka af notkun leigðu eignarinnar.
- 6 Kostnað, sem leigutaki stofnar til, þ.m.t. kostnaður í tengslum við leiguskuldbindingu sem þegar er fyrir hendi (t.d. kostnaður við samningslit, kostnaður við að koma sér fyrir á nýjum stað eða endurbætur leigðra eigna), skal leigutaki skrá í samræmi við staðla sem eiga við slíkan kostnað, þ.m.t. kostnaður sem er í reynd endurgreiddur með samkomulagi um hvata.

DAGSETNING ALMENNIS SAMKOMULAGS

Júní 1998

GILDISTÖKUDAGUR

Þessi túlkun tekur gildi fyrir leigusamningstíma sem hefjast 1. janúar 1999 eða síðar.

21. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR*Tekjuskattar — endurheimt endurmetinna, óafskrifanlegra eigna*

TILVÍSANIR

- IAS-staðall 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*
- IAS-staðall 12, *tekjuskattar*
- IAS-staðall 16, *varanlegir rekstrarfjármunir* (endurskoðaður 2003).
- IAS-staðall 40, *fjárfestingareignir* (endurskoðaður 2003)

ÁLITAEFNI

- 1 Samkvæmt 51. lið í IAS-staðli 12 skal mat á frestuðum skattskuldum og skattinneignum endurspegla þau skattalegu áhrif sem leiðir af því með hvaða hætti eining væntir þess, við dagsetningu efnahagsreiknings, að endurheimta eða greiða bókfært verð þeirra eigna og skulda sem leiðir til tímabundins mismunar.
- 2 Í 20. lið í IAS-staðli 12 er tekið fram að endurmat eignar hafi ekki alltaf áhrif á skattskyldan hagnað (skattalegt tap) á tímabilinu þegar endurmatið fer fram og verið geti að endurmatið leiði ekki til þess að skattstofn eignarinnar sé leiðréttur. Ef endurheimt, bókfært verð í framtíðinni verður skattskyld er allur mismunur á bókfærðu verði endurmetnu eignarinnar og skattstofn hennar tímabundinn mismunur og leiðir til frestaðrar skattskuldbindingar eða skattinneignar.
- 3 Álitaefnið er hvernig túlka skal hugtakið „endurheimt“ í tengslum við eign sem er ekki afskrifuð (óafskrifanleg eign) og er endurmetin í samræmi við 31. lið í IAS-staðli 16.
- 4 Þessi túlkun gildir einnig um fjárfestingareignir sem eru bókfærðar miðað við endurmetnar fjárhæðir skv. 33. lið í IAS-staðli 40 en væru taldar óafskrifanlegar ef IAS-staðli 16 væri beitt.

ALMENNT SAMKOMULAG

- 5 Frestuð skattskuldbinding eða skattinneign, sem verður til vegna endurmats óafskrifanlegrar eignar í samræmi við 31. lið í IAS-staðli 16, skal metin á grundvelli þeirra skattalegu afleiðinga sem myndu fylgja endurheimt bókfærðs verðs þeirrar eignar með sölu, óháð því á hvaða grundvelli mat á bókfærðu verði eignarinnar var unnið. Þess vegna skal beita fyrra skatthlutfallinu við mat á frestaðri skattskuldbindingu eða skattinneign í tengslum við óafskrifanlega eign ef skatthlutfall af skattskyldri fjárhæð, sem myndast við sölu eignar, er samkvæmt skattalögum annað en skatthlutfall af skattskyldri fjárhæð sem verður til við notkun eignarinnar.

DAGSETNING ALMENNIS SAMKOMULAGS

Ágúst 1999

GILDISTÖKUDAGUR

Þetta almenna samkomulag tekur gildi hinn 15. júlí 2000. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum í samræmi við IAS-staðli 8.

25. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR*Tekjuskattar — breytingar á skattalegri stöðu einingar eða hluthafa hennar*

TILVÍSANIR

- IAS-staðall 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*
- IAS-staðall 12, *tekjuskattar*

ÁLITAEFNI

- 1 Breyting á skattalegri stöðu einingar eða hluthafa hennar getur haft þær afleiðingar fyrir einingu að skattskuldir eða skattinneignir hennar hækki eða lækki. Þetta getur t.d. gerst við opinbera skráningu eiginfjárgerninga eða við endurskipulagningu eigin fjár einingar. Þetta getur líka gerst við flutning ráðandi hluthafa til útlanda. Slikur atburður getur leitt til þess að eining kann að vera skattlögð með öðrum hætti, hún kann t.d. að öðlast eða tapa skattaívilnunum eða að skatthlutfall verði annað í framtíðinni.
- 2 Breyting á skattalegri stöðu einingar eða hluthafa hennar kann þegar að hafa áhrif á skammtímaskattskuldir eða skammtímaskattinneignir einingar. Við breytinguna kunna líka frestaðar skattskuldir og skattinneignir, sem einingin hefur fært, að hækka eða lækka eftir því hver skattalegu áhrifin verða af breyttri, skattalegri stöðu þegar bókfært verð eigna og skulda einingarinnar er endurheimt eða greitt.
- 3 Álitaeftnið er hvornig eining skal gera grein fyrir skattalegum afleiðingum breytingar á skattalegri stöðu sinni eða hluthafa sinna.

ALMENNT SAMKOMULAG

- 4 Breyting á skattalegri stöðu einingar eða hluthafa hennar leiðir ekki til hækkunar eða lækkunar á fjárhæðum sem eru færðar beint á eigið fé. Skattalegar afleiðingar til skamms tíma og frestaðar, skattalegar afleiðingar af breytingu á skattalegri stöðu skulu innifaldar í hagnaði eða tapi á tímabilinu nema afleiðingarnar tengist viðskiptum og atburðum sem leiða til beinnar hækkunar eða lækkunar á þeirri fjárhæð eigin fjár sem er færð á sama eða öðru tímabili. Þær skattalegu afleiðingar, sem tengjast breytingum á þeirri fjárhæð eigin fjár sem færð er á sama eða öðru tímabili (ekki taldar til hagnaðar eða taps), skulu færðar sem hækkun eða lækkun beint á eigið fé.

DAGSETNING ALMENNIS SAMKOMULAGS

Ágúst 1999

GILDISTÖKUDAGUR

Þetta almenna samkomulag tekur gildi hinn 15. júlí 2000. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum í samræmi við IAS-staðli 8.

27. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR*Mat á inntaki viðskipta þegar um leigusamning er að ræða í lagalegum skilningi*

TILVÍSANIR

- IAS-staðall 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*
- IAS-staðall 11, *verksamningar*
- IAS-staðall 17, *leigusamningar* (endurskoðaður 2003)
- IAS-staðall 18, *reglulegar tekjur*
- IAS-staðall 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*
- IAS-staðall 39, *fjármálagerningar: færsla og mat* (endurskoðaður 2003)
- IFRS-staðall 4, *vátryggingasamningar*

ÁLITAEFNI

- 1 Eining getur átt ein viðskipti eða röð skipulagðra viðskipta (samkomulag) við óskyldan aðila (fjárfesti), einn eða fleiri, sem fela í sér leigusamninga í lagalegum skilningi. Eining getur t.d. leigt fjárfesti eignir og endurleigt sömu eignir eða, ef hún kys frekar, selt eignir lögum samkvæmt og endurleigt sömu eignir. Formið á hverju samkomulagi, skilmálar þess og skilyrði geta verið afar breytileg. Í dæminu um leigu og endurleigu kann samkomulagið að miða að því að fjárfestirinn fái skattaávilnun, sem einingin fær hlut í sem þóknun, en hún afsalar sér samt sem áður ekki afnotaréttinum af eigninni.
- 2 Þegar fyrirkomulag við fjárfesti felur í sér leigusamning í lagalegum skilningi eru álitaefnin þessi:
 - a) hvernig ákvarða eigi hvort röð viðskipta er tengd og skuli skráð sem ein viðskipti,
 - b) hvort samkomulagið falli að skilgreiningu á leigusamningi samkvæmt IAS-staðli 17 og, ef ekki,
 - i. hvort sérstakur fjárfestingarreikningur og leigugreiðsluskuldbindingar, sem kunna að vera fyrir hendi, flokkist undir eignir og skuldir einingarinnar (t.d. má skoða dæmið í a-lið liðar A2. í viðbæti A),
 - ii. hvernig einingin skuli skrá aðrar skuldbindingar, sem leiða af samkomulaginu, og
 - iii. hvernig einingin skuli skrá þóknun, sem hún kann að fá frá fjárfesti.

ALMENNT SAMKOMULAG

- 3 Röð viðskipta, sem felur í sér leigusamning í lagalegum skilningi, telst vera tengd viðskipti og skal skrá sem ein viðskipti þegar ekki er hægt að skilja efnahagsleg heildaráhrif þeirra án tilvísunar til viðskiptanna í heild. Þetta á t.d. við þegar röð viðskipta er nátengd, samið er um þau eins og ein viðskipti og þau eiga sér stað samtímis eða í samfellu. (Skýringardæmi um beitingu þessarar túlkunar er að finna í viðbæti A.)
- 4 Reikningshaldið skal endurspeglar inntak samkomulagsins. Meta skal alla þætti og ályktanir vegna samkomulags til að ákvarða inntak þess með áherslu á þætti og ályktanir, sem draga má, sem hafa efnahagsleg áhrif.
- 5 IAS-staðall 17 á við þegar í inntak samkomulags felst flutningur afnotaréttar eignar á umsömdu tímabili. Vísendingar, sem hver um sig sýnir að inntak samkomulags geti ekki falið í sér leigusamning samkvæmt IAS-staðli 17, eru (útskýringar á beitingu þessarar túlkunar er að finna í viðbæti B):
 - a) eining heldur allri áhættu og umbun, sem fylgir eignarhaldi viðkomandi eignar, og nýtur í meginatriðum sama réttar á notkun hennar og fyrir samkomulagið,

- b) höfuðástæðan fyrir samkomulaginu er að ná fram sérstökum, skattalegum áhrifum en flytja samt sem áður ekki afnotaréttinn af eigninni, og
- c) valréttur er innifalinn samkvæmt skilmálum sem gerir nýtingu hans nær vísa (t.d. söluréttur sem er nýtanlegur við verði sem er nægilega miklu hærra en vænt gangvirði þegar hann verður nýtanlegur).
- 6 Skilgreiningunum og leiðbeiningunum í 49. til 64. lið rammans skal beita við ákvörðun um hvort efni sérstakra fjárfestingarreikninga og leigugreiðsluskuldbindinga, sem kunna að vera fyrir hendi, endurspegli eignir og skuldir einingarinnar. Vísendingar, sem sýna sameiginlega að efni sérstakra fjárfestingarreikninga og leigugreiðsluskuldbindinga uppfylli ekki skilgreiningu á eign og skuld og einingin skuli ekki færa, eru m.a. eftirfarandi:
- a) einingin hefur ekki yfirráð yfir fjárfestingarreikningnum til að framfylgja eigin markmiðum og er ekki skuldbundin til að greiða leiguna. Þetta á t.d. við þegar fyrirframgreidd fjárhæð er lögð inn á sérstakan fjárfestingarreikning til að vernda fjárfestinn og hana má aðeins nota til að greiða fjárfestinum, fjárfestirinn samþykkir að leigugreiðsluskuldbindingarnar eigi að greiða úr sjóðum á fjárfestingarreikningnum og einingin er ófær um að stöðva greiðslur til fjárfestisins af fjárfestingarreikningnum,
- b) afar ólíklegt er að einingin endurgreiði alla fjárhæðina af þóknun, sem hún fær frá fjárfesti, og hugsanlega einhverja viðbótarfjárhæð eða afar ólíklegt er að hún greiði fjárhæð vegna annarra skuldbindinga (t.d. ábyrgðar) ef þóknun hefur ekki fengist greidd. Afar ólíklegt er t.d. að einingin inni af hendi greiðslu þegar skilmálar samkomulagsins kveða á um að fyrirframgreidd fjárhæð skuli fjárfest í áhættulausum eignum sem vænst er að myndi nægilegt sjóðstreymi til að standa undir skuldbindingum um leigugreiðslur og
- c) að undanskildu upphaflega sjóðstreyminu, þegar samkomulagið tók gildi, er leigan eina sjóðstreymið sem vænst er samkvæmt samkomulaginu, og eru það einvörðungu greiðslur úr sérstaka fjárfestingarreikningnum sem var stofnaður með upphaflega sjóðstreyminu.
- 7 Aðrar skuldbindingar samkomulags, þ.m.t. veittar ábyrgðir og skuldbindingar sem stofnað er til vegna uppsagnar fyrir lok samningstímans, skal skrá samkvæmt IAS-staðli 37, IAS-staðli 39 eða IFRS-staðli 4 eftir því sem við á samkvæmt skilmálunum.
- 8 Við ákvörðun um, hvenær þóknun skal færð sem tekjur, sem eining kann að afla, skulu málavextir og aðstæður hvers samkomulags fullnægja skilyrðunum í 20. lið IAS-staðals 18. Kanna skal þætti eins og þá hvort einingin hafi áframhaldandi verkefni í mynd verulegra, árangurstengdra framtíðarskuldbindinga sem hún þarf að standa við til að afla þóknunarinnar, hvort um er að ræða viðvarandi áhættuþætti, skilmála samkomulags um ábyrgð, ef við á, og hættu á að endurgreiða þurfi þóknunina. Vísendingar, sem hver um sig sýnir að ekki eigi við að færa alla þóknunina sem tekjur við móttöku, ef hún er greidd í upphafi samkomulagsins, eru:
- a) skuldbindingar um annaðhvort að sinna tiltekinni, mikilvægri starfsemi eða sinna henni ekki eru skilyrði fyrir því að afla þóknunar og af þeim sökum er gerð lagalega bindandi samkomulags ekki mikilvægasta framkvæmdin sem samkomulagið krefst,
- b) takmarkanir eru á notkun viðkomandi eignar sem í framkvæmd takmarka og breyta verulega getu einingarinnar til að nota (t.d. eyða, selja eða veðsetja) eignina,
- c) endurgreiðsla á hluta þóknunarinnar ásamt hugsanlegri viðbótarfjárhæð er ekki ósennileg. Þetta getur til dæmis gerst þegar:
- i. viðkomandi eign er ekki sérhæfð eign sem einingin þarf á að halda í rekstrinum og því er möguleiki á því að einingin greiði fjárhæð til að segja samkomulaginu upp fyrir tímann eða
- ii. einingunni er samkvæmt skilmálum samkomulagsins skylt, eða hún hefur til þess nokkurt eða fullt frelsi, að fjárfesta fyrirframgreidda fjárhæð í eignum sem hafa í för með sér meira en óverulega, fjárhagslega áhættu (t.d. gengis-, vaxta- eða lánsfjárhættu). Í því tilviki er ekki ósennilegt að hætta sé á að fjárfestingarvirðið nægi ekki til að uppfylla leiguskuldbindingarnar, og þess vegna er hugsanlegt að einingunni geti verið skylt að greiða einhverja fjárhæð.
- 9 Setja skal þóknunina fram í rekstrarreikningi eftir efnahagslegu efni hennar og eðli.

UPPLÝSINGAGJÖF

- 10 Kanna skal alla þætti að því er varðar inntak samkomulags, sem er ekki leigusamningur samkvæmt IAS-staðli 17, þegar ákvarða skal hvaða upplýsingar eru nauðsynlegar til að skilja samkomulagið og þá reikningshaldslegu meðferð sem var beitt. Eining skal greina frá eftirfarandi á öllum tímabilum þegar samkomulag er í gildi:
- a) lýsingu á samkomulaginu, þ.m.t.:
 - i. viðkomandi eign og allar takmarkanir á notkun hennar,
 - ii. gildistími og aðrir skilmálar samkomulagsins sem skipta máli,
 - iii. viðskiptin sem eru innbyrðis tengd, þ.m.t. allir valréttarsamningar, og
 - b) reikningshaldslegri meðferð sem er beitt á móttekna þóknun, fjárhæðinni sem er færð sem tekjur á tímabilinu og liðnum í rekstrarreikningi sem hún er hluti af.
- 11 Upplýsingarnar, sem gerð er krafa um í samræmi við 10. lið þessarar túlkunar, skulu veittar fyrir hvert samkomulag fyrir sig eða í heild fyrir hvern samkomulagsflokk. Hér á flokkur við fleiri en eitt samkomulag þar sem viðkomandi eignir eru svipaðs eðlis (t.d. orkuver).

DAGSETNING ALMENNIS SAMKOMULAGS

Febrúar 2000.

GILDISTÖKUDAGUR

Þessi túlkun tekur gildi hinn 31. desember 2001. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum í samræmi við IAS-staðal 8.

29. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR*Upplýsingagjöf — samningar um þjónustuívilnun*

TILVÍSANIR

- IAS-staðall 1, *framsetning reikningsskila* (endurskoðaður 2003)
- IAS-staðall 16, *varanlegir rekstrarfjármunir* (endurskoðaður 2003).
- IAS-staðall 17, *leigusamningar* (endurskoðaður 2003)
- IAS-staðall 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*
- IAS-staðall 38, *óefnislegar eignir* (endurskoðaður 2004)

ÁLITAEFNI

- 1 Eining (ívilnunaðilinn) getur gert samning við aðra einingu (ívilnunarveitanda) um að veita þjónustu sem veitir almenningi aðgang að mikilvægri, efnahagslegri og félagslegri aðstöðu. Ívilnunarveitandi getur verið eining í opinbera geiranum eða einkageiranum og einnig opinber stofnun. Dæmi um samninga um þjónustuívilnun eru m.a. þeir sem snerta aðstöðu til vatnshreinsunar og vatnsveitu, hraðbrautir, bílastæði, göng, brýr, flugvelli og fjarskiptakerfi. Dæmi um samninga, sem ekki eru samningar um þjónustuívilnun, eru m.a. þegar eining útvistar rekstur innri þjónustu (t.d. mötuneyti fyrir starfsmenn, viðhald bygginga og starfsemi, tengd reikningshaldi og upplýsingatækni).
- 2 Samningur um þjónustuívilnun felur yfirleitt í sér að ívilnunarveitandinn selur ívilnunaðilanum í hendur eftirfarandi ívilnanir í þann tíma sem ívilnanirnar ná til:
 - a) rétt til að veita þjónustu sem veitir almenningi aðgang að mikilvægri, efnahagslegri og félagslegri aðstöðu, og
 - b) rétt, í sumum tilvikum, til að nota tilgreindar, efnislegar eignir, óefnislegar eignir eða fjáreignir,í skiptum fyrir það að ívilnunaðilinn:
 - c) skuldbindur sig til að veita þjónustu í samræmi við tiltekin skilyrði og skilmála á ívilnunartímabilinu og
 - d) skuldbindur sig, ef við á, til að afhenda við lok ívilnunartímabilsins þau réttindi sem hann fékk í upphafi ívilnunartímabilsins og/eða fékk meðan á ívilnunartímabilinu stóð.
- 3 Sameiginlegt einkenni allra samninga um þjónustuívilnun er að ívilnunaðilinn fær í hendur rétt og stofnar til skuldbindingar til að veita opinbera þjónustu.
- 4 Álitaefnið er hvaða upplýsingar skulu koma fram í skýringum við reikningsskil frá ívilnunaðila og ívilnunarveitanda.
- 5 Tilteknir þættir og upplýsingar, sem tengjast sumum samningum um þjónustuívilnun, hafa þegar verið tekin til umfjöllunar í þeim alþjóðlegu reikningsskilastöðlum sem eru fyrir hendi (t.d. gildir IAS-staðall 16 um kaup á varanlegum rekstrarfjármunum, IAS-staðall 17 gildir um leigusamninga á eignum og IAS-staðall 38 gildir um kaup á óefnislegum eignum). Samningur um þjónustuívilnun getur þó falið í sér óuppfyllta samninga sem ekki eru teknir til umfjöllunar í alþjóðlegu reikningsskilastöðlunum, nema að samningarnir séu íþyngjandi en í slíkum tilvikum gildir IAS-staðall 37. Af þessum sökum fjallar þessi túlkun um viðbótarupplýsingar um samninga um þjónustuívilnun.

ALMENNT SAMKOMULAG

- 6 Taka skal til greina alla þætti samnings um þjónustuívilnun þegar ákvörðun er tekin um hvaða upplýsingar sé rétt að tilgreina í skýringum. Ívilnunaðili og ívilnunarveitandi skulu veita upplýsingar um eftirfarandi á hverju tímabili:
 - a) lýsingu á samningnum,
 - b) mikilvæg skilyrði í samningnum sem geta haft áhrif á fjárhæð, tímasetningu og vissu sjóðstreymis í framtíðinni (t.d. tímabil ívilnunar, dagsetningar endurverðlagningar og á hvaða grunni endurverðlagningin eða endurnýjun samnings er ákvörðuð),

- c) eðli og umfang (t.d. magn, tímabil eða fjárhæð eftir því sem við á):
- i. réttinda til að nota tilgreindar eignir,
 - ii. skuldbindinga til að veita þjónustu eða réttinda til að vænta þess að þjónusta sé veitt,
 - iii. skuldbindinga til að eignast eða smíða hluti, sem teljast til varanlegra rekstrarfjármuna,
 - iv. skuldbindinga til að afhenda tilgreindar eignir við lok ívilnunartímabils eða réttinda til móttöku slíkra eigna,
 - v. valkosta varðandi endurnýjun og uppsögn og
 - vi. annarra réttinda og skuldbindinga (t.d. meiri háttar endurbætur) og
- d) breytinga sem verða á samningnum á tímabilinu.
7. Upplýsingar, sem gerð er krafa um í samræmi við 6. lið þessarar túlkunar, skulu veittar fyrir hvern samning um þjónustuívilnun fyrir sig eða í heild fyrir hvern samningsflokk um þjónustuívilnun. Flokkur er safn samninga um þjónustuívilnun sem felur í sér þjónustu sem er sviðuð í eðli sínu (t.d. innheimta vegatolla og fjarskipta- og vatnshreinsunarþjónusta).

DAGSETNING ALMENNIS SAMKOMULAGS

Mái 2001

GILDISTÖKUDAGUR

Þessi túlkun tekur gildi hinn 31. desember 2001.

31. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR***Reglulegar tekjur — vöruskipti í tengslum við auglýsingaþjónustu***

TILVÍSANIR

- IAS-staðall 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*
- IAS-staðall 18, *reglulegar tekjur*

ÁLITAEFNI

- 1 Eining (seljandi) getur átt í vöruskiptum þar sem hún veitir auglýsingaþjónustu í skiptum fyrir auglýsingaþjónustu sem viðskiptamaður (viðskiptamaður) þess veitir henni. Auglýsingarnar geta birst á Netinu eða auglýsingaskiltum, verið sendar út í sjónvarpi eða útvarpi, í blöðum og tímaritum eða öðrum miðlum.
- 2 Í sumum tilvikum fara ekki fram nein skipti á handbæru fé eða öðru endurgjaldi á milli eininganna. Í öðrum tilvikum fara einnig fram skipti á jafnháum eða álíka háum fjárhæðum í handbæru fé eða öðru endurgjaldi.
- 3 Seljandi, sem veitir auglýsingaþjónustu sem hluta af reglulegri starfsemi, færir reglulegar tekjur, samkvæmt IAS-staðli 18, af vöruskiptum í tengslum við auglýsingar þegar skilyrðin eru m.a. að þjónustan, sem skipti fara fram á, er ólík (12. liður IAS-staðals 18) og unnt er að meta fjárhæð teknanna með áreiðanlegum hætti (a-liður 20. liðar IAS-staðals 18). Þessi túlkun gildir aðeins um skipti á ólíkri auglýsingaþjónustu. Skipti á svipaðri auglýsingaþjónustu eru ekki viðskipti sem mynda tekjur samkvæmt IAS-staðli 18.
- 4 Álitafnið er við hvaða aðstæður seljandi getur metið með áreiðanlegum hætti reglulegar tekjur, miðað við gangvirði auglýsingaþjónustu sem er þegin eða veitt í vöruskiptum.

ALMENNT SAMKOMULAG

- 5 Reglulegar tekjur af vöruskiptum í tengslum við auglýsingar er ekki unnt að meta með áreiðanlegum hætti, miðað við gangvirði auglýsingaþjónustu sem er þegin. Seljandi getur þó með áreiðanlegum hætti metið reglulegar tekjur, miðað við gangvirði auglýsingaþjónustunnar sem hann veitir í vöruskiptum með því að vísa aðeins til viðskipta sem eru ekki vöruskipti og:
 - a) eru í tengslum við svipaðar auglýsingar og eru í vöruskiptunum,
 - b) eru tíð,
 - c) eru stærstur hluti viðskipta og fjárhæðar í samanburði við öll viðskipti í því skyni að veita auglýsingaþjónustu, sem er lík auglýsingaþjónustunni í vöruskiptunum,
 - d) fela í sér endurgjald í handbæru fé og/eða öðru formi (t.d. markaðsverðbréf, opningalegar eignir og aðra þjónustu) á gangvirði, sem er unnt að meta á áreiðanlegan hátt, og
 - e) snerta ekki sama mótaðila og í vöruskiptunum.

DAGSETNING ALMENNIS SAMKOMULAGS

Maí 2001

GILDISTÖKUDAGUR

Þessi túlkun tekur gildi hinn 31. desember 2001. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum í samræmi við IAS-staðli 8.

32. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR*Óefnislegar eignir — kostnaður við vefsetur*

TILVÍSANIR

- IAS-staðall 1, *framsetning reikningsskila* (endurskoðaður 2003)
- IAS-staðall 2, *birgðir* (endurskoðaður 2003)
- IAS-staðall 11, *verksamningar*
- IAS-staðall 16, *varanlegir rekstrarfjármunir* (endurskoðaður 2003).
- IAS-staðall 17, *leigusamningar* (endurskoðaður 2003)
- IAS-staðall 36, *virðisrýrnun eigna* (endurskoðaður 2004)
- IAS-staðall 38, *óefnislegar eignir* (endurskoðaður 2004)
- IFRS-staðall 3, *sameining fyrirtækja*

ÁLITAEFNI

- 1 Eining kann að stofna til útgjalda innan einingar við þróun og rekstur eigin vefseturs fyrir notendur innan hennar eða utan. Vefsetur, sem er hannað fyrir notendur utan einingarinnar, má nota í ýmsum tilgangi eins og til að kynna og auglýsa framleiðsluvörur og þjónustu einingarinnar, veita rafræna þjónustu og selja framleiðsluvörur og þjónustu. Vefsetur, sem er hannað fyrir notendur innan einingarinnar, getur verið notað til að geyma stefnu einingarinnar og upplýsingar um viðskiptamenn og til að leita að viðeigandi upplýsingum.
- 2 Stigum í þróun vefsetursins má lýsa á eftirfarandi hátt:
 - a) áætlanagerð — m.a. hagkvæmniathuganir, skilgreining markmiða og þarfa, mat á öðrum kostum og val á möguleikum,
 - b) þróun hugbúnaðarkerfis og grunnkerfis — m.a. útvegum lénsheitis, kaup og þróun vélbúnaðar og stýrikerfis, uppsetning fullþróaðra hugbúnaðarkerfa og álagsprófun,
 - c) grafísk hönnun — m.a. útlitshönnun vefsíðna,
 - d) þróun efnisinnihalds — m.a. að skapa, kaupa, undirbúa og hlaða upplýsingum inn á vefsetrið áður en þróun þess lýkur, annaðhvort sem texta eða á myndrænu formi. Þessar upplýsingar eru annaðhvort geymdar í sérstökum gagnagrunnum, sem eru samþættir (eða aðgengilegir frá) vefsetrinu, eða forritaðar beint inn á vefsíðurnar.
- 3 Þegar þróun vefsetursins lýkur hefst rekstrarstigið. Á því stigi viðheldur einingin og endurbætir hugbúnaðarkerfi, grunnkerfi, grafíska hönnun og efnisinnihald vefsetursins.
- 4 Við skráningu útgjalda innan einingarinnar vegna þróunar og rekstrar á eigin vef einingarinnar fyrir aðgang innan hennar eða utan eru álitæfin:
 - a) hvort vefsetrið sé óefnisleg eign, mynduð innan einingarinnar, og falli undir kröfur, sem gerðar eru í IAS-staðli 38 og
 - b) viðeigandi, reikningshaldsleg meðferð slíkra útgjalda.
- 5 Þessi túlkun gildir ekki um útgjöld vegna kaupa á vélbúnaði og þróunar og rekstrar hans fyrir vefsetur (þ.e. vefþjóna, millikerfþjóna, raunkerfisþjóna og nettenginga). Slík útgjöld eru færð samkvæmt IAS-staðli 16. Að auki eru útgjöld, sem eining stofnar til vegna netþjónustuveitu, sem hýsir vefsetur einingarinnar, gjaldfærð skv. 78. lið IAS-staðals 1 og rammanum þegar tekið er við þjónustunni.

- 6 IAS-staðall 38 gildir ekki um óefnislegar eignir, sem eining hefur til sölu í venjulegum viðskiptum (sjá IAS-staðal 2 og IAS-staðal 11), eða leigusamninga sem falla innan gildissviðs IAS-staðals 17. Samkvæmt því gildir þessi túlkun ekki um útgjöld til þróunar eða rekstrar vefseturs (eða hugbúnaðar fyrir vefsetur) sem selja á annarri einingu. Þegar vefsetur er leigt samkvæmt rekstrarleigu beitir leigusali þessari túlkun. Þegar vefsetur er leigt samkvæmt fjármögnunarleigu beitir leigutakinn þessari túlkun eftir upphaflega færslu leigðu eignarinnar.

ALMENNT SAMKOMULAG

- 7 Eigið vefsetur einingar, sem hún hefur þróað og er ætlað til að veita aðgang innan hennar og utan, er óefnisleg eign sem myndast innan einingarinnar og fellur undir kröfur sem gerðar eru í IAS-staðli 38.
- 8 Vefsetur, sem verður til við þróunarvinnu, skal færa sem óefnislega eign ef og aðeins ef eining uppfyllir kröfur, sem gerðar eru í 57. lið IAS-staðals 38, auk þess sem hún uppfyllir almennar kröfur um færslu og upphaflegt mat sem lýst er í 21. lið IAS-staðals 38. Einkum getur eining uppfyllt þá kröfu um að hún sýni fram á hvernig vefsetur hennar myndi líklegan, efnahagslegan ávinning í framtíðinni í samræmi við d-lið 57. liðar IAS-staðals 38, þegar unnt er t.d. að afla tekna af vefsetrinu, þ.m.t. beinar tekjur af pöntunum sem unnt er að leggja inn á vefsetrinu. Eining getur ekki sýnt fram á hvernig vefsetur, sem er þróað einvörðungu eða aðallega til að kynna og auglýsa eigin framleiðsluvörur og þjónustu, myndi líklegan efnahagslegan ávinning í framtíðinni, og af þeim sökum skal gjaldfæra öll útgjöld til þróunar slíks vefseturs þegar stofnað er til þeirra.
- 9 Öll útgjöld innan einingarinnar til þróunar og rekstrar eigin vefseturs skal færa í samræmi við IAS-staðal 38. Meta skal eðli allrar starfsemi, sem verður tilefni útgjalda (t.d. þjálfun starfsfólks og viðhald vefsetursins), og þróunarstig vefsetursins eða frekari þróun þess til að ákvarða viðeigandi, reikningshaldslega meðferð (viðbótarleiðbeiningar er að finna í viðbætinum við þessa túlkun). Dæmi:
- a) áætlunarstigið er svipaðs eðlis og rannsóknarstigið í 54. til 56. lið í IAS-staðli 38. Útgjöld, sem stofnað er til á þessu stigi, skal gjaldfæra þegar stofnað er til þeirra,
 - b) þróunarstigin, þ.e. hugbúnaðarkerfi og grunnkerfi, grafísk hönnun og efnisinnihald, eru svipaðs eðlis og þróunarstigið í 57. til 64. lið IAS-staðals 38, að því marki sem efnið er þróað í öðrum tilgangi en til auglýsingar og kynningar á framleiðsluvörum og þjónustu einingarinnar sjálfrar. Útgjöld, sem stofnað er til á þessum stigum, skulu vera innifalin í kostnaðarverði vefsetursins sem er fært sem óefnisleg eign í samræmi við 8. lið þessarar túlkunar þegar hægt er að rekja útgjöldin beint, og þau eru nauðsynleg, til þess að búa til, framleiða eða undirbúa vefsetrið svo að það geti starfað með þeim hætti sem stjórnendur ætlast til. Sem dæmi má taka að útgjöld til innkaupa eða framleiðslu efnis (annars en efnis til auglýsinga og kynningar á eigin framleiðsluvörum og þjónustu einingarinnar) sérstaklega fyrir vefsetur, eða útgjöld til að unnt sé að nota efnið (t.d. gjald vegna leyfis til afritunar) á vefsetrinu, skulu vera innifalin í þróunarkostnaðinum þegar þetta skilyrði er uppfyllt. Í samræmi við 71. lið IAS-staðals 38 skal þó ekki færa útgjöld vegna óefnislegrar eignar, sem var upphaflega gjaldfærð í fyrri reikningsskilum, sem hluta af kostnaðarverði óefnislegrar eignar síðar (t.d. ef kostnaðarverð höfundarréttar hefur verið afskrifað að fullu og efnið er síðan gert aðgengilegt á vefsetri),
 - c) útgjöld, sem stofnað er til á þróunarstigi efnis, skal gjaldfæra þegar stofnað er til þeirra í samræmi við c-lið 69. liðar IAS-staðals 38, að því marki sem efnið er þróað til að auglýsa og kynna framleiðsluvörur og þjónustu einingarinnar (t.d. stafrænar ljósmyndir af framleiðsluvörum). Þegar t.d. útgjöld vegna sérfræðiþjónustu við töku stafræna ljósmynda af framleiðsluvörum einingarinnar og til að sýna þær betur skulu útgjöldin gjaldfærð eftir því sem sérfræðiþjónustan er móttækin meðan það ferli stendur yfir en ekki þegar stafræna ljósmyndirnar eru birtar á vefsetrinu,
 - d) rekstrarstigið hefst þegar þróun vefsetursins lýkur. Útgjöld, sem stofnað er til á þessu stigi, eru gjaldfærð þegar stofnað er til þeirra nema þau uppfylli færsluskilyrðin í 18. lið IAS-staðals 38.
- 10 Vefsetur, sem er fært sem óefnisleg eign skv. 8. lið þessarar túlkunar, skal meta eftir upphaflega færslu með því að beita kröfum 72. til 87. liðar IAS-staðals 38. Besta mat á nýtingartíma vefseturs skal vera stutt.

DAGSETNING ALMENNIS SAMKOMULAGS

GILDISTÖKUDAGUR

Þessi túlkun tekur gildi hinn 25. mars 2002. Gera skal grein fyrir áhrifunum af því að taka þessa túlkun upp samkvæmt bráðabirgðakröfum í útgáfunni af IAS-staðli 38 sem gefin var út 1998. Því skal færa liðinn út sama dag og þessi túlkun tekur gildi þegar vefsetur uppfyllir ekki skilyrði um færslu sem óefnisleg eign, en var áður eignfært. Þegar vefsetur er fyrir hendi og útgjöld til þróunar þess uppfylla skilyrði færslu sem óefnisleg eign, en höfðu ekki áður verið eignfærð, skal ekki færa óefnislegu eignina sama dag og þessi túlkun tekur gildi. Þegar vefsetur er fyrir hendi og útgjöld til þróunar þess uppfylla skilyrði um færslu sem óefnisleg eign en voru áður eignfærð og upphaflega metin á kostnaðarverði, skal upphaflega færða fjárhæðin teljast hafa verið rétt ákveðin.

REGLUGERÐ FRAMKVÆMDASTJÓRNARINNAR (EB) nr. 1260/2008

2010/EES/39/04

frá 10. desember 2008

um innleiðingu tiltekinna alþjóðlegra reikningsskilastaðla í samræmi við reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1606/2002 að því er varðar alþjóðlegan reikningsskilastaðal (IAS-staðal) nr. 23 (*)

FRAMKVÆMDASTJÓRN EVRÓPUBANDALAGANNA HEFUR,

með hliðsjón af stofnsáttmála Evrópubandalagsins,

með hliðsjón af reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1606/2002 frá 19. júlí 2002 um beitingu alþjóðlegra reikningsskilastaðla ⁽¹⁾, einkum 1. mgr. 3. gr.,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

- 1) Með reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 1126/2008 ⁽²⁾ voru innleiddir tilteknir alþjóðlegir staðlar og túlkningar sem voru fyrir hendi 15. október 2008.
- 2) Hinn 29. mars 2007 gaf Alþjóðareikningsskilaráðið (IASB) út endurskoðaðan alþjóðlegan reikningsskilastaðal (IAS-staðal) 23 *fjármagnskostnaður*, hér á eftir nefndur „endurskoðaður IAS-staðal 23“. Í endurskoðuðum IAS-staðli 23 er ekki lengur unnt, eins og í IAS-staðli 23, að færa fjármagnskostnað strax sem gjöld að svo miklu leyti sem tengja má fjármagnskostnaðinn beint kaupum, byggingu eða framleiðslu á hæfri eign. Allan slíkan fjármagnskostnað skal eignfæra og skal hann vera hluti af kostnaðarverði eignarinnar. Annan fjármagnskostnað skal færa sem gjöld. Endurskoðaður IAS-staðal 23 kemur í stað IAS-staðals 23, *fjármagnskostnaður*, sem var endurskoðaður 1993.
- 3) Með samráði við hóp tæknisérfræðinga (TEG) Evrópsku ráðgjafarnefndarinnar um reikningsskil (EFRAG) er það staðfest að endurskoðaður IAS-staðal 23 uppfylli tæknilegu skilyrðin fyrir innleiðingu sem eru sett fram í 2. mgr. 3. gr. reglugerðar (EB) nr. 1606/2002. Endurskoðunarhópurinn um ráðgjöf um reikningsskilastaðla

lagði mat á álit Evrópsku ráðgjafarnefndarinnar um reikningsskil (EFRAG) um stuðning við staðlana, í samræmi við ákvörðun framkvæmdastjórnarinnar 2006/505/EB frá 14. júlí 2006 um skipun endurskoðunarhóps um ráðgjöf um reikningsskilastaðla til að ráðleggja framkvæmdastjórninni um hlutlægni og hlutleysi álita EFRAG ⁽³⁾ og tilkynnti framkvæmdastjórn Evrópubandalaganna að álitid væri skynsamlegt og hlutlægt.

- 4) Því ber að breyta reglugerð (EB) nr. 1126/2008 til samræmis við það.
- 5) Ráðstafanirnar, sem kveðið er á um í þessari reglugerð, eru í samræmi við álit stýrifyndarinnar um reikningsskil.

SAMÞYKKT REGLUGERÐ ÞESSA:

1. gr.

Í viðaukanum við reglugerð (EB) nr. 1126/2008 kemur alþjóðlegur reikningsskilastaðall, IAS-staðal 23 (endurskoðaður 2007), *fjármagnskostnaður*, í stað alþjóðlegs reikningsskilastaðals, IAS-staðals 23 (endurskoðaður 1993), *fjármagnskostnaður*, eins og fram kemur í viðaukanum við þessa reglugerð.

2. gr.

Félög skulu beita IAS-staðli 23 (endurskoðaður 2007), eins og hann er settur fram í viðaukanum við þessa reglugerð eigi síðar en frá og með upphafsdagsetningu fyrsta fjárhagsárs þeirra sem hefst eftir 31. desember 2008.

3. gr.

Reglugerð þessi öðlast gildi á þriðja degi eftir að hún birtist í *Stjórnartíðindum Evrópusambandsins*.

Reglugerð þessi er bindandi í heild sinni og gildir í öllum aðildarríkjunum án frekari lögfestingar.

Gjört í Brussel 10. desember 2008.

Fyrir hönd framkvæmdastjórnarinnar,

Charlie McCREEVY

framkvæmdastjóri.

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtið. ESB L 338, 17.12.2008, bls. 10. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 74/2009 frá 29. maí 2009 um breytingu á XXII. viðauka (Félagaréttur), sjá *EES-viðbæti við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 47, 3.9.2009, bls. 41.

⁽¹⁾ Stjtið. EB L 243, 11.9.2002, bls. 1.

⁽²⁾ Stjtið. ESB L 320, 29.11.2008, bls. 1.

⁽³⁾ Stjtið. ESB L 199, 21.7.2006, bls. 33.

VIÐAUKI

ALÞJÓÐLEGIR REIKNINGSSKILASTAÐLAR

IAS-staðall 23	IAS-staðall 23, <i>fjármagnskostnaður</i> (endurskoðaður 2007)
----------------	--

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTADALL, IAS-STADALL 23***Fjármagnskostnaður*****GRUNDVALLARREGLA**

- 1 Fjármagnskostnaður, sem tengja má beint kaupum, byggingu eða framleiðslu á hæfri eign, skal vera hluti af kostnaðarverði þeirrar eignar. Annar fjármagnskostnaður er færður sem gjöld.

GILDISSVIÐ

- 2 Eining skal beita þessum staðli við færslu fjármagnskostnaðar.
- 3 Í staðlinum er ekki fjallað um raunverulegan eða reiknaðan kostnað vegna eigin fjár, þ.m.t. forgangshlutfjármagn sem ekki er flokkað sem skuld.
- 4 Ekki er gerð krafa um að eining beiti staðlinum á fjármagnskostnað sem tengja má beint kaupum, byggingu eða framleiðslu á:
 - a) hæfri eign sem er metin á gangvirði, t.d. lífrænni eign eða
 - b) birgðum sem eru unnar eða framleiddar endurtekið á annan hátt í miklu magni.

SKILGREININGAR

- 5 Merking hugtaka, sem eru notuð í þessum staðli, er sem hér segir:

Fjármagnskostnaður er vextir og annar kostnaður sem eining stofnar til í tengslum við lántöku á fjármagni.

Hæf eign er eign sem óhjákvæmilegt er að taki talsverðan tíma að gera tilbúna til fyrirhugaðrar notkunar eða sölu.

- 6 Fjármagnskostnaður getur innifalið:
 - a) vexti af yfirdrætti í banka og skammtíma- og langtímalántökum,
 - b) afskrift afsláttar eða yfirverðs, sem tengist lántökum,
 - c) afskrift viðbótarkostnaðar, sem stofnað er til í tengslum við útvegum lána,
 - d) fjármögnunargjöld vegna fjármögnunarleigu sem eru færð í samræmi við IAS-staðal 17, *leigusamningar*, og
 - e) gengismun, sem hlýst af lántöku í erlendum gjaldmiðli, að því marki sem hann telst leiðrétting á vaxtakostnaði.
- 7 Hvert eftirfarandi getur verið hæf eign, allt eftir aðstæðum:
 - a) birgðir
 - b) verksmiðjur
 - c) orkuver
 - d) óefnislegar eignir
 - e) fjárfestingareignir.

Fjáreignir og birgðir, sem eru búnar til eða framleiddar á annan hátt á stuttu tímabili, eru ekki hæfar eignir. Eignir, sem tilbúnar eru til fyrirhugaðrar notkunar eða eru söluhæfar við kaup, eru ekki hæfar eignir.

FÆRSLA

- 8 Eining skal eignfæra fjármagnskostnað, sem tengja má beint kaupum, byggingu eða framleiðslu á hæfri eign, sem hluta af kostnaðarverði þeirrar eignar. Eining skal færa annan fjármagnskostnað sem gjöld á því tímabili sem hún stofnar til hans.

- 9 Fjármagnskostnaður sem tengja má beint kaupum, byggingu eða framleiðslu á hæfri eign telst með í kostnaðarverði þeirrar eignar. Slikur fjármagnskostnaður er eignfærður sem hluti af kostnaðarverði eignarinnar þegar líklegt er að hann muni leiða til efnahagslegs ávinnings fyrir eininguna í framtíðinni og unnt er að meta kostnaðinn með áreiðanlegum hætti. Þegar eining beitir IAS-staðli 29, *reikningsskil í hagkerfum þar sem óðaverðbólga ríkir*, færir hún sem gjöld þann hluta fjármagnskostnaðarins sem svarar til verðbólgunnar á sama tímabili í samræmi við 21. lið þess staðals.

Eignfæranlegur fjármagnskostnaður

- 10 Fjármagnskostnaður, sem tengja má beint kaupum, byggingu eða framleiðslu á hæfri eign, er sá fjármagnskostnaður sem komist hefði verið hjá ef útgjöld hefðu ekki orðið vegna hinnar hæfu eignar. Þegar eining fær fjármagn að láni sérstaklega í þeim tilgangi að afla tiltekkinnar, hæfrar eignar er auðveldlega hægt að greina þann fjármagnskostnað sem tengist hæfu eigninni beint.
- 11 Erfitt getur verið að greina bein tengsl milli tiltekkinnar lántöku og hæfrar eignar svo og að ákvarða hvaða lántöku hefði verið hægt að komast hjá með öðrum hætti. Erfiðleikar af því tagi koma t.d. upp þegar fjármögnunargreyfingum einingar er miðstýrt. Erfiðleikar koma einnig upp þegar samstæða notar mismunandi tegundir skuldageringa til að afla lánsfjár á mismunandi vöxtum og endurlánar öðrum einingum í samstæðunni þetta fjármagn á mismunandi grundvelli. Önnur vandkvæði koma upp vegna lána sem gefin eru upp í eða tengd eru erlendum gjaldmiðlum þegar samstæðan starfar í efnahagskerfum þar sem verðbólga er mikil og vegna gengissveiflna. Af því leiðir að erfitt er að ákvarða fjárhæð fjármagnskostnaðar sem tengja má beint kaupum á hæfri eign og þá er nauðsynlegt að beita mati.
- 12 Að því marki sem eining tekur fjármagn að láni í þeim sérstaka tilgangi að afla hæfrar eignar, skal einingin ákvarða fjárhæð eignfæranlegs fjármagnskostnaðar sem raunverulegan fjármagnskostnað sem stofnað er til með lántökunni á tímabilinu, að frádregnum eignatekjum af tímabundinni fjárfestingu þeirrar lántöku.
- 13 Fyrirkomulag fjármögnunar vegna hæfrar eignar getur leitt til þess að eining afli lánsfjár og stofni til tengds fjármagnskostnaðar áður en hluti fjármagnsins eða það allt er notað í útgjöld vegna hæfu eignarinnar. Í slíkum tilvikum er fjármagnnið oft notað til tímabundinna fjárfestinga uns það er notað í útgjöld vegna hæfu eignarinnar. Við ákvörðun á fjárhæð eignfæranlegs fjármagnskostnaðar á einhverju tímabili eru eignatekjur af þessu fjármagni dregnar frá fjármagnskostnaðinum sem stofnað hefur verið til.
- 14 Að því marki sem eining tekur fjármagn að láni almennt og notar það í þeim tilgangi að afla hæfrar eignar skal einingin ákvarða fjárhæð eignfæranlegs fjármagnskostnaðar með því að beita eignfærsluhlutfalli á útgjöld vegna eignarinnar. Eignfærsluhlutfall skal vera vegið meðaltal fjármagnskostnaðar sem á við útistandandi lántöku einingar á tímabilinu, aðra en þá lántöku sem er sérstaklega í þeim tilgangi að afla hæfrar eignar. Fjárhæð fjármagnskostnaðar, sem eining eignfærir á tímabili, skal ekki vera umfram fjárhæð fjármagnskostnaðar sem hún stofnaði til á því tímabili.
- 15 Við sumar aðstæður er viðeigandi að telja allar lántökur móðurfélags og dótturfélaga þess með við útreikning á vegnu meðaltali fjármagnskostnaðar. Við aðrar kringumstæður er viðeigandi að hvert dótturfélag fyrir sig noti vegið meðaltal fjármagnskostnaðar sem tengist eigin lántöku.

Bókfært verð hæfra eigna umfram endurheimtanlega fjárhæð

- 16 Þegar bókfært verð eða vænt endanlegt kostnaðarverð hæfrar eignar er hærra en endurheimtanleg fjárhæð eða hreint söluvirði hennar er bókfært verð niðurfært eða afskrifað í samræmi við kröfur annarra staðla. Í sumum tilvikum er niðurfærð eða afskrifaða fjárhæðin bakfærð í samræmi við þessa sömu staðla.

Upphaf eignfærslu

- 17 Eining skal hefja eignfærslu fjármagnskostnaðar, sem hluta af kostnaðarverði hæfrar eignar, á upphafsdagsetningunni. Upphafsdagsetning að því er varðar eignfærslu er sá dagur þegar eining uppfyllir fyrst öll eftirfarandi skilyrði:
- a) hún stofnar til útgjalda vegna eignarinnar,
 - b) hún stofnar til fjármagnskostnaðar og
 - c) hún annast nauðsynlega starfsemi til að búa eignina undir fyrirhugaða notkun eða sölu.

- 18 Aðeins þau útgjöld, sem leitt hafa til greiðslna handbærs fjár, yfirfærslu annarra eigna eða stofnunar vaxtaberandi skulda teljast til útgjalda vegna hæfrar eignar. Útgjöld lækka við móttöku áfangagreiðslna og styrkja í tengslum við eignina (sjá IAS-staðal 20, færsla opinberra styrkja og upplýsingar um opinbera aðstoð). Meðaltal bókfærðs verðs eignarinnar á tímabili, þ.m.t. áður eignfærður fjármagnskostnaður, er venjulega sanngjörn nálgun á þeim útgjöldum sem eignfærsluhlutfallinu er beitt á á tímabilinu.
- 19 Sú starfsemi, sem er nauðsynleg til þess að búa eignina undir fyrirhugaða notkun eða sölu, felur í sér meira en að setja eignina saman efnislega. Hún felur í sér tæknilega vinnu og stjórnsýslustörf áður en efnisleg samsetning hefst, s.s. starfsemi sem tengist öflun leyfa áður en hin efnislega samsetning hefst. Slík starfsemi felur þó ekki í sér eignarhald á eign þegar engin framleiðsla eða þróun, sem breytir ástandi eignarinnar, á sér stað. Til dæmis er fjármagnskostnaður, sem stofnað er til á meðan skipulagning á landi stendur yfir, eignfærður á því tímabili sem starfsemi, sem tengist skipulagningunni, á sér stað. Fjármagnskostnaður, sem stofnað er til á meðan eignarhald er á landi, sem keypt hefur verið til byggingar en þar sem engin tengd skipulagningar- eða undirbúningsvinna fer fram, uppfyllir þó ekki skilyrði um eignfærslu.

Frestun eignfærslu

- 20 Eining skal fresta eignfærslu fjármagnskostnaðar þegar virkri skipulagningu hæfrar eignar er frestað í langan tíma í einu.
- 21 Eining getur stofnað til fjármagnskostnaðar í langan tíma í einu þegar hún frestar nauðsynlegri starfsemi til að búa eign undir fyrirhugaða notkun eða sölu. Slíkur kostnaður er kostnaður við eignarhald á eignum sem hefur verið lokið að hluta og uppfyllir ekki skilyrði um eignfærslu. Eining frestar þó ekki venjulega eignfærslu fjármagnskostnaðar á því tímabili þegar hún sinnir töluverðri tæknilegri vinnu og stjórnsýslustörfum. Eining frestar heldur ekki eignfærslu fjármagnskostnaðar þegar tímabundin töf er nauðsynlegur hluti ferlis við að búa eign undir fyrirhugaða notkun eða sölu. Eignfærsla heldur t.d. áfram á þeim langa tíma sem mikil vatnshæð seinkar brúarsmíði ef algengt er að vatnshæð sé mikil á smíðatímanum á því landsvæði sem um er að ræða.

Stöðvun eignfærslu

- 22 Eining skal stöðva eignfærslu fjármagnskostnaðar þegar nánast allri nauðsynlegri starfsemi til að búa hæfa eign undir fyrirhugaða notkun eða sölu er lokið.
- 23 Eign er venjulega tilbúin til fyrirhugaðrar notkunar eða sölu þegar efnislegri samsetningu eignarinnar er lokið jafnvel þótt reglubundin stjórnunarvinna kunni að halda áfram. Ef aðeins minni háttar breytingum er ólokið, s.s. að skreyta eign í samræmi við forskrift kaupanda eða notanda, bendir það til þess að nánast allri starfsemi sé lokið.
- 24 Þegar eining lýkur smíði hæfrar eignar í áföngum og hægt er að nota hvern áfanga fyrir sig á meðan smíði annarra áfanga heldur áfram, skal einingin stöðva eignfærslu fjármagnskostnaðar þegar hún lýkur nánast allri nauðsynlegri starfsemi við að búa þann áfanga undir fyrirhugaða notkun eða sölu.
- 25 Atvinnurekstrarsvæði, sem samanstendur af nokkrum byggingum sem sérhverja er hægt að nota sjálfstætt, er dæmi um hæfa eign þar sem hægt er að nota hvern áfanga fyrir sig á meðan smíði annarra áfanga heldur áfram. Dæmi um hæfa eign, sem þarf að ljúka áður en hægt er að nota nokkurn hluta, er iðjuver þar sem nokkur ferli eru framkvæmd í ákveðinni röð á mismunandi stöðum en á sama svæði, s.s. stálver.

UPPLÝSINGAR

- 26 Eining skal birta upplýsingar um:

- a) fjárhæð fjármagnskostnaðar, sem eignfærð er á tímabilinu, og
- b) eignfærsluhlutfallið sem notað er til að ákvarða fjárhæð eignfæranlegs fjármagnskostnaðar.

BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

- 27 Þegar beiting þessa staðals hefur í för með sér breytingu á reikningsskilaaðferð skal eining beita staðlinum á fjármagnskostnað sem varðar hæfar eignir með upphafsdagsetningu eignfærslu á gildistökudegi eða síðar.
- 28 Eining getur þó tilgreint hvaða dagsetningu sem er fyrir gildistökudag og beitt staðlinum á fjármagnskostnað sem varðar allar hæfar eignir með upphafsdagsetningu eignfærslu á þeim degi eða síðar.

GILDISTÖKUDAGUR

- 29 Eining skal beita staðlinum að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2009 eða síðar. Heimilt er að beita honum fyrr. Ef eining beitir staðlinum fyrir 1. janúar 2009 skal hún greina frá því.

AFTURKÖLLUN IAS-STADALS 23 (ENDURSKOÐAÐUR 1993)

- 30 Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 23, *fjármagnskostnaður*, sem var endurskoðaður 1993.

*Viðbætur***Breytingar á öðrum yfirlýsingum**

Breytingunum í þessum viðbæti skal beitt að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2009 eða síðar. Efeining beitir þessum staðli að því er varðar fyrra tímabil taka breytingarnar í þessum viðbæti gildi fyrir það fyrra tímabil. Í liðunum, sem hefur verið breytt, er nýr texti undirstrikaður og texti sem hefur verið felldur brott er yfirstrikaður.

A1 IFRS-staðli 1, *innleiðing alþjóðlegra reikningsskilastaðla*, er breytt eins og lýst er hér á eftir:

Ákvæðum 9., 12. og 13. liðar er breytt, á eftir lið 25H er fyrirsögn og lið 25I bætt við og lið 47G er bætt við svohljóðandi:

„9 Bráðabirgðaákvæði í öðrum IFRS-stöðlum gilda um breytingar á reikningsskilaaðferðum sem eining, sem þegar notar IFRS-staðla, gerir. Þau eiga ekki við um skipti upphafsnotanda yfir í IFRS-staðla nema að því leyti sem tilgreint er í liðum 25D, 25H, 25I, 34A og 34B.

12 Í þessum IFRS-staðli eru fastsettir tveir flokkar undanþága frá meginreglunni um að eining skuli fylgja öllum IFRS-stöðlum í upphafsefnahagsreikningnum samkvæmt IFRS-staðlinum:

- a) Í liðum 13–25I og 36A–36C eru veittar undanþágur frá sumum kröfum annarra IFRS-staðla.
- b) Í liðum 26–34B er afturvirk beiting sumra þátta annarra IFRS-staðla bönnuð.

13 Eining getur kosið að nota eina eða fleiri af eftirfarandi undanþágum:

- a) ...
- l) mat á gangvirði fjáreigna eða fjárskulda við upphaflega færslu (liður 25G),
- m) fjáreign eða óefnisleg eign færð í samræmi við IFRIC-túlkun 12, *samningar um þjónustuútvilnun* (liður 25H) og
- n) fjármagnskostnaður (liður 25I).

Eining skal ekki beita þessum undanþágum á hliðstæðan hátt á aðra liði.

Fjármagnskostnaður

- 25I Notandi, sem beitir stöðlunum í fyrsta sinn, getur beitt bráðabirgðaákvæðunum sem eru sett fram í 27. og 28. lið í IAS-staðli 23, *fjármagnskostnaður* (endurskoðaður 2007). Í þessum liðum skal túlka vísanir í gildistökudag sem 1. janúar 2009 eða daginn sem skipt er yfir í IFRS-staðla, eftir því hvor er síðar.
- 47G Eining skal beita breytingunum í n-lið 13. liðar og lið 25I að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2009 eða síðar. Ef eining beitir IAS-staðli 23 að því er varðar fyrra tímabil taka þessar breytingar gildi fyrir það fyrra tímabil.“

A2 Í IAS-staðli 1, *framsetning reikningsskila*, er síðasti málsliður 110. liðar felldur brott.

A3 Í IAS-staðli 7, *yfirlit um sjóðstreymi*, er 32. lið breytt sem hér segir:

„32 Í sjóðstreymisyfirlitinu er greint frá samanlagðri fjárhæð vaxta sem hefur verið greidd á tímabilinu, hvort sem vextirmir hafa verið færðir til gjalda í rekstrarreikningi eða eignfærðir í samræmi við IAS-staðal 23, *fjármagnskostnaður*.“

A4 Í IAS-staðli 11, *verksamningar*, er síðasta málslið 18. liðar breytt sem hér segir:

„18 Kostnaður, sem rekja má almennt til samningsvinnu og hægt er að skipta niður á ákveðna samninga, er m.a. einnig fjármagnskostnaður.“

A5 Í IAS-staðli 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*, er 23. lið breytt sem hér segir:

„23 Kostnaðarverð varanlegra rekstrarfjármuna er ígildi staðgreiðsluverðs á færsludegi. Ef greiðslu er frestað umfram eðlileg lánskjör er mismunurinn á ígildi staðgreiðsluverðs og heildargreiðslu færður sem vextir á lánstímanum nema vextirmir séu eignfærðir í samræmi við IAS-staðal 23.“

A6 Í IAS-staðli 38, *óefnislegar eignir*, er 32. lið breytt sem hér segir:

„32 Ef greiðslu fyrir óefnislega eign er frestað umfram eðlileg lánskjör er kostnaðarverð ígildi staðgreiðsluverðs. Mismunurinn á þessari fjárhæð og heildargreiðslum er færður sem vaxtagjöld á lánstímabilinu nema hann sé eignfærður í samræmi við IAS-staðal 23, *fjármagnskostnaður*.“

A7 Í IFRIC-túlkun 1, *breytingar á núverandi skuldbindingum vegna starfsemi sem leggja skal niður, enduruppbyggingu eða sambærilegum skuldbindingum*, er 8. lið breytt sem hér segir:

„8 Reglubundin breyting afvöxtunarstuðulsins skal færð í rekstrarreikning sem fjármagnskostnaður þegar hún á sér stað. Eignfærsla samkvæmt IAS-staðli 23 er ekki heimil.“

REGLUGERÐ FRAMKVÆMDASTJÓRNARINNAR (EB) nr. 1261/2008

2010/EES/39/05

frá 16. desember 2008

um breytingu á reglugerð (EB) nr. 1126/2008 um innleiðingu tiltekinna alþjóðlegra reikningsskilastaðla í samræmi við reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1606/2002 að því er varðar alþjóðlegan reikningsskilastaðal (IFRS-staðal) nr. 2 (*)

FRAMKVÆMDASTJÓRN EVRÓPUBANDALAGANNA HEFUR,

með hliðsjón af stofnsáttmála Evrópubandalagsins,

með hliðsjón af reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1606/2002 frá 19. júlí 2002 um beitingu alþjóðlegra reikningsskilastaðla⁽¹⁾, einkum 1. mgr. 3. gr.,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

- 1) Með reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 1126/2008⁽²⁾ voru innleiddir tilteknir alþjóðlegir reikningsskilastaðlar og túlkanir sem voru fyrir hendi 15. október 2008.
- 2) Hinn 17. janúar 2008 gaf Alþjóðareikningsskilaráðið (IASB) út breytingar á alþjóðlegum reikningsskilastaðli (IFRS-staðli) 2, *eignarhlutatengdar greiðslur*, hér á eftir nefndar „breyting á IFRS-staðli 2“. Með breytingunni á IFRS-staðli 2 er skýrt nánar hvað ávinnsluskilyrði eru, hvernig færa eigi skilyrði, sem ekki teljast ávinnsluskilyrði, og hvernig eining eða mótaðili á að færa ógildinguna á eignarhlutatengdu greiðslufyrirkomulagi.
- 3) Með samráði við hóp tæknisérfræðinga (TEG) Evrópsku ráðgjafarnefndarinnar um reikningsskil (EFRAG) er það staðfest að breytingin á IFRS-staðli 2 uppfylli tæknilegu skilyrðin fyrir innleiðingu sem eru sett fram í 2. mgr. 3. gr. reglugerðar (EB) nr. 1606/2002. Endurskoðunarhópurinn um ráðgjöf um reikningsskilastaðla lagði mat á álit Evrópsku ráðgjafarnefndarinnar um reikningsskil (EFRAG) um stuðning við staðlana, í samræmi við ákvörðun framkvæmdastjórnarinnar 2006/505/EB frá

14. júlí 2006 um skipun endurskoðunarhóps um ráðgjöf um reikningsskilastaðla til að ráðleggja framkvæmdastjórninni um hlutlægni og hlutleysi álit EFRAG⁽³⁾ og tilkynnti framkvæmdastjórn Evrópubandalaganna að álitid væri yfirvegað og hlutlægt.

- 4) Því ber að breyta reglugerð (EB) nr. 1126/2008 til samræmis við það.
- 5) Ráðstafanirnar, sem kveðið er á um í þessari reglugerð, eru í samræmi við álit stýrimefnadarinnar um reikningsskil.

SAMÞYKKT REGLUGERÐ ÞESSA:

1. gr.

Í viðaukanum við reglugerð (EB) nr. 1126/2008 er alþjóðlegum reikningsskilastaðli, IFRS-staðli 2, *eignarhlutatengdar greiðslur*, breytt í samræmi við breytingarnar á alþjóðlegum reikningsskilastaðli, IFRS-staðli 2, *eignarhlutatengdar greiðslur*, hér á eftir nefndar „breyting á IFRS-staðli 2“, eins og sett er fram í viðaukanum við þessa reglugerð.

2. gr.

Félög skulu beita breytingunni á IFRS-staðli 2, eins og hún er sett fram í viðaukanum við þessa reglugerð, eigi síðar en frá og með upphafsdagsetningu fyrsta fjárhagsárs þeirra sem hefst eftir 31. desember 2008.

3. gr.

Reglugerð þessi öðlast gildi á þriðja degi eftir að hún birtist í *Stjórnartíðindum Evrópusambandsins*.

Reglugerð þessi er bindandi í heild sinni og gildir í öllum aðildarríkjunum án frekari lögfestingar.

Gjört í Brussel 16. desember 2008.

Fyrir hönd framkvæmdastjórnarinnar,

Charlie McCREEVY

framkvæmdastjóri.

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtið. ESB L 338, 17.12.2008, bls. 17. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 74/2009 frá 29. maí 2009 um breytingu á XXII. viðauka (Félagaréttur), sjá *EES-viðbætur við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 47, 3.9.2009, bls. 41.

(¹) Stjtið. EB L 243, 11.9.2002, bls. 1.

(²) Stjtið. ESB L 320, 29.11.2008, bls. 1.

(³) Stjtið. ESB L 199, 21.7.2006, bls. 33.

VIÐAUKI

ALÞJÓÐLEGIR REIKNINGSSKILASTAÐLAR

IFRS-staðall 2	„Breyting á IFRS-staðli 2, eignarhlutatengdar greiðslur“
----------------	--

BREYTINGAR Á IFRS-STADLI 2***Eignarhlutatengd greiðsla***

Í þessu skjali eru settar fram breytingar á IFRS-staðli 2, *eignarhlutatengdar greiðslur*. Í breytingunum eru fullgerðar tillögur sem voru í birtingardrögum að breytingum á IFRS-staðli 2, *ávinnskilyrði og ógilding*, sem voru birt í febrúar 2006.

Einingar skulu beita þessum breytingum á allar eignarhlutatengdar greiðslur sem heyra undir gildissvið IFRS-staðals 2 að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2009 eða síðar. Heimilt er að taka breytingarnar upp fyrr.

SKILYRÐI SEM EKKI TELJAST ÁVINNSLUSKILYRÐI

Á eftir 21. lið í staðlinum er fyrirsögn og lið 21A bætt við sem hér segir:

„Meðferð skilyrða sem ekki teljast ávinnskilyrði

21A Eins skal eining taka tillit til allra skilyrða sem ekki teljast ávinnskilyrði þegar hún metur gangvirði veittra eiginfjárgæringa. Því skal einingin, að því er varðar veitingu eiginfjárgæringa með skilyrðum sem ekki teljast ávinnskilyrði, færa vörurnar eða þjónustuna sem hún fær frá mótaðila sem uppfyllir öll ávinnskilyrði sem eru ekki markaðstengd skilyrði (t.d. þjónusta sem starfsmaður, sem starfar hjá einingunni á tiltekna starfstímanum, veitir), óháð því hvort þessi skilyrði sem ekki teljast ávinnskilyrði eru uppfyllt.“

ÓGILDING

Í staðlinum er 28. lið breytt sem hér segir:

„28 Ef eining ógildir eða gerir upp veitingu eiginfjárgæringa á ávinnslutímabilinu (að frátalinni veitingu sem verður ógild þegar ávinnskilyrði eru ekki uppfyllt) ...“

Í staðlinum er b-lið 28. liðar breytt sem hér segir:

„28

- b) ... Slíkar umframfjárhæðir skal færa sem gjöld. Ef eignarhlutatengda greiðslufyrirkomulagið fæli hins vegar í sér skuldarhluta skal einingin endurmeta gangvirði skuldarinnar á þeim degi þegar hún verður ógild eða er gerð upp. Greiðslur sem inntar eru af hendi til að gera upp skuldarhlutann skal færa sem ógildingu skuldarinnar.“

Á eftir 28. lið í staðlinum er lið 28A bætt við sem hér segir.

„28A Ef eining eða mótaðili getur valið um hvort uppfylla eigi skilyrði sem ekki telst ávinnskilyrði skal einingin fara með það sem ógildingu ef einingin eða mótaðilinn uppfyllir ekki skilyrðið sem ekki telst ávinnskilyrði á ávinnslutímabilinu.“

GILDISTÖKUDAGUR

Í staðlinum er 62. lið bætt við sem hér segir.

„62 Eining skal beita eftirfarandi breytingum afturvirkir á árlegum tímabilum sem hefjast 1. janúar 2009 eða síðar:

- a) kröfunum í lið 21A að því er varðar meðferð á skilyrðum sem ekki teljast ávinnskilyrði,
- b) endurskoðuðum skilgreiningum á „ávinna“ og „ávinnskilyrði“ í viðbæti A,
- c) breytingunum í liðum 28 og 28A að því er varðar ógildingu.

Heimilt er að taka breytingarnar upp fyrr. Ef eining beitir breytingunum á tímabil sem hefst fyrir 1. janúar 2009 skal hún greina frá því.“

SKILGREININGAR

Í viðbæti A er skilgreiningunni á „ávinna“ og „ávinnskilyrði“ breytt sem hér segir:

„ávinna	Að verða að rétti. Samkvæmt eignarhlutatengdu greiðslufyrirkomulagi kemur til ávinnslu réttar mótaðila til að fá handbært fé, aðrar eignir eða eiginfjárgerninga einingarinnar þegar réttur mótaðilans er ekki lengur skilyrtur því að ávinnskilyrði séu uppfyllt.
ávinnskilyrði	Skilyrði sem ákvarða hvort einingin tekur við þjónustu, sem veitir mótaðila rétt til að fá handbært fé, aðrar eignir eða eiginfjárgerninga einingarinnar samkvæmt eignarhlutatengdu greiðslufyrirkomulagi . Ávinnskilyrði eru annaðhvort þjónustuskilyrði eða skilyrði um frammistöðu. Í þjónustuskilyrðum er þess krafist að mótaðili ljúki tilteknum starfstíma. Í skilyrðum um frammistöðu er þess krafist að mótaðili ljúki tilteknum starfstíma og að tilteknum árangurstengdum markmiðum sé náð (s.s. tiltekinni aukningu á hagnaði einingarinnar á tilteknu tímabili). Skilyrði um frammistöðu getur m.a. falið í sér markaðstengt skilyrði .

REGLUGERÐ FRAMKVÆMDASTJÓRNARINNAR (EB) nr. 1262/2008

2010/EES/39/06

frá 16. desember 2008

um breytingu á reglugerð (EB) nr. 1126/2008 um innleiðingu tiltekinna alþjóðlegra reikningsskilastaðla í samræmi við reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1606/2002 að því er varðar túlkun alþjóðlegra túlkunarnefndarinnar um reikningsskil (IFRIC-túlkun) nr. 13 (*)

FRAMKVÆMDASTJÓRN EVRÓPUBANDALAGANNA HEFUR,

með hliðsjón af stofnsáttmála Evrópubandalagsins,

með hliðsjón af reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1606/2002 frá 19. júlí 2002 um beitingu alþjóðlegra reikningsskilastaðla ⁽¹⁾, einkum 1. mgr. 3. gr.,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

- 1) Með reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 1126/2008 ⁽²⁾ voru innleiddir tilteknir alþjóðlegir reikningsskilastaðlar og túlkanir sem voru fyrir hendi 15. október 2008.
- 2) Hinn 5. júlí 2007 birti alþjóðlega túlkunarnefndin um reikningsskil (IFRIC) IFRIC-túlkun 13, *tryggðarkerfi viðskiptavina*, hér á eftir nefnd „IFRIC-túlkun 13“. Með IFRIC-túlkun 13 er eytt því ósamræmi sem er við lýði varðandi reikningshaldslega meðferð á vörum eða þjónustu sem er ókeypiss eða á niðursettu verði og er seld samkvæmt tryggðarkerfi viðskiptavina sem félög nota til að umbuna viðskiptavinum sínum í formi punkta, flugmílna eða annars konar ávinnings við sölu á vöru eða þjónustu.
- 3) Með samráði við hóp tæknisérfræðinga (TEG) Evrópsku ráðgjafarnefndarinnar um reikningsskil (EFRAG) er það staðfest að IFRIC-túlkun 13 uppfylli tæknilegu skilyrðin fyrir innleiðingu sem eru sett fram í 2. mgr. 3. gr. reglugerðar (EB) nr. 1606/2002. Endurskoðunarhópurinn um ráðgjöf um reikningsskilastaðla lagði mat á álit Evrópsku ráðgjafarnefndarinnar um reikningsskil

(EFRAG) um stuðning við staðlana, í samræmi við ákvörðun framkvæmdastjórnarinnar 2006/505/EB frá 14. júlí 2006 um skipun endurskoðunarhóps um ráðgjöf um reikningsskilastaðla til að ráðleggja framkvæmdastjórninni um hlutlægni og hlutleysi álita EFRAG ⁽³⁾ og tilkynnti framkvæmdastjórn Evrópubandalaganna að álitnið væri yfirvegað og hlutlægt.

- 4) Því ber að breyta reglugerð (EB) nr. 1126/2008 til samræmis við það.
- 5) Ráðstafanirnar, sem kveðið er á um í þessari reglugerð, eru í samræmi við álit stýrifyrirlýsingarinnar um reikningsskil.

SAMÞYKKT REGLUGERÐ ÞESSA:

1. gr.

Í viðaukann við reglugerð (EB) nr. 1126/2008 bætist við túlkun alþjóðlegra túlkunarnefndarinnar um reikningsskil (IFRIC-túlkun) 13, *tryggðarkerfi viðskiptavina*, eins og hún er sett fram í viðaukanum við þessa reglugerð.

2. gr.

Félög skulu beita IFRIC-túlkun 13, eins og hún er sett fram í viðaukanum við þessa reglugerð, eigi síðar en frá og með upphafsdagsetningu fyrsta fjárhagsárs þeirra sem hefst eftir 31. desember 2008.

3. gr.

Reglugerð þessi öðlast gildi á þriðja degi eftir að hún birtist í *Stjórnartíðindum Evrópusambandsins*.

Reglugerð þessi er bindandi í heild sinni og gildir í öllum aðildarríkjunum án frekari lögfestingar.

Gjört í Brussel 16. desember 2008.

Fyrir hönd framkvæmdastjórnarinnar,

Charlie McCREEVY

framkvæmdastjóri.

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjttíð. ESB L 338, 17.12.2008, bls. 21. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 74/2009 frá 29. maí 2009 um breytingu á XXII. viðauka (Félagaréttur), sjá *EES-viðbæti við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 47, 3.9.2009, bls. 41.

⁽¹⁾ Stjttíð. EB L 243, 11.9.2002, bls. 1.

⁽²⁾ Stjttíð. ESB L 320, 29.11.2008, bls. 1.

⁽³⁾ Stjttíð ESB L 199, 21.7.2006, bls. 33.

VIÐAUKI

ALÞJÓÐLEGIR REIKNINGSSKILASTAÐLAR

IFRIC-túlkun 13

IFRIC-túlkun 13, *tryggðarkerfi viðskiptavina*

IFRIC-túlkun 13**Tryggðarkerfi viðskiptavina**

TILVÍSANIR

- IAS-staðall 8, *reikningsskilaaðferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*
- IAS-staðall 18, *tekjur*
- IAS-staðall 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*

FORSAGA

- 1 Einingar nota tryggðarkerfi viðskiptavina sem hvata til að viðskiptavinirnir kaupi vörur þeirra og þjónustu. Ef viðskiptavinur kaupir vörur eða þjónustu lætur einingin honum í té vildarpunkta (oft kallaðir „punktar“). Viðskiptavinurinn getur innleyst vildarpunktana og fengið verðlaun, s.s. vörur eða þjónustu sem er ókeypiss eða á niðursettu verði.
- 2 Kerfin eru rekin á mismunandi hátt. Viðskiptavinum getur verið gert að safna vildarpunktum að tilteknum lágmarksfjölda eða lágmarksverðmæti áður en þeir geta innleyst þá. Vildarpunktarnir geta tengst einstökum kaupum eða flokkum kaupa eða reglulegum kaupum á tilteknu tímabili. Einingin getur sjálf annast rekstur tryggðarkerfisins eða átt aðild að kerfi sem þriðji aðili starfrækir. Verðlaunin, sem eru í boði, eru t.d. vörur eða þjónusta, sem einingin sjálf leggur fram, og/eða réttur til að fá vörur eða þjónustu frá þriðja aðila.

GILDISSVIÐ

- 3 Þessi túlkun gildir um vildarpunkta fyrir viðskiptatryggð:
 - a) sem eining lætur viðskiptavinum sínum í té sem hluta af söluviðskiptum, þ.e. sölu á vörum, veitingu þjónustu eða þegar viðskiptavinur notar eignir einingarinnar, og
 - b) sem viðskiptavinir geta, með fyrirvara um að uppfylla frekari skilyrði, innleyst í framtíðinni fyrir vörur eða þjónustu sem er ókeypiss eða á niðursettu verði.

Túlkunin fjallar um reikningsskil einingarinnar sem lætur viðskiptavinum sínum í té vildarpunkta.

ÁLITAEFNI

- 4 Í þessari túlkun er fjallað um eftirfarandi álitaeefni:
 - a) hvort skuldbinding einingarinnar til að láta af hendi vörur eða þjónustu sem er ókeypiss eða á niðursettu verði („verðlaun“) í framtíðinni skuli færð og metin með því að:
 - i. ráðstafa hluta endurgjaldsins sem er móttekið eða óinnheimt vegna söluviðskipta til vildarpunktanna og fresta færslu tekna (með því að beita 13. lið IAS-staðals 18) eða
 - ii. gera ráðstafanir vegna mats á framtíðarkostnaði við að leggja til verðlaunin (með því að beita 19. lið IAS-staðals 18) og
 - b) ef endurgjaldi er úthlutað á vildarpunkta:
 - i. hve miklu skal úthluta á þá,
 - ii. hvenær skal færa tekjur og
 - iii. hvernig skal meta tekjur ef þriðji aðili leggur til verðlaunin.

ALMENNT SAMKOMULAG

- 5 Eining skal beita 13. lið IAS-staðals 18 og færa vildarpunkta sem sérstakan, skilgreinanlegan þátt söluviðskiptanna þegar þeir eru látnir í té („upphafleg sala“). Gangvirði endurgjaldsins, sem er móttekið eða óinnheimt að því er varðar upphaflega sölu, skal úthlutað á milli vildarpunktanna og annarra þátta sölunnar.
- 6 Endurgjaldið, sem er úthlutað á vildarpunktana, skal metið með vísan til gangvirðis þeirra, þ.e. þeirrar fjárhæðar sem unnt væri að selja vildarpunktana fyrir sérstaklega.
- 7 Ef einingin leggur sjálf til verðlaunin skal hún færa endurgjaldið sem er úthlutað á vildarpunktana sem tekjur þegar vildarpunktar eru innleystir og hún uppfyllir þá skyldu sína að afhenda verðlaunin. Fjárhæð færðra tekna skal grundvallast á fjölda vildarpunkta sem hafa verið innleystir í skiptum fyrir verðlaun, miðað við þann heildarfjölda sem vænst var að yrði innleystur.

- 8 ef þriðji aðili leggur til verðlaunin skal einingin meta hvort hún innheimtir endurgjaldið sem er úthlutað á vildarpunktana fyrir eigin reikning (þ.e. sem umbjóðandi í viðskiptunum) eða fyrir hönd þriðja aðila (þ.e. sem umboðsmaður fyrir þriðja aðila).
- a) Ef einingin innheimtir endurgjaldið fyrir hönd þriðja aðila skal hún:
- meta tekjur sínar sem hreina fjárhæð sem hún heldur eftir fyrir eigin reikning, þ.e. mismuninn á endurgjaldinu, sem er úthlutað á vildarpunktana, og fjárhæðinni, sem ber að greiða þriðja aðila fyrir að leggja til verðlaunin, og
 - færa þessa hreinu fjárhæð sem tekjur þegar þriðji aðili verður skuldbundinn til að leggja til verðlaunin og á rétt á að fá endurgjald fyrir að gera það. Þessir atburðir geta átt sér stað um leið og vildarpunktarnir hafa verið látnir í té. Ef viðskiptavinurinn getur á hinn bóginn valið um að gera tilkall til að fá verðlaun frá einingunni eða frá þriðja aðila, geta þessir atburðir aðeins gerst þegar viðskiptavinurinn kys að gera tilkall til þess að fá verðlaun frá þriðja aðila.
- b) Ef einingin innheimtir endurgjaldið fyrir eigin reikning skal hún meta tekjur sínar sem vergt endurgjald sem er úthlutað á vildarpunktana og færa tekjurnar þegar hún uppfyllir skyldur sínar að því er verðlaunin varðar.
- 9 Ef þess er einhvern tíma vænst að óhjákvæmilegur kostnaður við að standa við skuldbindingar um að leggja til verðlaun verði meiri en móttekið endurgjald og það sem er óinnheimt fyrir þau (þ.e. endurgjaldið sem er úthlutað á vildarpunktana við upphaflegu söluna, sem hefur ekki enn verið færð sem tekjur, að viðbættu frekara endurgjaldi sem tekið verður við þegar viðskiptavinurinn innleysir vildarpunktana), hefur einingin íþyngjandi samninga. Umframfjárhæðin skal færð sem skuld í samræmi við IAS-staðal 37. Þörf á að færa slíka skuld getur komið upp ef væntur kostnaður við að leggja til verðlaun eykst, t.d. ef einingin endurskoðar væntingar sínar um fjölda vildarpunkta sem verða innleystir.

GILDISTÖKUDAGUR OG BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

- 10 Eining skal beita þessari túlkun fyrir árlég tímabil sem hefjast 1. júlí 2008 eða síðar. Heimilt er að taka breytingarnar upp fyrr. Ef eining beitir túlkuninni að því er varðar tímabil sem hefst fyrir 1. júlí 2008 skal hún greina frá því.
- 11 Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferð í samræmi við IAS-staðal 8.

Viðbætur

Leiðbeiningar um beitingu

Viðbætur þessi er óaðskiljanlegur hluti túlkunarinnar.

Gangvirði vildarpunkta metið

- AG1 Í 6. lið almenna samkomulagsins er gerð krafa um að endurgjaldið, sem er úthlutað á vildarpunkta, sé metið með vísan til gangvirðis þeirra, þ.e. þeirrar fjárhæðar sem unnt væri að selja vildarpunktana fyrir sérstaklega. Ef ekki er unnt að sannreyna gangvirðið beint verður að meta það.
- AG2 Eining getur metið gangvirði vildarpunkta með vísan til gangvirðis verðlaunanna sem unnt er að innleysa þá fyrir. Gangvirði þessara verðlauna yrði lækkað til að taka tillit til:
- gangvirðis verðlaunanna sem viðskiptavinum, sem hafa ekki áunnið sér vildarpunkta við upphaflega sölu, yrði boðið og
 - hlutfalls vildarpunktanna sem vænst er að viðskiptavinir innleysi ekki.
- Ef viðskiptavinir geta valið um mismunandi verðlaun endurspeglar gangvirði vildarpunktanna gangvirði verðlaunanna, sem eru í boði, vegið í hlutfalli við hversu oft þess er vænst að hver verðlaun verði valin.
- AG3 Í einhverjum tilvikum getur önnur matsaðferð verið tiltæk. Ef þriðji aðili leggur t.d. til verðlaunin og einingin greiðir þriðja aðila fyrir hvern vildarpunkt sem hún veitir gæti hún metið gangvirði vildarpunktanna með vísan til þeirrar fjárhæðar sem hún greiðir þriðja aðila, að viðbættu eðlilegu hagnaðarhlutfalli. Nauðsynlegt er að grípa til mats þegar velja á og beita matsaðferð sem fullnægir kröfum 6. liðar almenna samkomulagsins og á best við miðað við aðstæður.

REGLUGERÐ FRAMKVÆMDASTJÓRNARINNAR (EB) nr. 1263/2008

2010/EES/39/07

frá 16. desember 2008

um breytingu á reglugerð (EB) nr. 1126/2008 um innleiðingu tiltekinna alþjóðlegra reikningsskilastaðla í samræmi við reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1606/2002 að því er varðar túlkun alþjóðlegra túlkunarnefndarinnar um reikningsskil (IFRIC-túlkun) nr. 14 (*)

FRAMKVÆMDASTJÓRN EVRÓPUBANDALAGANNA HEFUR,

með hliðsjón af stofnsáttmála Evrópubandalagsins,

með hliðsjón af reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1606/2002 frá 19. júlí 2002 um beitingu alþjóðlegra reikningsskilastaðla⁽¹⁾, einkum 1. mgr. 3. gr.,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

1) Með reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 1126/2008⁽²⁾ voru innleiddir tilteknir alþjóðlegir staðlar og túlkningar sem voru fyrir hendi 15. október 2008.

2) Hinn 5. júlí 2007 birti alþjóðlega túlkunarnefndin um reikningsskil (IFRIC) IFRIC-túlkun 14, IAS-staðall 19 — *takmörkun á réttindatengdri eign, kröfur um lágmarksfjármögnun og gagnkvæm áhrif þeirra*, hér á eftir nefnd „IFRIC-túlkun 14“. Í IFRIC-túlkun 14 eru skýrð ákvæði alþjóðlegs reikningsskilastaðals (IAS-staðals) 19 varðandi mat á réttindatengdri eign í sambandi við réttindatengd lífeyriskerfi þegar gerð er krafa um lágmarksfjármögnun. Réttindatengd eign nemur þeirri fjárhæð sem gangvirði eigna til greiðslu lífeyris er umfram núvirði réttindatengdu skuldbindingarinnar. Í IAS-staðli 19 takmarkast matið við núvirði efnahagslegs ávinnings sem fánlegur er sem endurgreiðsla frá kerfinu eða lækkun á framtíðariðgjöldum til lífeyriskerfisins sem kröfur um lágmarksfjármögnun geta haft áhrif á.

3) Með samráði við hóp tæknisérfræðinga (TEG) Evrópsku ráðgjafarnefndarinnar um reikningsskil (EFRAG) er það staðfest að IFRIC-túlkun 14 uppfylli tæknilegu skilyrðin fyrir innleiðingu sem eru sett fram í 2. mgr. 3. gr. reglugerðar (EB) nr. 1606/2002. Endurskoðunarhópurinn um ráðgjöf um reikningsskilastaðla lagði mat á álit

Evrópsku ráðgjafarnefndarinnar um reikningsskil (EFRAG) um stuðning við staðlana, í samræmi við ákvörðun framkvæmdastjórnarinnar 2006/505/EB frá 14. júlí 2006 um skipun endurskoðunarhóps um ráðgjöf um reikningsskilastaðla til að ráðleggja framkvæmdastjórninni um hlutlægni og hlutleysi álitá EFRAG⁽³⁾, og tilkynnti framkvæmdastjórn Evrópubandalaganna að álitnið væri yfirvegað og hlutlægt.

4) Því ber að breyta reglugerð (EB) nr. 1126/2008 til samræmis við það.

5) Ráðstafanirnar, sem kveðið er á um í þessari reglugerð, eru í samræmi við álit stýrjnefndarinnar um reikningsskil.

SAMÞYKKT REGLUGERÐ ÞESSA:

1. gr.

Í viðaukann við reglugerð (EB) nr. 1126/2008 bætist túlkun alþjóðlegra túlkunarnefndarinnar um reikningsskil (IFRIC) IFRIC-túlkun 14, IAS-staðall 19 — *takmörkun á réttindatengdri eign, kröfur um lágmarksfjármögnun og gagnkvæm áhrif þeirra*, eins og hún er sett fram í viðaukanum við þessa reglugerð.

2. gr.

Félög skulu beita IFRIC-túlkun 14, eins og hún er sett fram í viðaukanum við þessa reglugerð, eigi síðar en frá og með upphafsdagsetningu fyrsta fjárhagsárs þeirra sem hefst eftir 31. desember 2008.

3. gr.

Reglugerð þessi öðlast gildi á þriðja degi eftir að hún birtist í *Stjórnartíðindum Evrópusambandsins*.

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtið. ESB L 338, 17.12.2008, bls. 25. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 74/2009 frá 29. maí 2009 um breytingu á XXII. viðauka (Félagaréttur), sjá *EES-viðbætur við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 47, 3.9.2009, bls. 41.

(¹) Stjtið. EB L 243, 11.9.2002, bls. 1.

(²) Stjtið. ESB L 320, 29.11.2008, bls. 1.

(³) Stjtið. ESB L 199, 21.7.2006, bls. 33.

Reglugerð þessi er bindandi í heild sinni og gildir í öllum aðildarríkjunum án frekari lögfestingar.

Gjört í Brussel 16. desember 2008.

Fyrir hönd framkvæmdastjórnarinnar,
Charlie McCREEVY
framkvæmdastjóri.

VIÐAUKI

ALÞJÓÐLEGIR REIKNINGSSKILASTAÐLAR

IFRIC-túlkun 14	IFRIC-túlkun 14, <i>IAS-staðall 19 — takmörkun á réttindatengdri eign, kröfur um lágmarksfjármögnun og gagnkvæm áhrif þeirra</i>
-----------------	--

IFRIC-túlkun 14**IAS-staðall 19 — takmörkun á réttindatengdri eign, kröfur um lágmarksfjármögnun og gagnkvæm áhrif þeirra**

TILVÍSANIR

- IAS-staðall 1, *framsetning reikningsskila*
- IAS-staðall 8, *reikningsskilaáferðir, breytingar á reikningshaldslegu mati og skekkjur*
- IAS-staðall 19, *starfskjör*
- IAS-staðall 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*

FORSAGA

- 1 Ákvæði 58. liðar IAS-staðals 19 takmarka mat á réttindatengdri eign við „núvirði efnahagslegs ávinnings sem fáanlegur er sem endurgreiðsla frá kerfinu eða lækkun á framtíðariðgjöldum til kerfisins“, að viðbættum hagnaði og tapi sem er ekki færður. Spurningar hafa vaknað um hvenær endurgreiðsla eða lækkun á framtíðariðgjöldum teljist fáanleg, einkum þegar gerð er krafa um lágmarksfjármögnun.
- 2 Í mörgum löndum eru gerðar kröfur um lágmarksfjármögnun til að bæta öryggi þess loforðs sem aðilum að lífeyrissjóði eru gefin um eftirlaunakjör. Í slíkum kröfum er að öllu jöfnu mælt fyrir um lágmarksfjárhæð eða lágmarksíðgjöld sem verður að greiða til lífeyriskerfis á tilteknum tíma. Krafa um lágmarksfjármögnun kann því að takmarka getu einingarinnar til að lækka framtíðariðgjöld.
- 3 Takmörkun á mati á réttindatengdri eign getur enn fremur valdið því að krafa um lágmarksfjármögnun verði íþyngjandi. Að öllu jöfnu hefur krafa um að greiða íðgjöld til lífeyriskerfis ekki áhrif á mat á réttindatengdri eign eða skuld. Þetta stafar af því að íðgjöldin verða eign lífeyriskerfisins þegar þau hafa verið greidd og því er hrein viðbótarskuld engin. Krafa um lágmarksfjármögnun getur þó leitt til skuldbindingar ef íðgjöldin, sem krafa er gerð um, verða einingunni ekki tiltæk þegar þau hafa verið greidd.

GILDISSVIÐ

- 4 Túlkun þessi gildir um öll réttindatengd eftirlaunakjör og önnur réttindatengd langtímasterfskjör.
- 5 Í þessari túlkun er með kröfum um lágmarksfjármögnun átt við allar kröfur um að fjármagna eftirlaunakerfi eða önnur réttindatengd kerfi til langs tíma.

ÁLITAEFNI

- 6 Í þessari túlkun er fjallað um eftirfarandi álitaeefni:
 - a) hvenær endurgreiðsla eða lækkun á framtíðariðgjöldum teljist fáanleg í samræmi við 58. lið IAS-staðals 19,
 - b) hvernig krafa um lágmarksfjármögnun geti haft áhrif á það hvort lækkun framtíðariðgjalda sé fáanleg,
 - c) hvenær krafa um lágmarksfjármögnun geti leitt til skuldbindingar.

ALMENNT SAMKOMULAG

Möguleiki á endurgreiðslu eða lækkun á framtíðariðgjöldum

- 7 Eining skal ákvarða hvort endurgreiðsla eða lækkun á framtíðariðgjöldum sé fáanleg í samræmi við skilmála og skilyrði lífeyriskerfisins og hvers kyns lagaákvæði í þeirri lögsögu sem lífeyriskerfið heyrir undir.
- 8 Efnahagslegur ávinningur í formi endurgreiðslu eða lækkunar á framtíðariðgjöldum er fáanlegur ef einingin getur innleyst hann á gildistíma lífeyriskerfisins eða þegar skuldbindingar lífeyriskerfisins eru gerðar upp. Sér í lagi getur slíkur efnahagslegur ávinningur verið fyrir hendi jafnvel þótt ekki sé unnt að innleysa hann þegar í stað við dagsetningu efnahagsreiknings.
- 9 Efnahagslegi ávinningurinn, sem er fáanlegur, veltur ekki á því hvernig einingin hyggst nota tekjur umfram gjöld. Eining skal ákvarða þann efnahagslega hámarksávinning sem er fáanlegur vegna endurgreiðslu, lækkunar á framtíðariðgjöldum eða samblands af þessu tvennu. Eining skal ekki færa efnahagslegan ávinning vegna samblands af endurgreiðslu og lækkun á framtíðariðgjöldum á grundvelli forsendna sem eru ósamrýmanlegar.

- 10 Eining skal, í samræmi við IAS-staðal 1, veita upplýsingar um þýðingarmikil atriði er valda óvissu í mati við dagsetningu efnahagsreiknings sem umtalsverð hætta er á að valdi verulegum leiðréttingum á bókfærðu verði hreinnar eignar eða hreinnar skuldar í efnahagsreikningi. Þetta geta t.d. verið upplýsingar um hvers kyns takmarkanir á þeim möguleika að innleysa tekjur umfram gjöld eða upplýsingar um þá aðferð sem er notuð til að ákvarða fjárhæð þess efnahagslegs ávinnings sem er fáanlegur.

Efnahagslegur ávinningur sem er fáanlegur sem endurgreiðsla

Réttur til endurgreiðslu

- 11 Eining getur því aðeins fengið endurgreiðslu ef hún á skilyrðislausan rétt til endurgreiðslu:
- á gildistíma lífeyriskerfisins, án þess að gera ráð fyrir því að gera verði skuldir lífeyriskerfisins upp til að fá endurgreiðslu (t.d. getur einingin í tilteknum lögsögum átt rétt til endurgreiðslu á gildistíma lífeyriskerfisins, óháð því hvort skuldir lífeyriskerfisins hafa verið gerðar upp) eða
 - ef gert er ráð fyrir að skuldir lífeyriskerfisins séu gerðar upp smám saman á lengra tímabili þar til allir aðilar hafa sagt skilið við lífeyriskerfið eða
 - ef gert er ráð fyrir að skuldir lífeyriskerfisins séu að fullu gerðar upp í einu (þ.e. við slit lífeyriskerfisins).

Skilyrðislaus réttur til endurgreiðslu getur verið fyrir hendi hver sem fjárframlög til lífeyriskerfisins eru við dagsetningu efnahagsreiknings.

- 12 Ef réttur einingar til endurgreiðslu á tekjum umfram gjöld veitur á því að einn eða fleiri óvissir atburðir, sem hún hefur ekki fulla stjórn á, gerast eða gerast ekki í framtíðinni, á einingin ekki skilyrðislausan rétt og skal ekki færa eign.
- 13 Eining skal meta þann efnahagslega ávinning sem er fáanlegur sem endurgreiðsla sem fjárhæð tekna umfram gjöld við dagsetningu efnahagsreiknings (þ.e.a.s. gangvirði eigna lífeyriskerfisins að fráregnu núvirði réttindatengdu skuldbindingarinnar) sem einingin á rétt á að fá sem endurgreiðslu, að fráregnum öllum tengdum kostnaði. Ef endurgreiðsla væri t.d. skattskyld vegna annars skatts en tekjuskatts skal eining meta fjárhæð endurgreiðslunnar að fráregnum skattinum.
- 14 Við mat á fjárhæð endurgreiðslu, sem er fáanleg þegar lífeyriskerfinu er slitið (c-liður 11. liðar), skal eining telja með kostnað lífeyriskerfisins við að gera upp skuldir lífeyriskerfisins og vegna endurgreiðslunnar. Eining skal t.d. draga frá sérfræðipóknun ef lífeyriskerfið greiðir hana en ekki einingin og kostnað vegna hvers kyns tryggingariðgjalda sem kann að vera krafist til að tryggja skuldina við slit.
- 15 Ef fjárhæð endurgreiðslu ákvarðast sem öll fjárhæð tekna umfram gjöld eða hluti tekna umfram gjöld fremur en föst fjárhæð skal eining ekki gera neinar leiðréttingar með tilliti til tímavirðis peninga, jafnvel þótt einungis sé unnt að innleysa endurgreiðsluna í framtíðinni.

Efnahagslegur ávinningur sem er fáanlegur sem lækun iðgjalda

- 16 Ef ekki er gerð krafa um lágmarksfjármögnun skal eining ákvarða þann efnahagslega ávinning, sem er fáanlegur sem lækun á framtíðariðgjöldum, sem þá eftirfarandi fjárhæða sem lægri er:
- tekjur umfram gjöld í lífeyriskerfinu og
 - núvirði kostnaðar einingarinnar vegna réttindaávinnslu í framtíðinni, þ.e. að frátöldum þeim hluta framtíðar-kostnaðar sem starfsmenn standa straum af fyrir hvert ár á væntum gildistíma lífeyriskerfisins eða væntum líftíma einingarinnar, hvor heldur er styttri.
- 17 Eining skal ákvarða kostnað vegna réttindaávinnslu í framtíðinni með því að nota forsendur sem eru í samræmi við þær forsendur sem eru notaðar til að ákvarða réttindatengda skuldbindingu og í samræmi við þær aðstæður sem eru fyrir hendi við dagsetningu efnahagsreiknings, eins og þær eru skilgreindar í IAS-staðli 19. Eining skal því gera ráð fyrir að engar breytingar verði á bótum frá lífeyriskerfi í framtíðinni þar til lífeyriskerfinu er breytt og hún skal gera ráð fyrir stöðugu vinnuafli í framtíðinni nema einingin sé sannanlega skuldbundin, miðað við dagsetningu efnahagsreiknings, til að fækka starfsmönnum sem lífeyriskerfið tekur til. Í síðara tilvikinu skal forsendan um framtíðarvinnuafli fela í sér fækkunina. Eining skal ákvarða núvirði kostnaðar vegna réttindaávinnslu í framtíðinni með því að nota sama afvöxtunarsuðul og notaður er við útreikning á réttindatengdri skuldbindingu við dagsetningu efnahagsreiknings.

Áhrif kröfu um lágmarksfjármögnun á efnahagslegan ávinning sem er fáanlegur sem lækun á framtíðariðgjöldum

- 18 Eining skal greina allar kröfur um lágmarksfjármögnun á tilteknum degi í iðgjöld sem krafist er til að standa straum af a) öllum halla sem er vegna réttindaávinnslu fyrri tímabila á grundvelli kröfu um lágmarksfjármögnun og b) uppsöfnun bóta í framtíðinni.
- 19 Iðgjöld, sem ætlað er að standa straum af halla á grundvelli kröfu um lágmarksfjármögnun að því er varðar þjónustu, sem hefur þegar verið móttækin, hafa ekki áhrif á framtíðariðgjöld vegna þjónustu í framtíðinni. Þau geta leitt til skuldar í samræmi við 23.–26. lið.

- 20 Ef gerð er krafa um lágmarksfjármögnun vegna iðgjalda sem tengjast uppsöfnun bóta í framtíðinni, skal eining ákvarða efnahagslegan ávinning sem er fánlegur sem lækkun á framtíðariðgjöldum sem núvirði:
- a) áætlaðs kostnaðar vegna réttindaávinnslu í framtíðinni á hverju ári í samræmi við 16. og 17. lið, að frádregnum
 - b) áætluðum iðgjöldum vegna lágmarksfjármögnunar sem krafist er að því er varðar uppsöfnun bóta í framtíðinni á því ári.
- 21 Eining skal reikna út framtíðariðgjöld vegna lágmarksfjármögnunar sem krafist er að því er varðar uppsöfnun bóta í framtíðinni, að teknu tilliti til áhrifa hvers kyns tekna umfram gjöld sem eru fyrir hendi á grundvelli kröfu um lágmarksfjármögnun. Eining skal nota forsendurnar sem krafist er í kröfunni um lágmarksfjármögnun og, að því er varðar þætti sem eru ekki tilgreindir í kröfunni um lágmarksfjármögnun, forsendur sem eru í samræmi við þær forsendur sem eru notaðar til að ákvarða réttindatengda skuldbindingu og í samræmi við þær aðstæður sem eru fyrir hendi við dagsetningu efnahagsreiknings, eins og þær eru skilgreindar í IAS-staðli 19. Útreikningurinn skal ná yfir allar breytingar sem vænst er vegna þess að einingin greiðir lágmarksíðgjöld sem eru gjaldfallin. Útreikningurinn skal þó ekki taka til áhrifa af væntum breytingum á skilmálum og skilyrðum kröfu um lágmarksfjármögnun sem hafa ekki öðlast gildi með formlegum hætti eða eru ekki samningsbundin við dagsetningu efnahagsreiknings.
- 22 Ef framtíðariðgjald vegna lágmarksfjármögnunar, sem krafist er að því er varðar uppsöfnun bóta í framtíðinni, er hærra en kostnaður vegna réttindaávinnslu í framtíðinni samkvæmt IAS-staðli 19 á tilteknu ári lækkar núvirði þeirrar umframfjárhæðar þá fjárhæð eignarinnar sem er fánleg sem lækkun á framtíðariðgjöldum miðað við dagsetningu efnahagsreiknings. Fjárhæð eignarinnar, sem er fánleg sem lækkun á framtíðariðgjöldum, getur þó aldrei verið lægri en núll.

Þegar krafa um lágmarksfjármögnun getur leitt til skuldar

- 23 Ef eining er skuldbundin samkvæmt kröfu um lágmarksfjármögnun til að greiða iðgjöld til að standa straum af halla á grundvelli lágmarksfjármögnunar, að því er varðar þjónustu sem er þegar móttekin, skal einingin ákvarða hvort iðgjöldin, sem greiða ber, verði fánleg sem endurgreiðsla eða lækkun á framtíðariðgjöldum eftir að þau hafa verið greidd til lífeyriskerfisins.
- 24 Eining skal, eftir því sem iðgjöldin, sem ber að greiða, verða ekki tiltæk eftir að þau hafa verið greidd til lífeyriskerfisins, færa skuld þegar skuldbindingin verður til. Skuldin skal lækka réttindatengdu eignina eða hækka réttindatengdu skuldina þannig að ekki er reiknað með að hagnaður eða tap hljótist af beitingu 58. liðar IAS-staðals 19 þegar iðgjöldin eru greidd.
- 25 Eining skal beita lið 58A í IAS-staðli 19 áður en hún ákvarðar skuldina í samræmi við 24. lið.
- 26 Færa skal skuldina, að því er varðar kröfu um lágmarksfjármögnun og allt síðara endurmat á þeirri skuld, þegar í stað í samræmi við samþykktu stefnu einingarinnar um færslu áhrifanna af takmörkuninni í 58. lið IAS-staðals 19 um mat á réttindatengdri eign. Einkum gildir það:
- a) að eining, sem færir áhrif takmörkunarinnar í 58. lið í rekstrarreikning, í samræmi við g-lið 61. liðar IAS-staðals 19, skal þegar í stað færa leiðréttinguna í rekstrarreikning,
 - b) að eining, sem færir áhrif takmörkunarinnar í 58. lið í yfirlit um færðar tekjur og gjöld, í samræmi við lið 93C í IAS-staðli 19, skal þegar í stað færa leiðréttinguna í yfirlit um færðar tekjur og gjöld.

GILDISTÖKUDAGUR

- 27 Eining skal beita þessari túlkun fyrir árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2008 eða síðar. Heimilt er að taka breytingarnar upp fyrr.

AÐLÖGUN

- 28 Eining skal beita þessari túlkun frá upphafi fyrsta tímabilsins sem er sett fram í fyrstu reikningsskilunum sem þessi túlkun gildir um. Eining skal færa allar upphaflegar leiðréttingar, sem verða til við beitingu þessarar túlkunar, sem óráðstafað eigið fé við upphaf þess tímabils.

Reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 262/2009

2010/EES/39/08

frá 30. mars 2009

um kröfur um samræmda úthlutun og notkun á spurnarkóðum kögunarsvarratsjár (Mode S) fyrir samevrópska loftrýmið (*)

FRAMKVÆMDASTJÓRN EVRÓPUBANDALAGANNA HEFUR,

með hliðsjón af stofnsáttmála Evrópubandalagsins,

með hliðsjón af reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 552/2004 frá 10. mars 2004 um rekstrarsamhæfi evrópska netsins fyrir rekstrarstjórnun flugumferðar (rekstrarsamhæfisreglugerðin) ⁽¹⁾, einkum 5. mgr. 3. gr.,með hliðsjón af reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 549/2004 frá 10. mars 2004 um setningu rammaákvæða um að koma á samevrópsku loftrými (rammareglugerðin) ⁽²⁾, einkum 2. mgr. 8. gr.,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

- 1) S-starfsháttur (valvís starfsháttur) (Mode S- (Select)) er kögunaraðferð fyrir flugumferðarstjórn sem byggist á samvinnu. Hún gerir kleift að senda fyrirsurnir til valdra loftfara og draga út gögn frá loftförum sem nota má til að þróa nýja virkni fyrir rekstrarstjórnun flugumferðar. Hönnun kerfa sem styðja að náist til einstakra loftfara með S-starfshætti (hér á eftir spyrjendur sem nota S-starfshátt) útheimta notkun spurnarkóða sem notar S-starfshátt til að bera kennsl á og til kögunar á loftförum sem búin eru ratsjársvara sem notar S-starfshátt.
- 2) Til að tryggja öryggi kögunarkerfis fyrir flugumferð er nauðsynlegt að drægnisvæði tveggja spyrjenda sem nota S-starfshátt og sama spurnarkóða skarist ekki, nema ef þeir tilheyra klasa eða ef aðrar viðeigandi rekstrarlegar mildunarráðstafanir eru til staðar.
- 3) Svo styðja megi við notkun aukins fjölda spyrjenda sem nota S-starfshátt og leysa vandamálin sem hljótast af skorti á spurnarkóðum sem eru í boði til að senda fyrirsurnir til loftfara, er þörf á að samræma úthlutun og notkun þessara spurnarkóða á skilvirkan hátt.
- 4) Evrópustofnun um öryggi flugleiðsögu hefur fengið umbod, í samræmi við 1. mgr. 8. gr. reglugerðar (EB) nr. 549/2004, til að þróa kröfur um úthlutun og notkun á spurnarkóðum sem nota S-starfshátt (hér á eftir spurnarkóðar). Reglugerð þessi er byggð á skýrslunni sem gefin var út í því sambandi 2. janúar 2008.
- 5) Af tæknilegum ástæðum voru upphaflega aðeins skilgreindir spurnarauðkenniskóðar (hér á eftir SA-kóðar) 0 til 15 og notaðir sem spurnarkóðar. Vegna áætlaðs fjölda spyrjenda sem nota S-starfshátt, voru síðar gerðar ráðstafanir til að heimila notkun á viðbótar kögunarauðkenniskóðum (hér á eftir KA-kóðar) á bilinu 1 til 63.
- 6) Notkun KA-kóða útheimtir venjulega að allir viðtakendur sem nota S-starfshátt innan drægnisvæðis spyrjenda sem nota S-starfshátt séu útbúnir í því skyni. Evrópustofnun um öryggi flugleiðsögu þróaði hins vegar forskriftir fyrir starfrækslu með SA/KA-kóða sem myndi gera spyrjendum sem nota S-starfshátt kleift að nota KA-kóða fyrir, jafnvel í umhverfi þar sem viðtakendur spyrjenda sem nota S-starfshátt væru ekki allir búnir til notkunar á KA-kóðum. Því skal þess krafist að notendur S-starfsháttar geri ráð fyrir þessari starfrækslu með SA/KA-kóða.
- 7) Evrópustofnun um öryggi flugleiðsögu hefur, með úthlutunarkerfi spurnarkóða, komið á fót miðlægrri úthlutunarþjónustu fyrir spurnarkóða. Aðildarríkin skulu krafin um að gera nauðsynlegar ráðstafanir til að tryggja að úthlutunarkerfi spurnarkóða veiti upplýsingar sem stuðla að meiri samræmingu á lyklatríðum varðandi úthlutun spurnarkóða. Tilgreina skal þessi lyklatríði með skýrum hætti.
- 8) Almennar verklagsreglur skulu skilgreindar til að tryggja að lykilþættir varðandi úthlutun spurnarkóða séu framkvæmdir með réttum hætti. Þær skulu taka tillit til viðeigandi ákvæða Alþjóðflugmálastofnunarinnar (ICAO)
- 9) Spyrjendur sem nota S-starfshátt og veitendur flugumferðarþjónustu skulu gera viðeigandi ráðstafanir til að greina og draga úr áhrifum hugsanlegra árekstra milli spurnarkóða.
- 10) Þessi reglugerð skal ekki taka til hernaðaraðgerða og herþjálfunarflugs, eins og um getur í 2. mgr. 1. gr. reglugerðar (EB) nr. 549/2004.
- 11) Takmarkaður fjöldi spurnarkóða er frátekinn til einkanotkunar og -stjórnunar af hálfu hernaðarstofnana, þ.m.t. milliríkjastofnanir, einkum Atlantshafsbandalagið. Spyrjendur sem nota S-starfshátt og þessa kóða þurfa því ekki að heyra undir samræmt úthlutunarferli. Þó skal þess krafist af aðildarríkjum að þau geri viðeigandi ráðstafanir til að tryggja að notkun slíkra spurnarkóða hafi ekki áhrif til hins verra á öryggi almennrar flugumferðar.

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtið. ESB L 84, 31.3.2009, bls. 20. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 108/2009 frá 22. október 2009 um breytingu á XIII. viðauka (Flutningastarfsemi) við EES-samninginn, sjá EES-viðbætur við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins nr. 68, 17.12.2009, bls. 6.

⁽¹⁾ Stjtið. ESB L 96, 31.3.2004, bls. 26.

⁽²⁾ Stjtið. ESB L 96, 31.3.2004, bls. 1.

12) Spurnarkóðinn 0 hefur verið frátekinn af Alþjóðaflugmálastofnuninni fyrir starfrækslu án úthlutaðs kóða. Spyrjendur sem nota S-starfshátt og nota kóðann 0 í samræmi við staðla og ráðlagðar starfsvenjur Alþjóðaflugmálastofnunarinnar þurfa ekki að heyra undir samræmt úthlutunarferli.

13) SA-kóði 14 hefur verið frátekinn fyrir sameiginlega notkun í prófunarkerfum. Ekki er hægt að tryggja að spyrjendur sem nota S-starfshátt greini viðtakendur þegar nokkur prófunarkerfi starfa samtímis. Rekstraraðilar prófunarkerfa sem nota S-starfshátt og sem þurfa að framkvæma tímabundnar prófanir við aðstæður þar sem skörun á sér ekki stað skulu því tryggja viðeigandi tvíhliða samræmingu við aðra rekstraraðila prófunarkerfa sem nota S-starfshátt.

14) Miðlæga úthlutunarþjónustan fyrir spurnarkóða skal hafa til reiðu og uppfæra eftir því sem þörf er á úthlutunaráætlun fyrir spurnarkóða fyrir aðildarríki og notendur S-starfsháttar sem tryggir örugga og skilvirka notkun spurnarkóða. Úthlutunaráætlunin skal samþykkt af aðildarríkjunum sem verða fyrir áhrifum af efni hennar.

15) Skilgreina skal aðferð til lausnar í þeim tilvikum þar sem ekki er hægt að fá samþykki fyrir úthlutunaráætlun spurnarkóða í tæka tíð.

16) Með það í huga að viðhalda eða hækka fyrirliggjandi öryggisstig rekstursins skal þess krafist af öllum aðildarríkjunum að þau tryggi að hlutaðeigandi aðilar framkvæmi öryggismat, þ.m.t. hættugreining, áhættumat og ráðstafanir til að draga úr áhættu. Samræmd framkvæmd þessara ferla fyrir þau kerfi, sem falla undir þessa reglugerð, krefst þess að sértækar öryggiskröfur séu ákvarðaðar sem gilda um allar kröfur um rekstrarsamhæfi og afköst.

17) Í samræmi við d-lið 3. mgr. 3. gr. reglugerðar (EB) nr. 552/2004 skal í framkvæmdarreglum um rekstrarsamhæfi lýsa sértækum aðferðum við samræmismat, sem nota skal til að meta annaðhvort samræmi eða nothæfi kerfishlutanna, sem og til sannprófunar á kerfum.

18) Markaðurinn fyrir kerfishluta sem þessi reglugerðin gildir um, hefur náð þeim þroska að unnt er að meta á fullnægjandi hátt með innra framleiðslueftirliti, samræmi eða nothæfi kerfishlutanna með þeim aðferðum sem byggjast á aðferðareiningu A í ákvörðun Evrópuþingsins og ráðsins nr. 768/2008/EB frá 9. júlí 2008 um sameiginlegan ramma um markaðssetningu á vörum og niðurfellingu á ákvörðun ráðsins 93/465/EBE ⁽¹⁾

19) Ráðstafanirnar, sem kveðið er á um í þessari reglugerð, eru í samræmi við álit nefndarinnar um samevrópskt loftrými.

SAMÞYKKT REGLUGERÐ ÞESSA:

1. gr.

Efni og gildissvið

1. Í þessari reglugerð er mælt fyrir um kröfur varðandi samræmda úthlutun og notkun spurnarkóða sem nota S-starfshátt (hér á eftir spurnarkóðar) svo starfrækja megi örugga og skilvirka kögun fyrir flugumferð og samræmingu milli borgaralegra yfirvalda og hermálafirvalda.

2. Þessi reglugerð gildir um spyrjendur sem nota S-starfshátt og uppfylla viðeigandi skilyrði og tengd kögunarkerfi, kerfishluta þeirra og tengdar verklagsreglur þegar þær styðja samræmda úthlutun og notkun spurnarkóða sem uppfylla viðeigandi skilyrði.

2. gr.

Skilgreiningar

Í þessari reglugerð gilda skilgreiningarnar sem settar voru fram í 2. gr. reglugerðar (EB) nr. 549/2004.

Jafnframt gilda eftirfarandi skilgreiningar:

1. „spyrjandi sem notar S-starfshátt“: kerfi sem samanstendur af loftneti og rafeindabúnaði sem styður að náist til einstakra loftfara með valvísun starfshætti, þekktur sem S-starfsháttur (Mode S),
2. „spurnarkóði“: annað hvort spurnarauðkenniskóði eða kögunarauðkenniskóði sem notaður er til fjölhliða útilokunar (multisite lockout) og hugsanlega sem samskiptareglur,
3. „spurnarauðkenniskóði“: (hér á eftir nefndur SA-kóði), spurnarkóði sem notar S-starfshátt með gildi á bilinu 0 til 15 og sem bæði er hægt að nota til fjölhliða útilokunar og sem samskiptareglur,
4. „kögunarauðkenniskóði“: (hér á eftir nefndur KA-kóði), spurnarkóði sem notar S-starfshátt með gildi á bilinu 1 til 63 og sem hægt er að nota sem samskiptareglur til fjölhliða útilokunar en ekki sem samskiptareglur til fjölhliða fjarskipta,
5. „fjölhliða útilokun“: samskiptareglurnar sem gera nokkrum spyrjendum, sem nota S-starfshátt og hafa drægni sem skarast kleift að sækja og útiloka viðtakendur með S-starfshætti.
6. „samskiptareglur fyrir fjölhliða fjarskipti“: samskiptareglurnar sem notaðar eru til að samræma stjórnun fjarskipta sem fela í sér fleiri en eina aðgerð, á svæðum þar sem drægni spyrjenda sem nota S-starfshátt skarast,
7. „Viðtakendur sem nota S-starfshátt“: verkvangur sem búinn er ratsjársvara sem notar S-starfshátt,

⁽¹⁾ Stjttíð. ESB L 218, 13.8.2008, bls. 82.

8. „útilokun“: samskiptareglurnar sem gera kleift að stöðva svör við kalli með S-starfshætti sem sent er á alla frá viðtakendum sem nota S-starfshátt sem þegar er búið að sækja,
9. „Notandi S-starfsháttar“: einstaklingur, stofnun eða fyrirtæki sem starfrækir eða býðst til að starfrækja spyrjanda sem notar S-starfshátt, þ.m.t.:
- veitendur flugleiðsöguþjónustu,
 - framleiðendur spyrjenda sem nota S-starfshátt,
 - rekstraraðilar flugvallar,
 - rannsóknarstofnanir,
 - allir aðrir aðilar sem hafa rétt til að starfrækja spyrjanda sem notar S-starfshátt,
10. „úthlutun spurnarkóða“: skilgreining á gildum fyrir a.m.k. öll lykiltríði varðandi úthlutun spurnarkóða eins og tilgreint er í B-hluta II. viðauka,
11. „úthlutunarkerfi fyrir spurnarkóða“: kerfi innan evrópska netsins fyrir rekstrarstjórnun flugumferðar og tilheyrandi verklagsreglur, en með því er notendum S-starfsháttar, í gegnum aðildarríkin, veitt miðlæg þjónusta spurnarkóðaúthlutunar (hér á eftir nefnd úthlutunarþjónusta spurnarkóða), sem fæst við afgreiðslu á umsóknum um spurnarkóða og dreifingu á tillögu að úthlutunaráætlun fyrir spurnarkóða,
12. „umsókn um spurnarkóða“: umsókn notanda S-starfsháttar um úthlutun spurnarkóða,
13. „tillaga að úthlutunaráætlun fyrir spurnarkóða“: tillaga að heildarsafni úthlutunar spurnarkóða sem úthlutunarþjónusta fyrir spurnarkóða leggur fram til samþykkis af hálfu aðildarríkjanna,
14. „úthlutunaráætlun fyrir spurnarkóða“: nýjasta samþykkt heildarsafn úthlutunar á spurnarkóðum,
15. „spyrjandi sem notar S-starfshátt og uppfyllir viðeigandi skilyrði“: spyrjandi sem notar S-starfshátt og uppfyllir a.m.k. eitt af eftirfarandi skilyrðum:
- spyrjandinn reiðir sig a.m.k. að hluta til á fyrirspurnarköll og -svör sem nota S-starfshátt og eru send á alla til að sækja viðtakendur sem nota S-starfshátt, eða
 - þegar spyrjandinn svarar spurnarkalli á alla útilokar hann varanlega eða tímabundið, innan hluta eða alls drægnisvæðisins, viðtakendur sem nota S-starfshátt sem þegar hafa verið sóttir eða
 - spyrjandinn notar samskiptareglur fyrir fjölhlíða fjarskipti fyrir notkun gagnatengingar,
16. „spurnarkóði sem uppfyllir viðeigandi skilyrði“: allir SA- og KA-kóðar, að undanskildum:
- SA-kóðanum 0:
 - spurnarkóðanum/-kóðunum sem eru fráteknir til stjórnunar og úthlutunar af hálfu hernaðarstofnana, þ.m.t. milliríkjastofnanir, einkum Atlantshafsbandalagið.
17. „spurnarkall til allra með S-starfshætti“: skilaboð sem venjulega eru notuð af spyrjendum sem nota S-starfshátt til að sækja viðtakendur sem nota S-starfshátt sem koma inn á drægnisvæði þeirra,
18. „nothæfur spurnarkóði“: allir spurnarkóðar sem koma til greina, að undanskildum SA-kóða 14,
19. „lögbært aðildarríki“:
- ef um er að ræða veitanda flugleiðsöguþjónustu er það aðildarríkið sem hefur vottað veitandann í samræmi við reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 2096/2005 ⁽¹⁾
 - í öðrum tilvikum er það aðildarríkið sem ber ábyrgð á því svæði þar sem notandi S-starfsháttar starfrækir eða hefur í hyggju að starfrækja spyrjanda sem notar S-starfshátt og uppfyllir viðeigandi skilyrði,
20. „árekstur milli spurnarkóða“: ósamræmd skörun á drægni tveggja eða fleiri spyrjenda sem nota S-starfshátt og starfræktir eru með sama spurnarkóðanum, sem getur leitt til þess að a.m.k. einn af spyrjendum sem nota S-starfshátt greini ekki loftför,
21. „vöktun á árekstrum milli spurnarkóða“: framkvæmd notanda S-starfsháttar á tæknilegum aðferðum eða aðferðum í tengslum við verklag til að greina áhrif árekstra spurnarkóða við aðra spyrjendur sem nota S-starfshátt á kögunargögnin sem koma frá eigin spyrjendum sem nota S-starfshátt,
22. „framkvæmdarröð“: tímasett röð á framkvæmd úthlutunar á spurnarkóðum sem notendur S-starfsháttar verða að fylgja til að forðast tímabundna árekstra milli spurnarkóða,

(¹) Stjtið. ESB L 335, 21.12.2005, bls. 13.

23. „samsvarandi SA-kóði“: SA-kóðinn sem ratsjársvári sem notar S-starfshátt og sem styður ekki KA-kóða afkóðar í spurnarkalli með S-starfshætti á alla þar sem er að finna KA-kóða og sem er notaður af þeim ratsjársvára til að kóða svarið við kalli á alla,
24. „útilokunarkort“: samskipunarskrá spyrjenda sem nota S-starfshátt sem skilgreinir hvar og hvernig á að beita útilokun á viðtakendur sem nota S-starfshátt.

3. gr.

Kröfur um rekstrarsamhæfi og afköst

Notendur S-starfsháttar skulu tryggja að aðalrafeindakerfishluti ratsjárinnar í spyrjandanum sem notar S-starfshátt og nothæfan spurnarkóða:

1. styðji notkun KA- og SA-kóða í samræmi við ákvæði Alþjóðaflugmálastofnunarinnar sem tilgreind eru í 1.lið í I. viðauka,
2. styðji notkun á SA/KA-kóða í starfrækslu í samræmi við kröfurnar sem eru tilgreindar í III. viðauka.

4. gr.

Tilheyrandi verklagsreglur fyrir notendur S-starfsháttar

1. Notendur S-starfsháttar skulu einungis starfrækja spyrjendur sem nota S-starfshátt sem uppfylla viðeigandi skilyrði og sem nota spurnarkóða sem uppfyllir viðeigandi skilyrði ef þeim hefur verið úthlutað spurnarkóða í þessu skyni frá lögbæru aðildarríki.
2. Notendur S-starfsháttar, sem hafa í hyggju að starfrækja eða starfrækja spyrjanda sem notar S-starfshátt og uppfyllir viðeigandi skilyrði og sem hefur ekki verið úthlutað spurnarkóða skulu leggja fram umsókn um spurnarkóða til lögbæra aðildarríkisins í samræmi við kröfurnar sem tilgreindar eru í A-hluta II. viðauka.
3. Notendur S-starfsháttar skulu uppfylla lykilatriði úthlutunar spurnarkóða sem þeir fá eins og tilgreint er í B-hluta II. viðauka.
4. Notendur S-starfsháttar skulu upplýsa lögbær yfirvöld á a.m.k. sex mánaða fresti um allar breytingar á fyrirkomulagi uppsetningar eða rekstrarstöðu spyrjenda sem nota S-starfshátt og sem uppfylla viðeigandi skilyrði að því er varðar sérhvert lykilatriði í spurnarkóðaúthlutun sem tilgreind eru í B-hluta II. viðauka.
5. Notendur S-starfsháttar skulu tryggja að sérhver spyrjandi þeirra sem notar S-starfshátt noti eingöngu þann spurnarkóða sem honum hefur verið úthlutað.

5. gr.

Tilheyrandi verklagsreglur fyrir aðildarríkin

1. Aðildarríkin skulu athuga gildi umsókna um spurnarkóða sem þeim berast frá notendum S-starfsháttar, áður en þeir eru gerðir tiltækir í úthlutunarkerfinu fyrir spurnarkóða til

samræmingar. Gildisathugunin skal taka til lykilatriðanna sem tilgreind eru í A-hluta II. viðauka.

2. Aðildarríkin skulu gera nauðsynlegar ráðstafanir til að tryggja að úthlutunarkerfi fyrir spurnarkóða:

- a) athugi hvort umsóknir um spurnarkóða uppfylli venjur um snið og gögn,
- b) athugi hvort umsóknir um spurnarkóða séu fullnægjandi, nákvæmar og tímanlegar,
- c) innan sex almanaks mánaða frá umsókninni:

- i) framkvæmi sýndaruppfærslu á úthlutunaráætluninni fyrir spurnarkóða á grundvelli þeirra umsókna sem bíða afgreiðslu,

- ii) undirbúi fyrirhugaða uppfærslu á úthlutunaráætluninni fyrir spurnarkóða til samþykktar af hálfu aðildarríkanna sem verða fyrir áhrifum af henni,

- iii) tryggi að fyrirhuguð uppfærsla á úthlutunaráætluninni fyrir spurnarkóða uppfylli eftir því sem frekast er unnt rekstrarlegar kröfur í umsóknum um spurnarkóða eins og lýst er í lykilatriðunum g, h og i sem tilgreind eru í A-hluta II. viðauka,

- iv) uppfæri og tilkynni aðildarríkjunum um úthlutunaráætlunina fyrir spurnarkóða um leið og hún hefur verið samþykkt, með fyrirvara um landsbundna málsmeðferð við tilkynningu upplýsinga um spyrjendur sem nota S-starfshátt og herinn starfrækir.

3. Breytingar á úthlutunaráætlun fyrir spurnarkóða skulu háðar samþykki allra aðildarríkja sem verða fyrir áhrifum af uppfærslu áætlunarinnar.

4. Ef ágreiningur er um breytingarnar sem um getur í 3. mgr. í þessari grein skulu hlutaðeigandi aðildarríki bera málið undir framkvæmdastjórnina svo hún geti brugðist við. Framkvæmdastjórnin skal fara eftir málsmeðferðinni sem um getur í 2. mgr. 5. gr. í reglugerð (EB) nr. 549/2004.

5. Aðildarríkin sem um getur í 3. mgr. skulu sjá til þess að samþykki þeirra á úthlutunaráætlunum fyrir spurnarkóða séu tilkynnt öðrum aðildarríkjum í gegnum úthlutunarkerfið fyrir spurnarkóða.

6. Aðildarríkin sem um getur í 3. mgr. skulu sjá til þess að breytingar á úthlutun spurnarkóða sem verða vegna uppfærslu á úthlutunaráætluninni fyrir spurnarkóða séu tilkynntar hlutaðeigandi notendum S-starfsháttar, sem lúta yfirvaldi þeirra innan 14 almanaksdaga frá móttöku uppfærðu úthlutunaráætlunarinnar.

7. Aðildarríkin skulu láta öðrum aðildarríkjum í té, á a.m.k. sex mánaða fresti í gegnum úthlutunarkerfið fyrir spurnarkóða uppfærða skrá yfir úthlutun og notkun spurnarkóða af hálfu spyrjenda sem nota S-starfshátt, sem er að finna á ábyrgðarsvæði þeirra.

8. Ef skörun er fyrir hendi á drægni spyrjenda sem notar S-starfshátt sem er innan ábyrgðarsvæðis aðildarríkis og drægni spyrjenda sem notar S-starfshátt sem er staðsettur innan ábyrgðarsvæðis þriðja lands skal hlutaðeigandi aðildarríki:

- a) tryggja að þriðja landið sé upplýst um öryggiskröfur í tengslum við úthlutun og notkun spurnarkóða,
- b) grípi til nauðsynlegra ráðstafana til að samræma notkun spurnarkóða í samvinnu við þriðja landið.

6. gr.

Tilheyrandi verklagsreglur fyrir veitendur flugumferðarþjónustu

Veitendur flugumferðarþjónustu skulu ekki nota gögn frá spyrjendum sem nota S-starfshátt og starfræktir eru á ábyrgð þriðja lands ef úthlutun spurnarkóða hefur ekki verið samræmd.

7. gr.

Kröfur vegna viðbúnaðar

1. Veitendur flugumferðarþjónustu skulu meta hugsanleg áhrif árekstra milli spurnarkóða á flugumferðarþjónustu og samsvarandi hugsanlegt tap á kögungargögnum sem nota S-starfshátt frá spyrjendum sem verða fyrir áhrifum að teknu tilliti til starfrækslukrafna og varakerfa sem tiltæk eru.

2. Svo fremi að metið hafi verið að hugsanlegt tap kögungargagna um viðtakendur sé ekki mikilvægt frá öryggissjónarmiði skulu notendur S-starfsháttar:

- a) taka í notkun vöktunarúræði til að greina árekstra milli spurnarkóða sem eru af völdum spyrjenda sem nota S-starfshátt sem hafa áhrif á spyrjendur sem þeir starfrækja með hvaða nothæfum spurnarkóða sem er,
- b) tryggja að greiningin á árekstrinum milli spurnarkóða sem finnst með vöktunarúræðunum sem eru notuð náið tímanlega og með drægni sem uppfyllir öryggiskröfur þeirra,
- c) finna og nota eftir því sem við á varaaðferð við starfrækslu til að draga úr hugsanlegri hættu vegna árekstra á milli spurnarkóða á einhvern nothæfan kóða, sem tilgreind er í matinu sem um getur í 1. mgr.,
- d) tryggja að sú varaaðferð við starfrækslu sem er notuð skapi ekki árekstra milli spurnarkóða og annarra spyrjenda sem nota S-starfshátt sem um getur í úthlutunaráætluninni fyrir spurnarkóða.

3. Notendur S-starfsháttar skulu tilkynna um alla árekstra milli spyrjenda þar sem spyrjandi, sem notar S-starfshátt og uppfyllir viðeigandi skilyrði sem hann starfrækir, á hvaða nothæfum spurnarkóða sem er, kemur við sögu, til lögbæra aðildarríkisins og skulu gera tiltæk í gegnum kerfið fyrir úthlutun spurnarkóða tengdar upplýsingar til annarra notenda S-starfsháttar.

8. gr.

Samvinna milli borgaralegra yfirvalda og hermálafyrvalda

1. Aðildarríkin skulu gera nauðsynlegar ráðstafanir til að tryggja að herdeildir sem starfrækja spyrjendur sem nota S-starfshátt og sem uppfylla viðeigandi skilyrði á öðrum spurnarkóða en SA-kóðanum 0 og öðrum kóðum sem eru fráteknir fyrir herstjórnun uppfylli ákvæði 3. til 7. gr. og 12. gr.

2. Aðildarríkin skulu gera nauðsynlegar ráðstafanir til að tryggja að herdeildir sem starfrækja spyrjendur sem nota S-starfshátt á SA-kóðanum 0 eða öðrum spurnarkóðum sem eru fráteknir fyrir herstjórnun fylgist með einkanotkun þessara spurnarkóða til að forðast ósamræmda notkun allra spurnarkóða sem uppfylla viðeigandi skilyrði.

3. Aðildarríkin skulu gera nauðsynlegar ráðstafanir til að tryggja að úthlutun og notkun spurnarkóða til herdeilda hafi ekki skaðleg áhrif á öryggi almennrar flugumferðar.

9. gr.

Öryggiskröfur

1. Notendur S-starfsháttar skulu tryggja að möguleg hætta vegna árekstra milli spurnarkóða sem hafa áhrif á spyrjendur þeirra sem nota S-starfshátt sé metin á réttan hátt og reynt að draga úr henni.

2. Aðildarríkin skulu gera nauðsynlegar ráðstafanir til að tryggja að hlutaðeigandi aðilar framkvæmi öryggismat, þ.m.t. hættugreining, áhættumat og ráðstafanir til að draga úr áhættu, áður en gerðar eru breytingar á núverandi kerfum eða tengdum verklagsreglum, sem um getur í 2. mgr. 1. gr., og áður en ný kerfi eða tengdar verklagsreglur eru teknar í notkun.

3. Að því er varðar öryggismatið sem kveðið er á um í 3. mgr. skulu kröfurnar sem eru tilgreindar í 4. til 8. gr. og 12. gr. einnig teljast lágmarksöryggiskröfur.

10. gr.

Samræmismat

Áður en EB-yfirlýsing um samræmi eða nothæfi, sem um getur í 5. gr. reglugerðar (EB) nr. 552/2004, er gefin út fyrir kerfishluta þeirra kerfa, sem um getur í 2. mgr. 1. gr. þessarar reglugerðar, skulu framleiðendur, eða viðurkenndir fulltrúar þeirra með staðfestu í Bandalaginu meta samræmi eða nothæfi þessara kerfishluta í samræmi við kröfurnar í A-hluta IV. viðauka við þessa reglugerð.

*11. gr.***Sannprófun á kerfum**

1. Veitendur flugleiðsöguþjónustu, sem geta eða hafa sýnt fram á, að þeir uppfylli þau skilyrði sem fram koma í V. viðauka, skulu sannprófa kerfin, sem um getur í 2. mgr. 1. gr., í samræmi við kröfurnar í A-hluta VI. viðauka.

2. Veitendur flugleiðsöguþjónustu sem geta ekki sýnt fram á að þeir uppfylli skilyrðin í V. viðauka skulu semja við tilkynntan aðila um að sannprófa kerfin sem um getur í 2. mgr. 1. gr. Þessi sannprófun skal framkvæmd í samræmi við kröfurnar í B hluta VI. viðauka.

-

*12. gr.***Viðbótarkröfur**

1. Notendur S-starfsháttar skulu tryggja að starfsfólki þeirra sem tengist framkvæmd úthlutunar á spurnarkóða verði kynnt viðeigandi ákvæði þessarar reglugerðar á tilhlýðilegan hátt og að það fái fullnægjandi þjálfun til að gegna starfi sínu.

2. Notendur S-starfsháttar skulu:

- a) þróa og viðhalda handbókum um S-starfshátt sem innihalda nauðsynlegar leiðbeiningar og upplýsingar til að gera starfsfólki þeirra sem sér um framkvæmd á úthlutun spurnarkóða til að beita ákvæðum þessarar reglugerðar,
- b) tryggja að handbækurnar, sem um getur í a-lið, séu aðgengilegar og uppfærðar og að uppfærslu og dreifingu þeirra sé stýrt á viðeigandi hátt að því er varðar gæði og gagnaútfærslu,

Reglugerð þessi er bindandi í heild sinni og gildir í öllum aðildarríkjunum án frekari lögfestingar.

Gjört í Brussel 30. mars 2009.

c) tryggja að vinnuaðferðirnar og verklagsreglurnar sem krafist er að því er varðar framkvæmd á úthlutun spurnarkóða séu í samræmi við viðeigandi ákvæði sem tilgreind eru í þessari reglugerð.

3. Aðildarríkin skulu gera nauðsynlegar ráðstafanir til að tryggja að starfsfólki sem sér um úthlutun spurnarkóða verði kynnt viðeigandi ákvæði þessarar reglugerðar á tilhlýðilegan hátt og að það fái fullnægjandi þjálfun til að gegna starfi sínu.

4. Aðildarríkin skulu gera nauðsynlegar ráðstafanir til að tryggja að miðstýrð úthlutunarþjónusta fyrir spurnarkóða:

- a) þróa og viðhalda handbókum sem innihalda nauðsynlegar leiðbeiningar og upplýsingar til að gera starfsfólki kleift að beita ákvæðum þessarar reglugerðar,
- b) tryggi að handbækurnar, sem um getur í a-lið, séu aðgengilegar og uppfærðar og að uppfærslu og dreifingu þeirra sé stýrt á viðeigandi hátt að því er varðar gæði og gagnaútfærslu,

c) tryggi að vinnuaðferðirnar og verklagsreglurnar séu í samræmi við viðeigandi ákvæði sem tiltekin eru í þessari reglugerð.

*13. gr.***Gildistaka og beiting**

Reglugerð þessi öðlast gildi á tuttugasta degi eftir að hún birtist í Stjórnartíðindum Evrópusambandsins.

Ákvæði 3. gr. gilda frá 1. janúar 2011.

Fyrir hönd framkvæmdastjórnarinnar,

Antonio Tajani

varaforseti.

*I. VIÐAUKI***Ákvæði Alþjóðaflugmálastofnunarinnar sem um getur í 1. mgr. 3. og í 2. lið III. viðauka**

1. Kafli 3 „kögunarratsjárkerfi“, liður 3.1.2.5.2.1.2 „SK: Spurnarkóði“ í 10. viðauka Alþjóðaflugmálastofnunarinnar „flugfjarskipti“, IV. bindi „kögunarratsjárkerfi og árekstrarvarakerfi“ (þriðja útgáfa, júlí 2002, með breytingu nr. 77).
2. Kafli 5 „Gagnatenging milli loftfara og jarðstöðva um kögunarsvarrattsjá með S-starfshátt“, liður 5.2.9 „Skýrslusnið fyrir getu til gagnatengingar“ í 10. viðauka „Flugfjarskipti“, III. bindi, „Fjarskiptakerfi“ (fyrsta útgáfa, 79. breyting).

II. VIÐAUKI

A-hluti: Kröfur varðandi umsókn um spurnarkóða sem um getur í 2. mgr. 4. gr. og 1. og 2. mgr. 5. gr.

Í umsókn um spurnarkóða skulu að lágmarki vera eftirfarandi lykilatriði:

- a) sérstök umsóknartilvísun frá lögbæra aðildarríkinu,
- b) nákvæmar upplýsingar um fulltrúa aðildarríkis sem ber ábyrgð á samræmingu á úthlutun spurnarkóða sem notar S-starfshátt,
- c) nákvæmar upplýsingar um tengilið notanda S-starfsháttar vegna mála í tengslum við úthlutun spurnarkóða sem notar S-starfshátt,
- d) heiti spyrjanda sem notar S-starfshátt,
- e) notkun spyrjanda sem notar S-starfshátt (í starfrækslu eða prófun),
- f) staðsetning spyrjanda sem notar S-starfshátt,
- g) fyrsta áætlaða sending spyrjanda með S-starfshætti
- h) drægni S-starfsháttar sem óskað er eftir,
- i) sérstakar kröfur um starfrækslu,
- j) geta til að nota KA-kóða,
- k) geta til „starfrækslu með SA-/KA-kóða“,
- l) geta til að nota drægniskort.

B-hluti: Kröfur varðandi úthlutun á spurnarkóðum sem um getur í 10. mgr. 2. gr. og 3. og 4. mgr. 4. gr.

Úthlutun spurnarkóða skal a.m.k. fela í sér eftirfarandi atriði:

- a) samsvarandi tilvísun umsóknar frá lögbæra aðildarríkinu,
- b) sérstök úthlutunartilvísun frá úthlutunarþjónustunni fyrir spurnarkóða,
- c) úthlutunartilvisanir sem hefur verið skipt út, eftir því sem nauðsynlegt er,
- d) úthlutaður spurnarkóði,
- e) takmarkanir á drægni að því er varðar kögun og útilokun með svæðaskiptri drægni eða drægniskorti fyrir S-starfshátt,
- f) framkvæmdartímabil, en á því þarf að skrá úthlutunina inn í spyrjandann sem notar S-starfshátt sem tilgreindur er í umsókninni,
- g) framkvæmdarröð sem þarf að fylgja,
- h) valkvætt og tengt öðrum valkostum: tilmæli varðandi klasa,
- i) sérstakar takmarkar á starfrækslu, eftir því sem nauðsynlegt er,

*III. VIÐAUKI***Starfræksla með SA-/EA-kóðum sem um getur í 2. mgr. 3. gr.,**

1. Spyrjendur, sem nota S-starfshátt þegar þeir eru starfræktir með KA-kóða og ef viðeigandi starfrækslubreyta gerir það kleift, skulu einnig sækja viðtakendur með svörum við kalli á alla sem eru kóðuð með því að nota samsvarandi SA-kóða.
2. Spyrjendur sem nota S-starfshátt, þegar þeir eru starfræktir með SA-kóða og ef viðeigandi starfrækslubreyta gerir það kleift, skulu líta á svo á að svarrátsjár sem svara kalli á alla sem er kóðuð með því að nota samsvarandi KA-kóða, séu rátsjárvarar sem ekki eru búnir til notkunar á SA-kóða, óháð getu til að nota KA-kóða sem gefin er upp í skýrslunni um getu til gagnatengingar sem skilgreind er í skjalinu sem um getur í 2. lið í I. viðauka.
3. Spyrjendur sem nota S-starfshátt, þegar þeir eru starfræktir með KA-kóða og ef viðeigandi starfrækslubreyta gerir það kleift, skulu senda fyrirspurnir á rátsjárvara sem hafa ekki getu til notkunar á KA-kóða sem notar boð með samskiptareglum með fjöhlíða útilokun með S-starfshætti sem ætluð eru fyrir starfrækslu með SA-kóða. SA-kóðinn sem á að nota skal vera samsvarandi SA-kóði.
4. Spyrjendur sem nota S-starfshátt, þegar þeir eru starfræktir með KA-kóða og ef viðeigandi starfrækslubreyta gerir það kleift, skulu geta stillt þá þannig að þeir annað hvort:
 - noti ekki útilokun á samsvarandi SA-kóða fyrir rátsjárvara sem hafa ekki getu til að nota SA-kóða, eða
 - noti tímabundna útilokun á samsvarandi SA-kóða fyrir rátsjárvara sem hafa ekki getu til að nota KA-kóða.
5. Spyrjendur sem nota S-starfshátt, þegar þeir eru starfræktir með EK-kóða og ef viðeigandi starfrækslubreyta gerir það kleift, skulu geta stillt þá þannig að þeir annað hvort:
 - noti ekki útilokun á rátsjársvörum sem gefa ekki upp getu til að nota KA-kóða í skýrslu sinni um getu til gagnatengingar eða geta ekki tilkynnt um getu til gagnatengingar, eða
 - noti tímabundna útilokun á rátsjársvörum sem gefa ekki upp getu til að nota KA-kóða í skýrslu sinni um getu til gagnatengingar eða geta ekki tilkynnt um getu til gagnatengingar.
6. Þegar starfræksla með SA/KA-kóða er gerð virk skal ekki taka tillit til útilokunarkorta að því er varðar rátsjárvara sem hafa ekki getu til að nota KA-kóða.

*IV. VIÐAUKI***A-hluti: Kröfur vegna mats á samræmi eða nothæfi kerfishluta þeirra kerfa sem um getur í 10. gr.**

1. Í sannprófuninni skal sýna fram á að kerfishlutarnir, sem styðja samskiptareglur fyrir útilokun með notkun á SA-kóða og KA-kóða og starfrækslu með SA-/KA-kóða uppfylli kröfur um rekstrarsamhæfi og afköst, þjónustugæði og öryggi þessarar reglugerðar eða nothæfi þeirra meðan þeir eru starfræktir í prófunarumhverfi.
2. Beiting framleiðanda, eða viðurkennds fulltrúa hans með staðfestu í Bandalaginu, á aðferðareiningunni, sem lýst er í B-hluta, skal teljast viðeigandi samræmismat til að tryggja og lýsa yfir samræmi milli kerfishlutanna. Einnig má nota jafngildar eða strangari aðferðir.

B-hluti: Aðferðareining fyrir innra framleiðslueftirlit

1. Í þessari aðferðareiningu er lýst með hvaða aðferð framleiðandinn eða viðurkenndur fulltrúi hans með staðfestu í Bandalaginu, sem framkvæmir þær skyldur sem mælt er fyrir um í 2. lið, tryggir og lýsir því yfir að kerfishlutarnir, sem um er að ræða, uppfylli kröfurnar í þessari reglugerð. Framleiðandinn eða viðurkenndur fulltrúi hans með staðfestu í Bandalaginu verða að gera skriflega yfirlýsingu um samræmi eða nothæfi í samræmi við 3. lið III. viðauka við reglugerð (EB) nr. 552/2004.
2. Framleiðandi skal útbúa þau tæknigögn, sem lýst er í 4. lið, og hann, eða viðurkenndur fulltrúi hans sem er með staðfestu í Bandalaginu, skal geyma þau í a.m.k. 10 ár eftir að síðustu kerfishlutarnir eru framleiddir þannig að viðkomandi innlend eftirlitsyfirvöld í hverju ríki fyrir sig geti skoðað þau og einnig veitendur flugleiðsöguþjónustu sem fella þessa kerfishluta inn í sín kerfi. Framleiðandinn eða viðurkenndur fulltrúi hans með staðfestu í Bandalaginu skal tilkynna aðildarríkjunum hvar og hvernig hægt er að gera áður nefnd tækniskjöl aðgengileg.
3. Ef framleiðandi er ekki með staðfestu í Bandalaginu skal hann tilnefna aðila sem kemur kerfishlutunum á markað í Bandalaginu. Þessi aðili eða aðilar skulu tilkynna aðildarríkjunum hvar og hvernig hægt er að gera tæknigögnin aðgengileg.
4. Tæknigögnin skulu gera kleift að meta samræmi kerfishlutanna við kröfur þessarar reglugerðar. Þau skulu, að svo miklu leyti sem það er viðeigandi fyrir slíkt mat, ná til hönnunar, framleiðslu og rekstrar kerfishlutanna.
5. Framleiðandinn eða viðurkenndur fulltrúi hans með staðfestu innan Bandalagsins skal varðveita afrit af samræmisýfirlýsingunni eða yfirlýsingu um nothæfi ásamt tæknigögnunum.

*V. VIÐAUKI***Skilyrði sem um getur í 11. gr.**

1. Veitandi flugleiðsöguþjónustu verður að nota skýrslugjafaraðferðir innan fyrirtækisins sem tryggja og sýna fram á óhlutdrægni og sjálfstætt mat í tengslum við sannprófunarstörf.
2. Veitandi flugleiðsöguþjónustu verður að tryggja að starfsfólkið, sem tekur þátt í sannprófunarferlunum, annist skoðanir í hvívetna af tæknilegri færni og faglegri ráðvæðni og sé óháð öllum áhrifum og þrýstingi, einkum af efnahagslegum toga, sem gæti haft áhrif á mat þess eða niðurstöður skoðana, sérstaklega frá einstaklingum eða hópum einstaklinga sem niðurstöður skoðana hafa áhrif á.
3. Veitandi flugleiðsöguþjónustu verður að tryggja að starfsfólkið, sem tekur þátt í sannprófunarferlunum, hafi aðgang að þeim búnaði sem gerir því kleift að framkvæma nauðsynlegar skoðanir.
4. Veitandi flugleiðsöguþjónustu verður að tryggja að starfsfólkið, sem tekur þátt í sannprófunarferlunum, hafi trausta tækni- og starfsþjálfun, næga þekkingu á þeim kröfum, sem gerðar eru við skoðanir sem það framkvæmir, næga reynslu af slíkum aðgerðum og tilskilda kunnáttu í að útbúa yfirlýsingar, skrár og skýrslur til að sýna fram á að þessar sannprófanir hafi farið fram.
5. Veitandi flugleiðsöguþjónustu verður að tryggja að starfsfólkið, sem tekur þátt í sannprófunarferlunum, geti framkvæmt skoðanirnar af óhlutdrægni. Laun þess mega hvorki vera háð fjölda skoðana, sem framkvæmdar eru, né niðurstöðum þeirra.

VI. VIÐAUKI

A-hluti: Kröfur fyrir sannpröfun kerfa sem um getur í 1. mgr. 11. gr.

1. Sannpröfun kerfa skal sýna fram á að þessi kerfi séu í samræmi við kröfur þessarar reglugerðar um rekstrarsamhæfi og afköst, viðbúnað og öryggi í matsumhverfi sem endurspeglar hið raunverulega rekstrarumhverfi þessara kerfa. Sannpröfun á spyrjendum sem nota S-starfshátt skal einkum sýna fram á:
 - rétta starfrækslu með KA-kóða, þ.m.t. starfræksla með SA-/KA-kóða,
 - að kerfi og/eða verklagsreglur til að vakta árekstra á milli spurnarkóða og varaáðferðir við starfrækslu dragi nægjanlega úr hættunni á árekstrum milli spurnarkóða,
 - að varaáðferðir við starfrækslu rekist ekki á úthlutunaráætlunina fyrir spurnarkóða.
2. Sannpröfun kerfa, sem tilgreind eru í 2. mgr. 1. gr., skal fara fram í samræmi við viðeigandi og viðurkenndar prófunaráðferðir.
3. Prófunartækin fyrir sannpröfun kerfa, sem tilgreind eru í 2. mgr. 1. gr. skulu hafa viðeigandi virkni.
4. Sannpröfun kerfa, sem tilgreind eru í 2. mgr. 1. gr. þessarar reglugerðar, skal hafa í för með sér að tækniskjalið innihaldi þætti, sem krafist er í 3. lið IV. viðauka við reglugerð (EB) nr. 552/2004 ásamt eftirfarandi:
 - lýsingu á framkvæmdinni,
 - skýrslu um skoðanir og prófanir sem framkvæmdar voru áður en kerfið var tekið í notkun.
5. Veitandi flugleiðsöguþjónustu skal sjá um sannpröfunarstörfin og skal einkum:
 - ákvarða viðeigandi rekstrarumhverfi og tæknilegt matsumhverfi sem endurspeglar hið raunverulega rekstrarumhverfi,
 - staðfesta að prófunaráætlunin lýsi samþættingu kerfa, sem tilgreind eru í 2. mgr. 1. gr., í rekstrarlegu- og tæknilegu matsumhverfi,
 - staðfesta að prófunaráætlunin nái yfir allar kröfur þessarar reglugerðar um viðeigandi rekstrarsamhæfi, viðbúnað og öryggi,
 - tryggja samræmi milli tæknigagnanna og prófunaráætlunarinnar og gæði þeirra,
 - skipuleggja fyrirkomulag prófunarinnar og starfsmannaúrræði í tengslum við hana ásamt uppsetningu og útfærslu prófunarverkvangsins,
 - annast skoðanir og prófanir eins og tilgreint er í prófunaráætluninni,
 - skrifa skýrslu þar sem niðurstöður skoðana og prófana eru settar fram.
6. Veitandi flugleiðsöguþjónustu skal sjá til þess að kerfin, sem tilgreind eru í 2. mgr. 1. gr. sem starfrækt eru í rekstrarmatsumhverfi uppfylli kröfur þessarar reglugerðar um rekstrarsamhæfi, afköst, viðbúnað og öryggi.
7. Þegar sannpröfun á samræmi er lokið á fullnægjandi hátt skulu veitendur flugleiðsöguþjónustu útbúa EB-yfirlýsingu um sannpröfun kerfa og leggja hana fyrir innlenda eftirlitsyfirvaldið ásamt tækniskjöllum skv. 6. gr. reglugerðar (EB) nr. 552/2004.

B-hluti: Kröfur fyrir sannpröfun kerfa sem um getur í 2. mgr. 11. gr.

1. Sannpröfun kerfa skal sýna fram á að þessi kerfi séu í samræmi við kröfur þessarar reglugerðar um rekstrarsamhæfi og afköst, viðbúnað og öryggi í matsumhverfi sem endurspeglar hið raunverulega rekstrarumhverfi þessara kerfa. Sannpröfun á spyrjendum sem nota S-starfshátt skal einkum sýna fram á:
 - rétta starfrækslu með KA-kóða, þ.m.t. starfræksla með SA-/KA-kóða,

- að kerfi til að vakta árekstra á milli spurnarkóða og aðrar aðferðir við starfrækslu dragi nægjanlega úr hættunni á árekstrum milli spurnarkóða,
 - að aðrar aðferðir við starfrækslu rekist ekki á úthlutunaráætlunina fyrir spurnarkóða.
2. Sannprófun kerfa, sem tilgreind eru í 2. mgr. 1. gr., skal fara fram í samræmi við viðeigandi og viðurkenndar prófunaraðferðir.
 3. Prófunartækin fyrir sannprófun kerfa, sem tilgreind eru í 2. mgr. 1. gr. skulu hafa viðeigandi virkni.
 4. Sannprófun kerfa, sem tilgreind eru í 2. mgr. 1. gr. þessarar reglugerðar, skal hafa í för með sér að tækniskjalið innihaldi þætti, sem krafist er í 3. lið IV. viðauka við reglugerð (EB) nr. 552/2004 ásamt eftirfarandi:
 - lýsingu á framkvæmdinni,
 - skýrslu um skoðanir og prófanir sem framkvæmdar voru áður en kerfið var tekið í notkun.
 5. Veitandi flugleiðsöguþjónustu skal ákvarða viðeigandi rekstrarumhverfi og tæknilegt matsumhverfi sem endurspeglar hið raunverulega rekstrarumhverfi og skal láta tilkynntan aðila sjá um sannprófunarstörfín.
 6. Tilkynntur aðili skal sjá um sannprófunarstörfín og skal einkum:
 - ákvarða viðeigandi rekstrarumhverfi og tæknilegt matsumhverfi sem endurspeglar hið raunverulega rekstrarumhverfi,
 - staðfesta að prófunaráætlunin lýsi samþættingu kerfa, sem tilgreind eru í 2. mgr. 1. gr., í rekstrarlegu- og tæknilegu matsumhverfi,
 - staðfesta að prófunaráætlunin nái yfir allar kröfur þessarar reglugerðar um viðeigandi rekstrarsamhæfi, viðbúnað og öryggi,
 - tryggja samræmi milli tæknigagnanna og prófunaráætlunarinnar og gæði þeirra,
 - skipuleggja fyrirkomulag prófunarinnar og starfsmannaúrræði í tengslum við hana ásamt uppsetningu og útfærslu prófunarverkvangsins,
 - annast skoðanir og prófanir eins og tilgreint er í prófunaráætluninni,
 - skrifa skýrslu þar sem niðurstöður skoðana og prófana eru settar fram.
 7. Tilkynntur aðili skal tryggja að framkvæmd upplýsingaskipta sem styðja við ferli fyrir úthlutun og notkun spurnarkóða sem notar S-starfshátt sem eru samþætt kerfum í hermi sem endurspeglar hið raunverulega rekstrarumhverfi, uppfylli kröfur þessarar reglugerðar um rekstrarsamhæfi, afköst, viðbúnað og öryggi.
 8. Þegar sannprófunarverkefnunum er lokið á fullnægjandi hátt skal tilkynntur aðili gefa út samræmisvottorð í tengslum við þau verkefni sem hann framkvæmdi.
 9. Veitandi flugleiðsöguþjónustu skal síðan útbúa EB-yfirlýsingu um sannprófun kerfa og leggja hana fyrir innlenda eftirlitsyfirvaldið í hverju ríki fyrir sig, ásamt tækniskjólum, eins og krafist er í 6. gr. reglugerðar (EB) nr. 552/2004.
-

TILSKIPUN EVRÓPUÞINGSINS OG RÁÐSINS 2004/47/EB

2010/EES/39/09

frá 5. september 2007

um breytingu á tilskipun ráðsins 90/385/EBE um samræmingu laga aðildarríkjanna um virk, ígræðanleg lækningatæki, tilskipun ráðsins 93/42/EBE um lækningatæki og tilskipun 98/8/EB um markaðssetningu sæfiefna (*)

EVROPUÞINGIÐ OG RÁÐ EVRÓPUSAMBANDSINS Hafa,

júni 2003 um áhrif tilskipunar 93/42/EBE⁽⁶⁾ á heilbrigði.

með hliðsjón af stofnsáttmála Evrópubandalagsins, einkum 95. gr.,

með hliðsjón af tillögu framkvæmdastjórnarinnar,

- 4) Í kjölfar þeirra ályktana sem dregnar voru í orðsendingunni er nauðsynlegt og viðeigandi að breyta tilskipun ráðsins 90/385/EBE⁽⁷⁾, tilskipun 93/42/EBE og tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins 98/8/EB⁽⁸⁾.

með hliðsjón af álitni efnahags- og félagsmálanefndar ESB⁽¹⁾, í samræmi við málsmeðferðina sem mælt er fyrir um í 251. gr. sáttmálans⁽²⁾,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

- 1) Samkvæmt tilskipun ráðsins 93/42/EBE⁽³⁾ skal framkvæmdastjórnin, eigi síðar en fimm árum eftir þann dag sem tilskipunin kemur til framkvæmda, leggja skýrslu fyrir ráðið: i. um upplýsingar um atvik sem eiga sér stað eftir að tæki eru sett á markað, ii. um klínískar rannsóknir sem fara fram í samræmi við verklagsreglur, sem settar eru fram í VIII. viðauka við tilskipun 93/42/EBE, og iii. um hönnunareftirlit eða EB-gerðarprófun á lækningatækjum sem innihalda, sem óaðskiljanlegan hluta, efni sem telja má, ef það er notað eitt sér, að sé lyf, eins og það er skilgreint í tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins 2001/83/EB frá 6. nóvember 2001 um Bandalagsreglur um lyf sem ætluð eru mönnum⁽⁴⁾ og sem ætla má að geti haft önnur áhrif á mannlíkamann en tækið sjálf.
- 2) Framkvæmdastjórnin lét niðurstöður skýrslunnar fylgja í orðsendingu sinni til ráðsins og Evrópuþingsins um lækningatæki sem var, að beiðni aðildarríkjanna, víkkuð út þannig að hún tók til allra þátta í regluramma Bandalagsins um lækningatæki.
- 3) Evrópuþingið fagnaði þessari orðsendingu í ályktun sinni um lækningatæki frá 2. desember 2003⁽⁵⁾. Hún var einnig rædd á Evrópuþinginu sem samþykkti ályktun 3.

- 5) Til að tryggja samræmi í túlkun og framkvæmd tilskipana 93/42/EBE og 90/385/EBE skal lagarammi í tengslum við málefni á borð við viðurkenndan fulltrúa, evrópska gagnabankann, heilbrigðisráðstafanir og beitingu tilskipunar 93/42/EBE að því er varðar lækningatæki sem í eru stöðugar afleiður úr blóði eða blóðvökva manna sem er innleidd með tilskipun 2000/70/EB⁽⁹⁾, víkkaður út þannig að hann taki til tilskipunar 90/385/EBE. Beiting ákvæða um lækningatæki sem í eru stöðugar afleiður úr blóði eða blóðvökva manna felur í sér beitingu tilskipunar Evrópuþingsins og ráðsins 2002/98/EB frá 27. janúar 2003 um setningu gæða- og öryggisstaðla fyrir söfnun, prófun, vinnslu, geymslu og dreifingu blóðs og blóðhluta úr mönnum og um breytingu á tilskipun 2001/83/EB⁽¹⁰⁾.
- 6) Nauðsynlegt er að skýra að hugbúnaður sem slíkur, sem framleiðandi ætlar sérstaklega til notkunar í einum eða margvíslegum læknisfræðilegum tilgangi, eins og sett er fram í skilgreiningu á lækningatæki, er lækningatæki. Hugbúnaður til almennrar notkunar, sem notaður er í tengslum við heilsugæslu, er ekki lækningatæki.
- 7) Sérstaklega ber að gæta þess að tryggt sé að endurvinnsla lækningatækja stofni hvorki öryggi né heilbrigði sjúklinga í hættu. Því er nauðsynlegt að gefa skýringar á skilgreiningu hugtaksins „einnota“ og einnig að setja

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtið. ESB L 247, 21.9.2007, bls. 21. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 125/2009 frá 4. desember 2009 um breytingu á II. viðauka (Tæknilegar reglugerðir, staðlar, prófanir og vottun) við EES-samninginn, sjá EES-viðbætur við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins nr. 12, 11.3.2010, bls. 10.

(1) Stjtið. ESB C 195, 18.8.2006, bls. 14.

(2) Álit Evrópuþingsins frá 29. mars 2007 (hefur enn ekki verið birt í Stjórnartíðindum) og ákvörðun ráðsins frá 23. júlí 2007.

(3) Stjtið. EB L 169, 12.7.1993, bls. 1. Tilskipuninni var síðast breytt með reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1882/2003 (Stjtið. ESB L 284, 31.10.2003, bls. 1).

(4) Stjtið. EB L 311, 28.11.2001, bls. 67. Tilskipuninni var síðast breytt með reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1901/2006 (Stjtið. ESB L 378, 27.12.2006, bls. 1).

(5) Stjtið. ESB C 20, 24.1.2004, bls. 1.

(6) Stjtið. ESB C 68 E, 18.3.2004, bls. 85.

(7) Stjtið. EB L 189, 20.7.1990, bls. 17. Tilskipuninni var síðast breytt með reglugerð (EB) nr. 1882/2003.

(8) Stjtið. EB L 123, 24.4.1998, bls. 1. Tilskipuninni var síðast breytt með tilskipun ráðsins 2007/20/EB (Stjtið. ESB L 94, 4.4.2007, bls. 23).

(9) Tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins 2000/70/EB frá 16. nóvember 2000 um breytingu á tilskipun ráðsins 93/42/EBE að því er varðar lækningabúnað sem í eru stöðugar afleiður úr blóði eða blóðvökva manna (Stjtið. EB L 313, 13.12.2000, bls. 22).

(10) Stjtið. ESB L 33, 8.2.2003, bls. 30.

- ákvæði um samræmdar merkingar og leiðbeiningar um notkun. Framkvæmdastjórnin skal enn fremur taka þátt í frekari greiningu til að ganga úr skugga um hvort viðbótarráðstafanir eru við hæfi til að tryggja viðtæka vernd fyrir sjúklinga.
- 8) Í ljósi tækninýjunga og þróunar framtaksverkefna á alþjóðavettvangi er nauðsynlegt að styrkja ákvæðin um klínískt mat, þ.m.t. skýringar þess efnis að almennt er gerð krafa um klínísk gögn fyrir öll tæki, án tillits til flokkunar, og möguleiki á að safna gögnum um klínískar rannsóknir miðlægt í evrópska gagnabankann.
- 9) Til þess að unnt sé að sýna fram á með skýrari hætti að framleiðendur sérsmíðaðra tækja fari að kröfum skal innleiða sérstaka kröfu um kerfi til að yfirfara framleiðslu að lokinni setningu á markað, sem felur í sér tilkynningar um atvik til yfirvalda, eins og nú þegar er fyrir hendi varðandi önnur tæki, og í því skyni að bæta upplýsingar til sjúklinga skal innleiða kröfu um að „Yfirlýsing“, samkvæmt VIII. viðauka við tilskipun 93/42/EBE, skuli vera aðgengileg sjúklingum og að þar skuli nafn framleiðanda koma fram.
- 10) Í ljósi tækniframfara í upplýsingatækni og lækningatækjum skal láta í té ferli svo unnt sé að nálgast upplýsingar, sem framleiðandi leggur fram, með öðrum hætti.
- 11) Framleiðendur sæfðra lækningatækja og/eða lækningatækja með mæligetu í I. flokki skulu eiga möguleika á að nota aðferðareiningu við mat á samræmi við fulla gæðatryggingu til að veita þeim aukinn sveigjanleika við val á aðferðareiningu fyrir samræmismat.
- 12) Til þess að styðja við markaðseftirlitsstarfssemi aðildarríkjanna er nauðsynlegt og viðeigandi, ef um er að ræða ígræðanleg tæki, að lengja tímabilið, sem varðveita skal skjöl í þágu stjórnsýslunnar, í a.m.k. 15 ár.
- 13) Í því skyni að tilskipun 93/42/EBE þjóni tilgangi sínum á viðeigandi og skilvirkan hátt að því er varðar ráðgjöf um reglur um flokkunarmál sem koma upp á landsvísu, einkum að því er varðar hvort vara falli undir skilgreiningu á lækningatæki eða ekki, er það í þágu markaðseftirlits og heilbrigðis og öryggis manna í hverju landi fyrir sig að fastsetja málsmeðferð um ákvarðanir varðandi það hvort vara fellur undir skilgreiningu á lækningatæki eða ekki.
- 14) Til að tryggja, ef framleiðandi er ekki með skráða starfsstöð í Bandalaginu, að hann skipi einn einstakling, sem yfirvöld geta haft samskipti við um málefni í tengslum við samrýmanleika tækja við tilskipanir, er nauðsynlegt að innleiða þá kröfu að slíkir framleiðendur tilnefni viðurkenndan fulltrúa fyrir hvert tæki. Þessi tilnefning skal a.m.k. gilda fyrir öll tæki af sömu gerð.
- 15) Til að tryggja enn frekar lýðheilsu og öryggi almennings er nauðsynlegt að kveða á um samræmdari beitingu ákvæða um ráðstafanir til að vernda heilbrigði. Sérstaklega ber að gæta þess að tryggt sé að þegar vörurnar eru í notkun, stofni þær hvorki heilbrigði né öryggi sjúklinga í hættu.
- 16) Til þess að auka gagnsæi í löggjöf Bandalagsins skulu tiltekna upplýsingar sem varða lækningatæki og samrýmanleika þeirra við tilskipun 93/42/EBE, einkum upplýsingar um skráningu, eftirlitsskýrslur og vottorð, vera aðgengilegar öllum hagsmunaaðilum og almenningi.
- 17) Aðildarríkin skulu starfa saman og á alþjóðlegum vettvangi í því skyni að samræma beitingu og skilvirkni úrræða á landsvísu þegar þeim er beitt varðandi mál í tengslum við tilskipun 93/42/EBE.
- 18) Þar eð hönnun framtaksverkefna í tengslum við öryggi sjúklinga gegnir æ stærra hlutverki í lýðheilsustefnu er nauðsynlegt að setja skýrt fram þörfina á því að taka tillit til vinnuvistfræðilegrar hönnunar í grunnkröfunum. Enn fremur skal í grunnkröfunum leggja enn meiri áherslu á þjálfun og þekkingu notandans, t.d. þegar um er að ræða leikmenn í hópi notenda. Framleiðandinn skal leggja sérstaka áherslu á afleiðingar af misnotkun vörunnar og skaðleg áhrif hennar á mannlíkamann.
- 19) Nauðsynlegt er að skýra verkefni og skyldur tilkynntra aðila og yfirvalda, með tilliti til starfssemi þeirra við mat á tækjum þar sem kallað er á ihlutun viðeigandi yfirvalda á sviði lyfja og afleiða úr mannsblóði, í ljósi fenginnar reynslu.
- 20) Með tilliti til aukins mikilvægis hugbúnaðar á sviði lækningatækja, hvort sem um er að ræða sjálfstæðan hugbúnað eða hugbúnað sem er hluti af tæki, skal grunnkrafan vera sú að fullgilda hugbúnað í samræmi við nýjustu og fullkomnustu tækni.
- 21) Í ljósi þess að það er stöðugt algengara að þriðju aðilar annist hönnun og framleiðslu tækja fyrir hönd framleiðandans er mikilvægt að framleiðandinn sýni fram á að hann beiti fullnægjandi eftirliti hjá þriðja aðila svo tryggt sé að gæðakerfið starfi áfram á skilvirkan hátt.
- 22) Flokkunarreglurnar taka mið af því hve mannlíkaminn er óvarinn fyrir hugsanlegri áhættu í tengslum við tæknilega hönnun og framleiðslu tækjanna. Að því er varðar tæki í III. flokki er gerð krafa um að veitt sé afdráttarlaust leyfi fyrir fram, með tilliti til samræmis, þ.m.t. mat á hönnunargögnum, áður en þau eru sett á markað. Þegar tilkynntur aðili sinnir skyldum sínum samkvæmt aðferðareiningum fyrir gæðatryggingu og staðfestingu á samræmismati fyrir alla aðra flokka tækja er mikilvægt og nauðsynlegt að hann yfirfari

- hönnunargögnin fyrir lækningatækið til að fullvissa sig um að framleiðandinn uppfylli kröfur tilskipunar 93/42/EBE. Nákvæmni og umfang þessarar yfirferðar skal vera í réttu hlutfalli við flokkun tækisins, nýbreytni í fyrirhugaðri meðferð, umfang inngripanna, nýbreytni í tækni eða byggingarefni og hversu flókin hönnunin og/eða tæknin er. Unnt er að framkvæma þessa yfirferð með því að taka dæmigert sýnishorn af hönnunargögnunum fyrir eina eða fleiri gerðir tækja sem verið er að framleiða. Frekari yfirferð eða yfirferðir og einkum mat á breytingum á hönnun, sem gætu haft áhrif á samrýmanleika við grunnkröfurnar, skulu vera hluti af eftirlitsstarfsemi tilkynnta aðilans.
- 23) Nauðsynlegt er að fjarlægja ósamræmi í flokkunarreglunum sem hefur leitt til þess að inngripstæki, sem varða líkamsop, ætluð til að tengjast við virkt lækningatæki í I. flokki, voru ekki flokkuð.
- 24) Nauðsynlegar ráðstafanir til að hrinda tilskipun 90/385/EBE og tilskipun 93/42/EBE í framkvæmd skulu samþykktar í samræmi við ákvörðun ráðsins 1999/468/EB frá 28. júní 1999 um reglur um meðferð framkvæmdavalds sem framkvæmdastjórninni er falið ⁽¹⁾.
- 25) Einkum skal fela framkvæmdastjórninni vald til að breyta flokkunarreglum fyrir lækningatæki, breyta aðferðunum sem heimilt er að nota til að setja fram upplýsingar sem þörf er á til að nota lækningatæki á öruggan og réttan hátt, ákvarða skilyrði fyrir því að tiltekna upplýsingar séu aðgengilegar fyrir alla, breyta ákvæðum um klínískar rannsóknir, sem sett eru fram í tilteknum viðaukum, samþykkja sérstakar kröfur um að setja tiltekin lækningatæki á markað eða taka þau í notkun og taka ákvarðanir um að taka slík tæki af markaði til að vernda heilbrigði eða öryggi. Þar eð þessar ráðstafanir eru almenns eðlis og er ætlað að breyta eða bæta við tilskipun 90/385/EBE og tilskipun 93/42/EBE með því að breyta eða bæta veigalitlem þáttum þeirra skulu ráðstafanirnar samþykktar í samræmi við stjórnsýslumálsmeðferð með eftirliti sem kveðið er á um í 5. gr. a í ákvörðun 1999/468/EB.
- 26) Ef málefnið er svo brýnt að ekki reynist unnt að standa við hefðbundinn frest í tengslum við stjórnsýslumeðferð með eftirliti skal framkvæmdastjórnin geta beitt flýtimeðferðinni, sem kveðið er á um í 6. mgr. 5. gr. a í ákvörðun 1999/468/EB, til að taka ákvarðanir um að taka tiltekin lækningatæki af markaði og til að samþykkja sérstakar kröfur um að setja slík tæki á markað eða taka þau í notkun til að vernda heilbrigði eða öryggi.
- 27) Framkvæmdastjórnin skal veita Staðlasamtökum Evrópu og/eða Rafstaðlasamtökum Evrópu umboð til að tilgreina tæknikröfur og viðeigandi, sérstakan merkimiða fyrir tæki sem innihalda þalat innan 12 mánaða frá því að tilskipun þessi tekur gildi.
- 28) Mörg aðildarríki hafa fastsett tilmæli með það að markmiði að draga úr eða takmarka notkun lækningatækja, sem innihalda skaðleg þalöt, fyrir börn, vanfærar konur og konur með börn á brjósti og aðra sjúklinga í áhættuhópi. Til að gera heilbrigðisstarfsfólki kleift að forðast slíka áhættu skal merkja tæki, sem kunna að losa þalöt í líkama sjúklings, í samræmi við það.
- 29) Framleiðendur skulu forðast að nota efni sem kunna að stofna heilbrigði sjúklinga í hættu, einkum efni sem eru krabbameinsvaldandi, stökkbreytandi eða skaðleg fyrir æxlun, í samræmi við grunnkröfur um hönnun og framleiðslu á lækningatækjum, og skulu, eftir því sem við á, kappkosta að þróa staðgönguefni eða staðgönguvörur sem hafa í för með sér minni áhættu.
- 30) Það skal skýra frá því að samhlíða tilskipunum 90/385/EBE og 93/42/EBE skal lækningabúnaður til sjúkdómsgreiningar í glasi, sem er viðfangsefni tilskipunar Evrópuþingsins og ráðsins 98/79/EB frá 27. október 1998 um lækningabúnað til sjúkdómsgreiningar í glasi ⁽²⁾, einnig undanskilinn gildissviði tilskipunar 98/8/EB.
- 31) Í samræmi við 34. lið samstarfssamnings um betri lagasetningu ⁽³⁾ eru aðildarríkin hvött til þess, bæði í eigin þágu og í þágu Bandalagsins, að semja og birta sín eigin yfirlit sem sýna, eftir því sem kostur er, samsvörum milli þessarar tilskipunar og lögleiðingarráðstafana.
- 32) Því ber að breyta tilskipunum 90/385/EBE, 93/42/EBE og 98/8/EB til samræmis við það.

SAMÞYKKT TILSKIPUN ÞESSA:

1. gr.

Tilskipun 90/385/EBE er hér með breytt sem hér segir:

1. Ákvæðum 1. gr. er breytt sem hér segir:

a) 2. mgr. er breytt sem hér segir:

i. Í stað a-liðar komi eftirfarandi:

„a) „lækningatæki“: hvert það verkfæri, búnaður, áhald, hugbúnaður, efni eða annar hlutur, hvort sem notað er eitt sér eða með öðru, ásamt öllum fylgihlutum, þ.m.t. sá hugbúnaður, sem

⁽¹⁾ Stjtið. EB L 184, 17.7.1999, bls. 23. Ákvörðuninni var síðast breytt með ákvörðun 2006/ 512/EB (Stjtið. ESB L 200, 22.7.2006, bls. 11).

⁽²⁾ Stjtið. EB L 331, 7.12.1998, bls. 1. Tilskipuninni var síðast breytt með reglugerð (EB) nr. 1882/2003.

⁽³⁾ Stjtið. ESB C 321, 31.12.2003, bls. 1.

framleiðandi ætlar til notkunar sérstaklega til greiningar og/eða meðferðar, sem þarf til að beita tækinu rétt, sem framleiðandi ætlar til notkunar fyrir menn til þess:

— að greina, hindra, fylgjast með, meðhöndla eða lina sjúkdóma,

— að greina, fylgjast með, meðhöndla, lina eða bæta meiðsli eða fötlun,

— rannsaka, breyta eða koma í stað líffæris eða lífeðlislegrar starfsemi,

— stjórna þungun,

sem ekki gegnir ætluðu meginhlutverki sínu í eða á mannlíkamanum með aðferðum er varða lyfjafærð, ónæmisfræði eða efnaskipti, en styðja má verkun þess með slíkum aðferðum,“

ii. Í stað d-, e- og f-liðar komi eftirfarandi:

„d) „sérsmíðað tæki“: tæki sérstaklega búið til samkvæmt skriflegri forskrift læknis sem er til þess menntaður og hæfur og sem á ábyrgð hans er hannað með sérstökum eiginleikum og aðeins ætlað til notkunar fyrir einn tiltekinn sjúkling. Fjöldaframleidd tæki sem þarf að laga að tilteknum kröfum læknis eða annars fagmanns teljast ekki sérsmíðuð tæki,

e) „tæki ætlað fyrir klíniska rannsókn“: tæki ætlað til notkunar af þar til menntuðum og hæfum lækni við klínískar rannsóknir, eins og um getur í lið 2.1. í 7. viðauka, á mönnum í fullnægjandi klínísku umhverfi.

Til að framkvæma klíniska rannsókn teljast allir aðrir sem hafa heimild til að framkvæma rannsóknina sakir starfsmenntunar og hæfis jafngildir þar til menntuðum og hæfum lækni,

f) „tilætluð not“: sú notkun sem tækið er ætlað fyrir samkvæmt þeim upplýsingum sem framleiðandinn gefur í merkingum,

leiðbeiningum og/eða kynningarefni um vöruna,“.

iii. Eftirfarandi liðir bætist við:

„j) „viðurkenndur fulltrúi“: einstaklingur eða lögaðili, sem hefur staðfestu í Bandalaginu, sem framleiðandi tilnefni sérstaklega og kemur fram fyrir hans hönd í tengslum við skuldbindingar þess síðarnefnda samkvæmt þessari tilskipun og sem yfirvöld og aðilar í Bandalaginu mega snúa sér til í stað framleiðanda,

k) „klínísk gögn“: upplýsingar um öryggi og/eða virkni sem er aflað með notkun tækis. Klínískum gögnum er safnað:

— úr klínískri rannsókn eða rannsóknnum á viðkomandi tæki eða

— úr klínískri rannsókn eða rannsóknnum eða öðrum rannsóknnum, sem skýrt er frá í fræðiritum, á svipuðu tæki sem unnt er að sýna fram á að sé jafngilt tækinu sem um ræðir eða

— úr birtum og/eða óbirtum skýrslum um aðra klínísku reynslu, annaðhvort á tækinu sem um ræðir eða á svipuðu tæki sem unnt er að sýna fram á að sé jafngilt tækinu sem um ræðir.“

b) Í stað 3. mgr. komi eftirfarandi:

„3. Ef virku, ígræðanlegu lækningatæki er ætlað að gefa efni, sem skilgreint er sem lyf í skilningi 1. gr. tilskipunar 2001/83/EB (*), skal tækið falla undir þessa tilskipun, sbr. þó ákvæði tilskipunar 2001/83/EB sem varða lyf.

(* Stjótd. EB L 311, 28.11.2001, bls. 67. Tilskipuninni var síðast breytt með reglugerð (EB) nr. 1901/2006 (Stjótd. ESB L 378, 27.12.2006, bls. 1)“

c) Í stað 4. mgr. komi eftirfarandi:

„4. Ef virkt, ígræðanlegt lækningatæki inniheldur sem óaðskiljanlegan hluta efni sem telja má, ef það er notað eitt sér, að sé lyf, í skilningi 1. gr. tilskipunar 2001/83/EB, og sem ætla má að geti haft önnur áhrif á

mannlíkamann en tækið sjálft skal tækið metið og leyft í samræmi við þessa tilskipun.“

2. Í stað 2. gr. komi eftirfarandi:

„2. gr.

Aðildarríkin skulu gera allar nauðsynlegar ráðstafanir til að tryggja að tæki séu því aðeins sett á markað og/eða tekin í notkun að þau uppfylli kröfurnar sem mælt er fyrir um í þessari tilskipun þegar þau eru afhent á tilhlýðilegan hátt, ígrædd og/eða komið fyrir á réttan hátt, rétt haldið við og notuð samkvæmt tilætluðum notum.“,

d) Eftirfarandi málsgrein bætist við:

„4a. Ef tæki inniheldur sem óaðskiljanlegan hluta efni sem telja má, ef það er notað eitt sér, að sé efnisþáttur lyfs eða lyf, sem er unnið úr blóði eða blóðvökva úr mönnum, í skilningi 1. gr. tilskipunar 2001/83/EB og ætla má að þetta efni, sem hér á eftir er nefnt „afleiða úr mannsblóði“, geti haft önnur áhrif á mannlíkamann en tækið sjálft skal tækið metið og leyft í samræmi við þessa tilskipun.“

3. Í stað 3. gr. komi eftirfarandi:

„3. gr.

Þau virku, ígræðanlegu lækningatæki sem getið er í c-, d- og e-lið 2. mgr. 1. gr., hér á eftir nefnd „tæki“, verða að fullnægja grunnkröfunum sem kveðið er á um í I. viðauka sem gilda um þau að teknu tilliti til tilætlaðra nota þeirra.

e) Í stað 5. mgr. komi eftirfarandi:

„5. Þessi tilskipun er sértilskipun í skilningi 4. mgr. 1. gr. tilskipunar 2004/108/EB (*).

Ef viðeigandi hætta er fyrir hendi skulu tæki, sem einnig eru vélar í skilningi 2. gr. a í tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins 2006/42/EB frá 17. maí 2006 um vélarbúnað (*) einnig uppfylla grunnkröfur um heilsuvernd og öryggi sem koma fram í I. viðauka við þá tilskipun að því leyti sem þessar grunnkröfur um heilsuvernd og öryggi eru sértækari en grunnkröfurnar sem settar eru fram í I. viðauka við þessa tilskipun.

(*) Tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins 2004/108/EB frá 15. desember 2004 um samræmingu laga aðildarríkjanna varðandi rafsegulsviðssamhæfi (Stjttíð. ESB L 390, 31.12.2004, bls. 24).“

(*) Stjttíð. ESB L 157, 9.6.2006, bls. 24.“

f) Eftirfarandi málsgrein bætist við:

„6. Tilskipun þessi gildir ekki:

4. Í stað 1., 2. og 3. mgr. 4. gr. komi eftirfarandi:

a) um lyf sem falla undir tilskipun 2001/83/EB; við ákvörðun á því hvort vara fellur undir þá tilskipun eða þessa tilskipun skal einkum taka tillit til mikilvægasta verkunarmáta vörunnar,

„1. Aðildarríkin skulu á engan hátt hindra að þau tæki séu sett á markað eða tekin í notkun á yferráðasvæði þeirra sem samræmast ákvæðum þessarar tilskipunar og bera CE-merkið sem kveðið er á um í 12. gr. og gefur til kynna að samræmi þeirra við 9. gr. hafi verið metið.

b) um mannsblóð, afurðir úr mannsblóði, blóðvökva eða blóðfrumur úr mönnum eða tækjum sem innihalda slíkar blóðafurðir, blóðvökva eða blóðfrumur þegar þau eru sett á markað, að undanskildum tækjunum sem um getur í 4. mgr. a,

2. Aðildarríkin skulu á engan hátt hindra:

c) um græðlinga eða vefi eða frumur úr mönnum eða um afurðir sem innihalda eða eru unnar úr vefjum eða frumum úr mönnum, að undanskildum tækjunum sem um getur í 4. mgr. a,

— að tæki, sem eru ætluð fyrir klínískar rannsóknir, séu gerð tiltæk læknum, sem eru til þess menntaðir og hæfir eða þar til bærum aðilum í því skyni, ef þau uppfylla skilyrðin sem mælt er fyrir um í 10. gr. og í 6. viðauka,

d) um græðlinga eða vefi eða frumur úr dýrum nema tæki sé framleitt með eða úr vefjum dýra, sem hafa verið gerðir ólífvænlegir, eða ólífvænlegum afurðum úr vefjum dýra.“,

— að sérsníðuð tæki séu sett á markað og tekin í notkun ef þau uppfylla skilyrðin, sem mælt er fyrir um í 6. viðauka, og þeim fylgir yfirlýsingin sem skal vera aðgengileg tilgreinda sjúklingnum sem um getur í þeim viðauka.

Þessi tæki skulu ekki bera CE-merkið.

3. Aðildarríkin skulu á engan hátt hindra að tæki, sem eru ekki í samræmi við þessa tilskipun, séu til sýnis á kaupstefnum, sýningum, kynningum o.s.frv. að því tilskildu að vel sýnilegt merki gefi greinilega til kynna að slík tæki samræmist ekki þessari tilskipun og að tækin megi ekki setja á markað eða taka í notkun fyrr en framleiðandi eða viðurkenndur fulltrúi hans hefur fært þau til samræmis.

5. Í stað 5. gr. komi eftirfarandi:

„5. gr.

1. Aðildarríkin skulu gera ráð fyrir samræmi við grunnkröfurnar, sem um getur í 3. gr., að því er varðar tæki sem eru í samræmi við viðeigandi landsstaðla sem voru samþykktir í samræmi við samhæfðu staðlana sem vísað hefur verið til í Stjórnartíðindum Evrópusambandsins. Aðildarríkin skulu birta tilvísanir í slíka landsstaðla.

2. Í þessari tilskipun nær tilvísun til samhæfðu staðlanna einnig yfir gæðalýsingar efna í Evrópsku lyfjaskránni, einkum um víxlverkanir milli lyfja og efna, sem notuð eru í tæki sem innihalda slík lyf, og tilvísanirnar í gæðalýsingarnar hafa verið birtar í Stjórnartíðindum Evrópusambandsins.“

6. Ákvæðum 6. gr. er breytt sem hér segir:

a) Í 1. mgr. komi tilvísunin „98/34/EB“ í stað tilvísunarinnar „83/189/EBE“. (*)

(*) Tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins 98/34/EB frá 22. júní 1998 sem setur reglur um tilhögun upplýsingaskipta á sviði tæknistaðla og reglugerða sem og reglna um hjónustu í upplýsingasamfélaginu (Stj.íð. EB L 204, 21.7.1998, bls. 37). Tilskipuninni var síðast breytt með aðildarlögunum frá 2003.“

b) Í stað 2. mgr. komi eftirfarandi:

„2. Framkvæmdastjórnin skal njóta aðstoðar fastanefndar (hér á eftir nefnd „nefndin“).

3. Þegar vísað er til þessarar málsgreinar gilda ákvæði 5. og 7. gr. ákvörðunar 1999/468/EB með hliðsjón af ákvæðum 8. gr. hennar.

Fresturinn, sem mælt er fyrir um í 6. mgr. 5. gr. ákvörðunar 1999/468/EB, skal vera þrjú mánuðir.

4. Þegar vísað er til þessarar málsgreinar gilda ákvæði 1.-4. mgr. 5. gr. a og 7. gr. ákvörðunar 1999/468/EB með hliðsjón af ákvæðum 8. gr. hennar.

5. Þegar vísað er til þessarar málsgreinar gilda ákvæði 1., 2., 4. og 6. mgr. 5. gr. a og 7. gr. ákvörðunar 1999/468/EB með hliðsjón af ákvæðum 8. gr. hennar.“

7. Í stað 8. gr. komi eftirfarandi:

„8. gr.

1. Aðildarríkin skulu gera nauðsynlegar ráðstafanir til að tryggja að upplýsingar sem þau hafa fengið um neðangreind atvik varðandi tæki séu skráðar og metnar á einum stað:

a) hvers konar bilun á tækinu eða breytingu á eiginleikum og virkni þess til hins verra ásamt hvers kyns misbrestum á merkingum eða í notkunarleiðbeiningum sem kynnu að valda eða kynnu að hafa valdið dauða sjúklings eða notanda eða því að heilsu hans hrakaði verulega,

b) hverja þá ástæðu, tæknilega eða læknisfræðilega í tengslum við eiginleika eða virkni tækis af ástæðum sem um getur í a-lið, sem leiðir til þess að framleiðandi tekur tæki sömu tegundar af markaði.

2. Ef aðildarríki gerir þá kröfu að læknar eða sjúkrastofnanir upplýsi lögbær yfirvöld um hvers konar atvik sem um getur í 1. mgr. skal það gera allar nauðsynlegar ráðstafanir til að tryggja að framleiðandi viðkomandi tækis eða viðurkenndur fulltrúi hans sé einnig upplýstur um atvikið.

3. Þegar aðildarríkin hafa framkvæmt mat, ef unnt er ásamt framleiðanda eða viðurkenndum fulltrúa hans, skulu þau, með fyrirvara um 7. gr., tilkynna framkvæmdastjórninni og öðrum aðildarríkjum tafarlaust um ráðstafanir sem hafa verið gerðar eða eru fyrirhugaðar til að draga úr því að atvik, sem um getur í 1. mgr., eigi sér stað aftur, þ.m.t. upplýsingar um undirliggjandi atvik.

4. Samþykkja skal nauðsynlegar ráðstafanir til framkvæmdar þessarar greinar í samræmi við stjórnsýslumálsmeðferðina sem um getur í 3. mgr. 6. gr.“

8. Ákvæðum 9. gr. er breytt sem hér segir:

a) Í stað 8. mgr. komi eftirfarandi:

„8. Ákvarðanir, sem tilkynntu aðilarnir taka í samræmi við 2., 3. og 5. viðauka, skulu gilda í fimm ár hið mesta og má framlengja þær um önnur fimm ár í framhaldi af umsókn sem lögð er fram á þeim tíma sem er samþykktur í samningi sem báðir aðilar hafa undirritað.“

b) Eftirfarandi málsgrein bætist við:

„10. Samþykkja skal ráðstafanirnar, sem er ætlað að breyta veigalitlem þáttum þessarar reglugerðar, m.a. með því að bæta við hana í tengslum við framsetningu upplýsinganna sem mælt er fyrir um í 15. þætti 1.

viðauka í ljósi tæknilegra framfara og með tilliti til fyrirhugaðra notenda viðkomandi tækja, í samræmi við stjórnsýslumálsmeðferð með eftirliti, sem um getur í 4. mgr. 6. gr.“,

9. Í stað 9. gr. a komi eftirfarandi:

„9. gr. a

1. Aðildarríki skal leggja tilhlýðilega rökstudda beiðni fyrir framkvæmdastjórnina um að hún gripi til nauðsynlegra ráðstafana við eftirfarandi aðstæður:

— ef aðildarríki telur að ganga eigi úr skugga um samræmi tækis eða tækjaflokks, þrátt fyrir ákvæði 9. gr., með því að beita aðeins einni af tilgreindum aðferðum sem valin er úr aðferðunum sem um getur í 9. gr.,

— ef aðildarríki telur að taka þurfi ákvörðun um það hvort tiltekin vara eða vöruflokkur fellur undir skilgreiningu a-, c-, d- eða e-liðar í 2. mgr. 1. gr.

Ef ráðstafanir teljast nauðsynlegar í samræmi við fyrstu undirgrein þessarar málsgreinar skal samþykka þær í samræmi við stjórnsýslumálsmeðferðina sem um getur í 3. mgr. 6. gr.

2. Framkvæmdastjórnin skal tilkynna aðildarríkjunum um þær ráðstafanir sem gerðar hafa verið.“,

10. Ákvæðum 10. gr. er breytt sem hér segir:

a) Í 1. mgr. 1. gr. komi orðið „umboðsmaðurinn“ í stað orðsins „hans“.

b) Í stað annarrar undirgreinar 2. mgr. komi eftirfarandi:

„Aðildarríkin geta þó heimilað framleiðendum að hefja þær klínísku rannsóknir sem um ræðir áður en 60 daga tímabilið er liðið, að því tilskildu að viðkomandi siðanefnd hafi skilað jákvæðu álitu að því er varðar rannsóknaráætlunina sem um ræðir, þ.m.t. yfirferð nefndarinnar á klínísku rannsóknaráætluninni.“,

c) Í stað 3. mgr. komi eftirfarandi:

„3. Aðildarríkin skulu, ef nauðsyn krefur, gera viðeigandi ráðstafanir til að tryggja lýðheilsu og allsherjarreglu. Ef aðildarríki stöðvar eða hafnar klínískri rannsókn skal viðkomandi aðildarríki tilkynna öllum aðildarríkjunum og framkvæmdastjórninni um ákvörðun sína og forsendur fyrir henni. Ef aðildarríki hefur óskað eftir verulegum breytingum eða tímabundinni frestun á klínískri rannsókn skal viðkomandi aðildarríki upplýsa hlutaðeigandi aðildarríki um aðgerðirnar og forsendur fyrir aðgerðum sem gripið var til.“,

d) Eftirfarandi málsgreinar bætist við:

„4. Framleiðandi eða viðurkenndur fulltrúi hans skal tilkynna lögbærum yfirvöldum aðildarríkjanna sem eiga í hlut um lok klínískrar rannsóknar, með rökstuðningi ef um er að ræða snemmbúin lok hennar. Ef um er að ræða snemmbúin lok klínískrar rannsóknar af öryggisástæðum skal senda þessa tilkynningu til allra aðildarríkjanna og framkvæmdastjórnarinnar. Framleiðandinn eða viðurkenndur fulltrúi hans skal hafa skýrsluna, sem um getur í lið 2.3.7 í 7. viðauka, tiltæka fyrir lögbær yfirvöld.

5. Klínískar rannsóknir skulu fara fram í samræmi við ákvæði 7. viðauka. Samþykka skal ráðstafanirnar, sem er ætlað að breyta veigalitlum þáttum þessarar tilskipunar í tengslum við ákvæði um klínískar rannsóknir í 7. viðauka, í samræmi við stjórnsýslumálsmeðferð með eftirliti sem um getur í 4. mgr. 6. gr.“,

11. Eftirfarandi greinar bætist við:

„10. gr. a

1. Sérhver framleiðandi sem setur tæki á markað undir eigin nafni, í samræmi við aðferðina sem um getur í 2. mgr. 9. gr., skal upplýsa lögbær yfirvöld aðildarríkisins þar sem hann hefur skráða starfsstöð um heimilisfang skráðu starfsstöðvarinnar og lýsingu á tækjunum sem eiga í hlut.

Aðildarríkjunum er heimilt, þegar tæki eru tekin í notkun á yfirráðasvæði þeirra, að fara fram á að fá upplýsingar um öll gögn sem gera kleift að sanngreina tækin ásamt merkingum og notkunarleiddbeiningum.

2. Ef framleiðandi, sem setur tæki á markað undir eigin nafni, er ekki með skráða starfsstöð í aðildarríki skal hann tilnefna einn viðurkenndan fulltrúa í Evrópusambandinu.

Að því er varðar tæki sem um getur í fyrstu undirgrein 1. mgr. skal viðurkenndi fulltrúinn upplýsa lögbært yfirvald í aðildarríkinu þar sem hann er með skráða starfsstöð um öll atriði sem um getur í 1. mgr.

3. Aðildarríkin skulu, sé þess óskað, veita öðrum aðildarríkjunum og framkvæmdastjórninni upplýsingar, sem framleiðandinn eða viðurkenndur fulltrúi hans láta í té, um atriðin sem um getur í fyrstu undirgrein 1. mgr.

10. gr. b

1. Gögn, sem krafist er samkvæmt þessari tilskipun, skulu varðveitt í evrópskum gagnabanka sem lögbær yfirvöld hafa aðgang að svo að þau geti sinnt störfum sínum, samkvæmt þessari tilskipun, á grundvelli góðra upplýsinga.

Í gagnabankanum skulu vera:

- a) gögn viðvíkjandi vottorðum sem eru gefin út, breytt, rýmkuð, felld úr gildi um tíma, afturkölluð eða sem synjað er um, samkvæmt aðferðunum sem mælt er fyrir um í 2. 5. viðauka.
- b) gögn sem aflað hefur verið í samræmi við gátarferlið sem er skilgreint í 8. gr.,
- c) gögn viðvíkjandi klínískum rannsóknum sem um getur í 10. gr.

2. Gögn skal framsenda með stöðluðu sniði.

3. Samþykkja skal ráðstafanir sem reynast nauðsynlegar til framkvæmdar 1. og 2. mgr. þessarar greinar, einkum c-lið 1. mgr., í samræmi við stjórnsýslumálsmeðferðina sem um getur í 3. mgr. 6. gr.

10. gr. c

Ef aðildarríki telur nauðsynlegt að taka tiltekna vöru eða vöruflokk af markaði eða banna, takmarka eða setja sérstök skilyrði um að vara sé sett á markað eða tekin í notkun til að vernda heilbrigði og öryggi og/eða tryggja að kröfum um lýðheilsu sé framfylgt, er því heimilt að grípa til allra nauðsynlegra og réttmætra bráðabirgðaráðstafana.

Aðildarríkið skal síðan tilkynna framkvæmdastjórninni og hinum aðildarríkjunum um bráðabirgðaráðstafanirnar og tilgreina rökin fyrir ákvörðun sinni. Framkvæmdastjórnin skal, eftir því sem kostur er, hafa samráð við hagsmunaaðila og aðildarríkin.

Framkvæmdastjórnin skal samþykkja álit sitt og tilgreina hvort ráðstafanir aðildarríkis séu réttmætar eða ekki. Framkvæmdastjórnin skal upplýsa öll aðildarríkin og hagsmunaaðila sem samráð var haft við.

Ef við á skal samþykkja nauðsynlegar ráðstafanir, sem er ætlað að breyta veigalitlum þáttum þessarar tilskipunar með því að bæta við hana, viðvíkjandi því að taka vöru eða vöruflokk af markaði, leggja bann við að setja vöru eða vöruflokk á markað og taka í notkun tiltekna vöru eða vöruflokk eða setja takmarkanir eða sérstakar kröfur þar að lútandi í samræmi við stjórnsýslumálsmeðferð með eftirliti sem um getur í 4. mgr. 6. gr. Ef málefnið er mjög brýnt má framkvæmdastjórnin grípa til flýtimeðferðarinnar sem um getur í 5. mgr. 6. gr.“,

12. Ákvæðum 11. gr. er breytt sem hér segir:

- a) Eftirfarandi undirgrein bætist við í 2. mgr.: „Ef við á, með hliðsjón af tækniframförum, skal samþykkja ítarlegar ráðstafanir, sem eru nauðsynlegar til að tryggja samræmda beitingu viðmiðana sem settar eru fram í 8. viðauka við þessa tilskipun um tilnefningu aðildarríkjanna á aðilum, í samræmi við stjórnsýslumeðferðina sem um getur í 3. mgr. 6. gr.“,

- b) Í 4. mgr. komi orðin „viðurkenndur fulltrúi“ í stað orðanna „umboðsmaður hans með staðfestu í Bandalaginu“.

c) Eftirfarandi málsgreinar bætist við:

„5. Tilkynnti aðilinn skal tilkynna lögbærum yfirvöldum sínum um öll vottorð sem eru gefin út, breytt, rýmkuð, felld úr gildi um tíma, afturkölluð eða sem synjað er um og öðrum tilkynntum aðilum, sem falla undir gildissviðs þessarar tilskipunar, um vottorð sem eru felld úr gildi um tíma, afturkölluð eða sem synjað er um og, sé þess óskað, um vottorð sem gefin eru út. Tilkynnti aðilinn skal einnig láta í té, sé þess óskað, allar viðeigandi viðbótarupplýsingar.

6. Komist tilkynntur aðili að þeirri niðurstöðu að framleiðandi hafi ekki uppfyllt, eða uppfylli ekki lengur, viðeigandi kröfur þessarar tilskipunar eða að ekki hafi verið réttmætt að gefa út vottorð skal hann, með hliðsjón af meðalhófsreglunni, fella tímabundið úr gildi eða afturkalla vottorðið, sem gefið var út, eða setja hvers konar takmarkanir á það nema framleiðandinn tryggi með viðeigandi ráðstöfunum til úrbóta að kröfunum verði fullnægt.

Komi til þess að vottorð verði felld tímabundið úr gildi eða afturkallað eða takmarkanir settar á það eða verði ihlutun lögbærs yfirvalds nauðsynleg skal tilkynnti aðilinn tilkynna það lögbærum yfirvöldum sínum. Aðildarríkið skal tilkynna hinum aðildarríkjunum og framkvæmdastjórninni um þetta.

7. Tilkynnti aðilinn skal, sé þess óskað, láta í té allar viðeigandi upplýsingar og skjöl, að meðöldum gögnum í tengslum við fjárhagsáætlanir, sem aðildarríki þarf til að ganga úr skugga um samræmi við viðmiðanirnar sem mælt er fyrir um í 8. viðauka.“,

13. Í stað 13. gr. komi eftirfarandi:

„13. gr.

Með fyrirvara um ákvæði 7. gr. gildir eftirfarandi:

- a) komist aðildarríki að því að CE-merkið hafi verið sett ranglega á eða vanti, sem er brot á þessari tilskipun, ber framleiðandanum eða viðurkenndum fulltrúa hans með staðfestu í Bandalaginu skylda til að sjá til þess að brotið sé ekki lengur framið í samræmi við þau skilyrði sem aðildarríkið setur,
- b) ef ósamræmi varir áfram skal aðildarríki gera allar viðeigandi ráðstafanir til að takmarka eða banna að viðkomandi tæki sé sett á markað eða tryggja að það sé tekið af markaðinum í samræmi við málsmeðferðina sem mælt er fyrir um í 7. gr.

Þessi ákvæði gilda einnig ef CE-merkið hefur verið fest á í samræmi við málsmeðferðina í þessari tilskipun en ranglega fest á vörur sem falla ekki undir þessa tilskipun.“

14. Ákvæðum 14. gr. er breytt sem hér segir:

a) Í stað fyrstu mgr. komi eftirfarandi:

„Hver sú ákvörðun tekin á grundvelli þessarar tilskipunar

a) um að synja eða takmarka að tæki sé sett á markað eða tekið í notkun eða að klínísk rannsókn fari fram,

eða

b) um að taka tæki af markaði skal nákvæmlega rökstudd.

Slíka ákvörðun skal án tafar tilkynna hlutaðeigandi aðila og kynna honum um leið þau lagaúrræði, sem hann getur nýtt sér samkvæmt gildandi lögum í viðkomandi aðildarríki, og frestinn sem hann hefur til þess.“

b) Í annari málsgrein falli orðin „með staðfestu í Bandalaginu“ brott.

15. Í stað 15. gr. komi eftirfarandi:

„15. gr.

1. Með fyrirvara um gildandi ákvæði í hverju aðildarríki og venjur viðvikjandi þagnarskyldu heilbrigðisstétta skulu aðildarríkin sjá til þess að öllum aðilum sem beiting þessarar tilskipunar varðar sé skylt að fara með allar upplýsingar sem þeir fá í starfi sínu sem trúnaðarmál.

Þetta hefur hvorki áhrif á skyldur aðildarríkja og tilkynnta aðila til að skiptast á upplýsingum og gefa út viðvaranir né skyldur viðkomandi aðila til að veita upplýsingar samkvæmt hegningarlögum.

2. Eftirfarandi upplýsingar skal ekki meðhöndla sem trúnaðarmál:

a) upplýsingar um skráningu aðila sem bera ábyrgð á að setja tæki á markað í samræmi við 10. gr. a,

b) upplýsingar til notenda sem framleiðandi, viðurkenndur fulltrúi eða dreifingaraðili sendir út í tengslum við ráðstöfun í samræmi við 8. gr.,

c) upplýsingar sem koma fram í vottorðum sem eru gefin út, breytt, rýmkuð, felld úr gildi um tíma eða afturkölluð.

3. Samþykking skal ráðstafanirnar, sem er ætlað að breyta veigalitlum þáttum þessarar tilskipunar, m.a. með því að bæta við hana, í tengslum við að ákvarða skilyrði fyrir því hvenær birta má opinberlega aðrar upplýsingar en þær sem um getur í 2. mgr., einkum sem varða hvers konar skyldur framleiðenda til að taka saman og gera aðgengilega samantekt um upplýsingar og gögn í tengslum við tæki, í samræmi við stjórnsýslumálsmeðferð með eftirliti, sem um getur í 4. mgr. 6. gr.“

16. Eftirfarandi grein bætist við:

„15. gr. a

Aðildarríkin skulu gera viðeigandi ráðstafanir til að tryggja að lögbær yfirvöld aðildarríkjana starfi saman og með framkvæmdastjórninni og sendi hvert öðru upplýsingar sem eru nauðsynlegar til að unnt sé að beita þessari tilskipun með einsleitum hætti.

Framkvæmdastjórnin skal sjá fyrir skipulagningu á miðlun reynslu á milli lögbærra yfirvalda sem bera ábyrgð á markaðseftirliti í því skyni að samræma einsleita beitingu þessarar tilskipunar.

Með fyrirvara um ákvæði þessarar tilskipunar getur samstarf verið hluti af framtaksverkefnum á alþjóðavettvangi.“

17. Viðaukum 1 7 skal breytt í samræmi við I. viðauka við þessa tilskipun.

2. gr.

Tilskipun 93/42/EBE er breytt sem hér segir:

1. Ákvæðum 1. gr. er breytt sem hér segir:

a) Ákvæðum 2. mgr. er breytt sem hér segir:

i. Í stað inngangsetningarinnar í a-lið komi eftirfarandi:

„,lækningatæki“: hvert það verkfæri, búnaður, áhald, hugbúnaður, efni eða annar hlutur, hvort sem notað er eitt sér eða með öðru, þ.m.t. sá hugbúnaður, sem framleiðandi ætlar sérstaklega til notkunar við greiningar og/eða meðferð og sem er nauðsynlegur til að beita tækinu rétt, ætlað af framleiðanda til notkunar fyrir menn til þess að: “

ii. Í þriðju málsgrein d-liðar komi orðin „skal ekki líta á sem“ í stað „teljast ekki“,

iii. Eftirfarandi liðir bætist við:

Viðkomandi grunnkröfur í I. viðauka við þessa tilskipun skulu gilda um öryggi og þá eiginleika tækisins er varða virkni þess.

„(k) „klínísk gögn“: upplýsingar um öryggi og/eða virkni sem er aflað með notkun tækis. Klínískum gögnum er safnað:

(^{*}) Tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins 2001/83/EB frá 6.nóvember 2001 um Bandalagsreglur um lyf sem ætluð eru mönnum (Stjtið. EB L 311, 28.11.2001, bls. 67). Tilskipuninni var síðast breytt með reglugerð (EB) nr. 1901/2006 (Stjtið. EB L 378, 27.12.2006, bls. 1).“

— klínískri rannsókn eða rannsóknnum á viðkomandi tæki eða

c) Í 4. mgr.:

i. komi tilvísunin „2001/83/EB“ í stað tilvísunar „65/65/EBE“

— úr klínískri rannsókn eða rannsóknnum eða öðrum athugunum, sem skýrt er frá í fræðiritum, á svipuðu tæki sem unnt er að sýna fram á að sé jafngilt tækinu sem um ræðir eða

ii. komi orðin „skal meta og leyfa það tæki“ í stað orðanna „verður að meta og leyfa það tæki“,

— úr birtum og/eða óbirtum skýrslum um aðra klíníska reynslu, annaðhvort á tækinu sem um ræðir eða á svipuðu tæki sem unnt er að sýna fram á að sé jafngilt tækinu sem um ræðir,

d) Í 4. mgr. a:

i. komi tilvísunin „2001/83/EB“ í stað tilvísunar „89/381/EBE“

ii. komi orðin „skal meta og leyfa það tæki“ í stað orðanna „verður að meta og leyfa það tæki“,

l) „undirflokkur tækja“: hópur tækja með sameiginleg tilætluð not eða sem byggjast á sömu tækni,

e) ákvæðum 5. mgr. er breytt sem hér segir:

i. Í stað inngangssætningarinnar komi eftirfarandi:

„Tilskipun þessi gildir ekki um:

m) „almennur flokkur tækja“: hópur tækja með sömu eða svipuð tilætluð not eða sem byggjast á sameiginlegri tækni sem gerir kleift að flokka þau á almennan hátt en endurspeglar ekki sértæk einkenni,

ii. Í stað c-liðar komi eftirfarandi:

„c) lyf sem falla undir tilskipun 2001/83/EB. Við ákvörðun á því hvort vara fellur undir þá tilskipun eða þessa tilskipun skal einkum taka tillit til grundvallarverkunarmáta vörunnar.“

n) „einnota tæki“: tæki sem aðeins er ætlað til notkunar einu sinni fyrir einn sjúkling.“

b) Í stað 3. mgr. komi eftirfarandi:

iii. Í stað f-liðar komi eftirfarandi:

„(f) græðlinga eða vefi eða frumur úr mönnum eða vörur sem innihalda eða eru unnar úr vefjum eða frumum úr mönnum, að undanskildum tækjunum sem um getur í 4. mgr. a.“

„3. Þegar tæki er ætlað til lyfjagjafar, í skilningi 1. gr. tilskipunar 2001/83/EB (^{*}), skal tækið falla undir þessa tilskipun, með fyrirvara um ákvæði tilskipunar 2001/83/EB að því er varðar lyfið.

f) Í stað 6. mgr. komi eftirfarandi:

„6. Ef framleiðandi ætlar tæki til notkunar í samræmi við ákvæði um persónuhlífar í tilskipun ráðsins 89/686/EBE (^{*}) og þessa tilskipun skal einnig uppfylla

En ef svona tæki er sett á markað á þann hátt að tækið og lyfið mynda eina samþætta framleiðsluvöru, sem skal aðeins notuð í þeirri samsetningu og er einnota skal tilskipun 2001/83/EB gilda um þá vöru.

viðkomandi grunnkröfur um heilsuvernd og öryggi í tilskipun 89/686/EBE.

([○]) Tilskipun ráðsins 89/686/EBE frá 21. desember 1989 um samræmingu laga aðildarríkjanna um persónuhlífar (Stjtið. EB L 399, 30.12.1989, bls. 18). Tilskipuninni var síðast breytt með reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1882/2003 (Stjtið. ESB L 284, 31.10.2003, bls. 1).“

g) Í stað 7. og 8. mgr komi eftirfarandi:

„7. Þessi tilskipun er sértilskipun í skilningi 4. mgr. 1. gr. tilskipunar Evrópuþingsins og ráðsins 2004/108/EB ([○]).

8. Þessi tilskipun hefur hvorki áhrif á beitingu tilskipunar ráðsins 96/29/KBE frá 13. maí 1996 um grundvallaröryggisstaðla um verndun heilbrigðis starfsmanna og almennings gegn hættu af völdum jónandi geislunar (^{**}) né tilskipunar ráðsins 97/43/KBE frá 30. júní 1997 um heilsuvernd einstaklinga vegna hættu af völdum jónandi geislunar í tengslum við læknisfræðileg váhrif (^{***}).

([○]) Tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins 2004/108/EB frá 15. desember 2004 um samræmingu laga aðildarríkjanna varðandi rafsegulsviðssamhæfi (Stjtið. ESB L 390, 31.12.2004, bls. 24).

(^{**}) Stjtið. EB L 159, 29.6.1996, bls. 1.

(^{***}) Stjtið. EB L 180, 9.7.1997, bls. 22.“

2. Eftirfarandi málsgrein bætist við í 3. gr.:

Ef viðeigandi hætta er fyrir hendi skulu tæki, sem einnig eru vélar í skilningi 2. gr. a í tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins 2006/42/EB frá 17. maí 2006 um vélarbúnað ([○]), einnig standast grunnkröfur um heilsuvernd og öryggi sem koma fram í I. viðauka við þá tilskipun að því marki sem þessar grunnkröfur um heilsuvernd og öryggi eru sértækari en grunnkröfurnar sem settar eru fram í I. viðauka við þessa tilskipun.

([○]) Stjtið. ESB L 157, 9.6.2006, bls. 24.“

3. Í stað annars undirliðar 2. mgr. 4. gr. komi eftirfarandi:

„— sérsníðuð tæki séu sett á markað og tekin í notkun ef þau uppfylla skilyrðin sem mælt er fyrir um í 11. gr. ásamt VIII. viðauka; tækjum í II. flokki a, II. flokki b og III. flokki skal fylgja yfirlýsingin sem um getur í VIII. viðauka sem skal aðgengileg tiltekna sjúklingnum, sem um getur í þeim viðauka og auðkenndur er með nafni, upphafsstafaorði eða talnakóða.“

4. Í 1. mgr. 6. gr. komi í stað tilvísunar „83/189/EBE“ tilvísunin „98/34/EB ([○])“

([○]) Tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins 98/34/EB frá 22. júní 1998 sem setur reglur um tilhögun upplýsingaskipta á sviði tæknistaðla og reglugerða sem og regluna um þjónustu í upplýsingasamfélaginu (Stjtið. EB L 204, 21.7.1998, bls. 37). Tilskipuninni var síðast breytt með aðildarlögunum frá 2003.“

5. Í stað 7. gr. komi eftirfarandi:

„7. gr.

1. Framkvæmdastjórnin skal njóta aðstoðar nefndarinnar sem skipuð var skv. 2. mgr. 6. gr. tilskipunar 90/385/EBE, hér á eftir nefnd nefndin.

2. Þegar vísað er til þessarar málsgreinar gilda ákvæði 5. og 7. gr. ákvörðunar 1999/468/EB með hliðsjón af ákvæðum 8. gr. hennar.

Fresturinn, sem mælt er fyrir um í 6. mgr. 5. gr. ákvörðunar 1999/468/EB, skal vera þrjú mánuðir.

3. Þegar vísað er til þessarar málsgreinar gilda ákvæði 1.-4. mgr. 5. gr. a og 7. gr. ákvörðunar 1999/468/EB með hliðsjón af ákvæðum 8. gr. hennar.

4. Þegar vísað er til þessarar málsgreinar gilda ákvæði 1., 2., 4. og 6. mgr. 5. gr. a og 7. gr. ákvörðunar 1999/468/EB með hliðsjón af ákvæðum 8. gr. hennar.“

6. Í stað 2. mgr. 8. gr. komi eftirfarandi:

„2. Framkvæmdastjórnin skal hafa samráð við málsaðila eins fljótt og unnt er. Komist framkvæmdastjórnin, að höfðu slíku samráði, að þeirri niðurstöðu:

a) að ráðstafanirnar séu réttmætar:

i. skal hún þegar í stað tilkynna það aðildarríkinu sem greip til ráðstafananna og hinum aðildarríkjunum, Ef ákvörðunin, sem um getur í 1. mgr., á rætur að rekja til þess að staðlarnir eru ekki taldir fullnægjandi skal framkvæmdastjórnin, að höfðu samráði við málsaðila, leggja málið fyrir nefndina, sem um getur í 1. mgr. 6. gr., innan tveggja mánaða ef aðildarríkið sem ákvörðunina tók hyggst framfylgja henni og hefja þá málsmeðferð sem um getur í 2. mgr. 6. gr.

ii. ef nauðsyn ber til, í þágu lýðheilsu, skal samþykkja viðeigandi ráðstafanir, sem ætlað er að breyta veigalittum þáttum þessarar tilskipunar viðvíkjandi því að taka tæki, sem um getur í 1. mgr., af markaði eða leggja bann við eða takmarka að tækin séu sett á markað eða tekin í notkun eða innleiða sérstakar kröfur til þess að slíkar vörur verði settar á markað,

í samræmi við stjórnáskjaláskjalmeðferð með eftirliti sem um getur í 3. mgr. 7. gr. Ef málefnið er mjög brýnt má framkvæmdastjórnin grípa til flýtimeðferðarinnar sem um getur í 4. mgr. 7. gr.

- b) að ráðstafanirnar séu óréttmætar skal hún þegar í stað tilkynna það aðildarríkjunu, sem greip til ráðstafananna, og framleiðandanum eða viðurkenndum fulltrúa hans.“

7. Í stað 3. mgr. 9. gr. komi eftirfarandi:

„3. Ef aðildarríki telur að aðlaga þurfi flokkunarreglurnar, sem settar eru fram í IX. viðauka, með hliðsjón af tækniframförum og hvers konar upplýsingum sem fást með upplýsingakerfinu sem kveðið er á um í 10. gr., er því heimilt að leggja tilhlýðilega rökstudda beiðni fyrir framkvæmdastjórnina um að hún grípi til nauðsynlegra ráðstafana til að aðlaga flokkunarreglurnar. Samþykkja skal ráðstafanir, sem er ætlað að breyta veigalitlum þáttum þessarar reglugerðar í tengslum við aðlögun flokkunarreglnanna, í samræmi við stjórnáskjaláskjalmeðferð með eftirliti, sem um getur í 3. mgr. 7. gr.“

8. Ákvæðum 10. gr. er breytt sem hér segir:

- a) Í 2. mgr. falli orðin „með staðfestu í Bandalaginu“ brott.
- b) Í stað 3. mgr. komi eftirfarandi:

„3. Þegar aðildarríkin hafa framkvæmt mat, ef unnt er ásamt framleiðanda eða viðurkenndum fulltrúa hans, skulu þau, með fyrirvara um 8. gr., tilkynna framkvæmdastjórninni og öðrum aðildarríkjunum tafarlaust um ráðstafanir sem hafa verið gerðar eða eru fyrirhugaðar til að draga úr því að atvik, sem um getur í 1. mgr., eigi sér stað aftur, þ.m.t. upplýsingar um undirliggjandi atvik.“

c) Eftirfarandi málsgrein bætist við:

„4. Samþykkja skal með viðeigandi ráðstöfunum, í samræmi við stjórnáskjaláskjalmeðferðina sem um getur í 2. mgr. 7. gr., verklagsreglur til að hrinda þessari grein í framkvæmd.“

9. Ákvæðum 11. gr. er breytt sem hér segir:

- a) Í 8. og 9. mgr. falli orðin „með staðfestu í Bandalaginu“ brott.
- b) Í 11. mgr. komi orðin „II., III., V. og VI. viðauka“ í stað „II. og III. viðauka“ og orðin „að hámarki um fimm ár til viðbótar“ í stað „í önnur fimm ár.“

c) Eftirfarandi málsgrein bætist við:

„14. Samþykkja skal ráðstafanirnar, sem ætlað er að breyta veigalitlum þáttum þessarar tilskipunar með því að bæta við hana, viðvíkjandi því hvernig setja má fram upplýsingar, sem mælt er fyrir um í lið 13.1 í I. viðauka, í ljósi vísinda- og tækniframfara og með tilliti til fyrirhugaðra notenda viðkomandi tækja, í samræmi við stjórnáskjaláskjalmeðferð með eftirliti sem um getur í 3. mgr. 7. gr.“

10. Ákvæðum 12. gr. er breytt sem hér segir:

- a) Í stað fyrirsagnarinnar komi „Sérreglur um kerfis- og aðgerðapakka og reglur um sæfingu“,
- b) Í stað 3. mgr. komi eftirfarandi:

„3. Einstaklingar eða lögpersónur sem sæfa með markaðssetningu fyrir augum kerfis- eða aðferðapakka sem um getur í 2. mgr. eða önnur CE-merkt lækningatæki sem framleiðendur hafa hannað til að sæfast fyrir notkun, skulu velja sér eina af aðferðunum sem um getur í II. eða V. viðauka. Beiting ákvæða framangreindra viðauka og þáttaka tilkynnta aðilans skal takmarkast við þá þætti aðferðarinnar sem beinast að því að ná fram sæfingu þar til sæfði pakkinn hefur verið opnaður eða hefur skemmst. Einstaklingurinn skal gefa yfirlýsingu þar sem fram kemur að sæfing hafi farið fram í samræmi við fyrirmæli framleiðanda.“

c) Í 4. mgr. komi eftirfarandi í stað þriðja málsliðar:

Yfirlýsingin sem um getur í 2. og 3. mgr. skal höfð tiltæk lögbæru yfirvöldunum í fimm ár.“

11. Eftirfarandi grein bætist við:

„12. gr. a

Endurvinnsla lækningatækja

Framkvæmdastjórnin skal, eigi síðar en 5. september 2010, leggja skýrslu fyrir Evrópuþingið og ráðið varðandi endurvinnslu lækningatækja í Bandalaginu.

Í ljósi niðurstaðna þessarar skýrslu skal framkvæmdastjórnin leggja fyrir Evrópuþingið og ráðið allar nauðsynlegar tillögur sem hún telur við hæfi til að tryggja öflugna heilsuvernd.“

12. Í stað 13. gr. komi eftirfarandi:

„13. gr.

Ákvarðanir um flokkun og undantekningarákvæði

1. Aðildarríki skal leggja tilhlýðilega rökstudda beiðni fyrir framkvæmdastjórnina um að hún grípi til nauðsynlegra ráðstafana við eftirfarandi aðstæður:

- a) ef aðildarríki telur að beiting flokkunarreglnanna í IX. viðauka útheimti ákvörðun um flokkun tiltekens tækis eða tækjaflokks,
- b) ef aðildarríki telur að setja eigi tiltekið tæki eða tækjaflokk í annan áhættuflokk, þrátt fyrir ákvæði IX. viðauka,
- c) ef aðildarríki telur að ganga eigi úr skugga um samræmi tækis eða tækjaflokks, þrátt fyrir ákvæði 11. gr., með því að beita aðeins einni af tilgreindum aðferðum sem valin er úr aðferðunum sem um getur í 11. gr.,
- d) ef aðildarríki telur að taka þurfi ákvörðun um það hvort tiltekin vara eða vöruflokkur fellur undir eina af skilgreiningunum í a- til e-lið í 2. mgr. 1. gr.

Samþykkja skal ráðstafanirnar, sem um getur í fyrstu undirgrein þessarar málsgreinar, eftir því sem við á, í samræmi við málsméðferðina sem um getur í 2. mgr. 7. gr.

2. Framkvæmdastjórnin skal tilkynna aðildarríkjunum um þær ráðstafanir sem gerðar hafa verið.“

13. Ákvæðum 14. gr. er breytt sem hér segir:

a) Í annari undirgrein 1. mgr. komi orðin „II. flokki a, II. flokki b og III. flokki“ í stað orðanna „II. flokki b og III. flokki“.

b) Í stað 2. mgr. komi eftirfarandi:

„2. Ef framleiðandi, sem setur tæki á markað undir eigin nafni, er ekki með skráða starfsstöð í aðildarríki skal hann tilnefna einn viðurkenndan fulltrúa í Evrópusambandinu. Að því er varðar tæki sem um getur í fyrstu undirgrein 1. mgr. skal viðurkenndi fulltrúinn upplýsa lögbært yfirvald í aðildarríkinu þar sem hann er með skráða starfsstöð um atriðin sem um getur í 1. mgr.“

c) Í stað 3. mgr. komi eftirfarandi:

„3. Aðildarríkin skulu, sé þess óskað, veita öðrum aðildarríkjunum og framkvæmdastjórninni upplýsingar, sem framleiðandinn eða viðurkenndur fulltrúi hans láta í té, um atriðin sem um getur í fyrstu undirgrein 1. mgr.“

14. Ákvæðum 14. gr. a er breytt sem hér segir:

a) Annari undirgrein 1. mgr. er breytt sem hér segir:

i. Í stað a-liðar komi eftirfarandi:

„(a)ögn viðvíkjandi skráningu framleiðenda og viðurkenndra fulltrúa og tækja í samræmi við 14. gr., að undanskildum gögnum viðvíkjandi sérsmíðuðum tækjum,“

ii. Eftirfarandi liður bætist við:

„(d) ögn viðvíkjandi klínískum rannsóknum sem um getur í 15. gr.,“

b) Í stað 3. mgr. komi eftirfarandi:

„3. Samþykkja skal nauðsynlegar ráðstafanir til framkvæmdar 1. og 2. mgr. þessarar greinar, einkum d-lið 1. mgr., í samræmi við stjórnsýslumálsméðferðina sem um getur í 2. mgr. 7. gr.“

c) Eftirfarandi málsgrein bætist við:

„4. Ákvæði þessarar greinar skulu koma til framkvæmda eigi síðar en 5. september 2012. Framkvæmdastjórnin skal, eigi síðar en 11. október 2012, meta rekstrarstarfshæfni og virðisauka gagnabankans. Framkvæmdastjórnin skal, ef við á, á grundvelli þessa mats, leggja tillögur fyrir Evrópuþingið og ráðið eða leggja fram drög að ráðstöfunum í samræmi við 3. mgr.“

15. Í stað 14. gr. b komi eftirfarandi:

„14. gr. b

Sérstakar ráðstafanir til að fylgjast með heilbrigði

Ef aðildarríki telur nauðsynlegt að taka tiltekna vöru eða vöruflokk af markaði eða banna, takmarka eða setja sérstök skilyrði um að vara sé sett á markað eða tekin í notkun til að vernda heilbrigði og öryggi og/eða tryggja að kröfum um lýðheilsu sé framfylgt, er því heimilt að grípa til allra nauðsynlegra og réttmætra bráðabirgðaráðstafana.

Aðildarríkið skal síðan tilkynna framkvæmdastjórninni og hinum aðildarríkjunum um þetta og færa rök fyrir ákvörðun sinni.

Framkvæmdastjórnin skal, eftir því sem kostur er, hafa samráð við hagsmunaaðila og aðildarríkin.

Framkvæmdastjórnin skal samþykkja álit sitt og tilgreina hvort ráðstafanir í hverju ríki fyrir sig séu réttmætar eða ekki. Framkvæmdastjórnin skal upplýsa öll aðildarríkin og hagsmunaaðila sem samráð var haft við.

Ef við á, skal samþykkja nauðsynlegar ráðstafanir, sem er ætlað að breyta veigalitlum þáttum þessarar tilskipunar, viðvíkjandi því að taka af markaði, leggja bann við að setja á markað og taka í notkun tiltekna vöru eða vörflokk eða takmarka eða innleiða sérstakar kröfur varðandi markaðssetningu slíkra tækja í samræmi við stjórnsýslumálsmeðferð með eftirliti sem um getur í 3. mgr. 7. gr. Ef málefnið er mjög brýnt má framkvæmdastjórnin gripa til flýtimeðferðarinnar sem um getur í 4. mgr. 7. gr.“,

16. Ákvæðum 15. gr. er breytt sem hér segir:

a) Í stað 1., 2. og 3. mgr. komi eftirfarandi:

„1. Þegar um er að ræða tæki ætluð til klínískra rannsókna skal framleiðandi eða viðurkenndur fulltrúi hans með staðfestu í Bandalaginu fara eftir aðferðinni sem um getur í VIII. viðauka og tilkynna það lögbærum yfirvöldum í aðildarríkjunum, þar sem rannsóknirnar eiga að fara fram, með yfirlýsingunni sem um getur í lið 2.2. í VIII. viðauka.

2. Þegar um er að ræða tæki í III. flokki, ígræðanleg tæki og inngrípstæki til langtímanotkunar í II. flokki a eða b, er framleiðandanum heimilt að hefja klínísku rannsóknina, sem um er að ræða, þegar liðnir eru 60 dagar frá tilkynningu nema lögbær yfirvöld hafi innan þess tíma tilkynnt honum ákvörðun um hið gagnstæða sem tekin var með hliðsjón af lýðheilsu eða allsherjarreglu.

Aðildarríkin geta þó heimilað framleiðendum að hefja þær klínísku rannsóknir sem um ræðir áður en 60 daga tímabilið er liðið, að því tilskildu að viðkomandi siðanefnd hafi skilað jákvæðu álitni á viðkomandi rannsóknaráætlun, þ.m.t. yfirferð nefndarinnar á klínísku rannsóknaráætluninni.

3. Þegar um er að ræða önnur tæki en þau sem um getur í 2. mgr. geta aðildarríkin heimilað framleiðendum að hefja þær klínísku rannsóknir strax eftir tilkynningardag, að því tilskildu að viðkomandi siðanefnd hafi skilað jákvæðu álitni á viðkomandi rannsóknaráætlun, þ.m.t. yfirferð nefndarinnar á klínísku rannsóknaráætluninni.“,

b) Í stað 5., 6. og 7. mgr. komi eftirfarandi:

„5. Klínísku rannsóknirnar skulu fara fram í samræmi við ákvæði X. viðauka. Samþykkja skal ráðstafanirnar, sem er ætlað að breyta veigalitlum þáttum þessarar tilskipunar, m.a. með því að bæta við hana, varðandi ákvæðin um klínískar rannsóknir í X. viðauka, í samræmi við stjórnsýslumálsmeðferð með eftirliti sem um getur í 3. mgr. 7. gr.

6. Aðildarríkin skulu, ef nauðsyn krefur, gera viðeigandi ráðstafanir til að tryggja lýðheilsu og

allsherjarreglu. Ef aðildarríki stöðvar eða hafnar klínískri rannsókn skal viðkomandi aðildarríki tilkynna öllum aðildarríkjunum og framkvæmdastjórninni um ákvörðun sína og forsendur fyrir henni. Ef aðildarríki hefur óskað eftir verulegum breytingum eða tímabundinni frestun á klínískri rannsókn skal viðkomandi aðildarríki upplýsa hlutaðeigandi aðildarríki um aðgerðirnar og forsendurnar fyrir aðgerðunum sem gripið var til.

7. Framleiðandi eða viðurkenndur fulltrúi hans skal tilkynna lögbærum yfirvöldum aðildarríkjanna sem eiga í hlut um lok klínískrar rannsóknar, með rökstuðningi ef um er að ræða snemmbúin lok hennar. Ef um er að ræða snemmbúin lok klínískrar rannsóknar af öryggisástæðum skal senda þessa tilkynningu til allra aðildarríkjanna og framkvæmdastjórnarinnar. Framleiðandinn eða viðurkenndur fulltrúi hans skal hafa skýrsluna, sem um getur í lið 2.3.7 í X. viðauka, tiltæka fyrir lögbær yfirvöld.“,

17. Ákvæðum 16. gr. er breytt sem hér segir:

a) Eftirfarandi undirgrein bætist við 2. mgr.:

„Ef við á, með hliðsjón af tækniframförum, skal samþykkja ítarlegar ráðstafanir, sem eru nauðsynlegar til að tryggja samræmda beitingu viðmiðananna sem settar eru fram í XI. viðauka um tilnefningu aðildarríkjanna á aðilum, í samræmi við stjórnsýslumeðferðina sem um getur í 2. mgr. 7. gr.“,

b) Í 4. mgr. falli orðin „með staðfestu í Bandalaginu“ brott.

c) Í stað 5. mgr. komi eftirfarandi:

„5. Tilkynnti aðilinn skal tilkynna lögbæru yfirvaldi sínu um öll vottorð sem eru gefin út, breytt, rýmkuð, felld úr gildi um tíma, afturkölluð eða sem synjað er um og öðrum tilkynntum aðilum, sem falla undir gildissviðs þessarar tilskipunar, um vottorð sem eru felld úr gildi um tíma, afturkölluð eða sem synjað er um og, sé þess óskað, um vottorð sem gefin eru út. Tilkynnti aðilinn skal einnig láta í té, sé þess óskað, allar viðeigandi viðbótarupplýsingar.“,

18. Í stað a-liðar 18. mgr. komi eftirfarandi:

„(a)komist aðildarríki að því að CE-merkið hafi verið sett ranglega á eða vanti, sem er brot á þessari tilskipun, ber framleiðandanum eða viðurkenndum fulltrúa hans skylda til að sjá til þess að brotið sé ekki lengur framið í samræmi við þau skilyrði sem aðildarríkið setur.“

19. Í 2. mgr. 19. gr. falli orðin „með staðfestu í Bandalaginu“ brott.

20. Í stað 20. gr. komi eftirfarandi:

„20. gr.

Trúnaðarmál

1. Með fyrirvara um gildandi ákvæði landslaga og venjur varðandi þagnarskyldu um heilbrigðisupplýsingar skulu aðildarríkin sjá til þess að öllum aðilum, sem sjá um beitingu þessarar tilskipunar, sé skylt að fara með allar upplýsingar sem þeir fá í starfi sínu sem trúnaðarmál.

Þetta hefur hvorki áhrif á skyldur aðildarríkja og tilkynnta aðila til að skiptast á upplýsingum og gefa út viðvaranir né skyldur viðkomandi aðila til að veita upplýsingar samkvæmt hegningarlögum.

2. Eftirfarandi upplýsingar skal ekki meðhöndla sem trúnaðarmál:

- upplýsingar um skráningu aðila sem bera ábyrgð á að setja tæki á markað í samræmi við 14. gr.,
- upplýsingar til notenda sem framleiðandi, viðurkenndur fulltrúi eða dreifingaraðili sendir út í tengslum við ráðstöfun í samræmi við 3. mgr. 10. gr.,
- upplýsingar sem koma fram í vottorðum sem eru gefin út, breytt, rýmkuð, felld úr gildi um tíma eða afturkölluð.

3. Samþykkja skal ráðstafanirnar, sem er ætlað að breyta veigalitlum þáttum þessarar tilskipunar, m.a. með því að bæta við hana, í tengslum við að ákvarða skilyrði fyrir því hvenær birta má opinberlega aðrar upplýsingar og einkum sem varða tæki í II. flokki b og III. flokki, hvers konar skyldu framleiðenda til að taka saman og gera aðgengilega samantekt um upplýsingar og gögn í tengslum við tækið, í samræmi við stjórnsýslumálsmeðferð með eftirliti, sem um getur í 3. mgr. 7. gr.“

21. Eftirfarandi grein bætist við:

„20. gr. a

Samstarf

Aðildarríkin skulu gera viðeigandi ráðstafanir til að tryggja að lögbær yfirvöld aðildarríkjanna starfi saman og með framkvæmdastjórninni og sendi hvert öðru upplýsingar sem eru nauðsynlegar til að unnt sé að beita þessari tilskipun með einsleitum hætti.

Framkvæmdastjórnin skal sjá fyrir skipulagningu á miðlun reynslu á milli lögbærra yfirvalda, sem bera ábyrgð á markaðseftirliti, í því skyni að samræma einsleita beitingu þessarar tilskipunar.

Með fyrirvara um ákvæði þessarar tilskipunar getur samstarf verið hluti af framtaksverkefnum á alþjóðavettvangi.“

22. Ákvæðum I. til X. viðauka er breytt í samræmi við II. viðauka við þessa tilskipun.

3. gr.

Eftirfarandi liður bætist við 2. mgr. 1. gr. tilskipunar 98/8/EB:

„s) Tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins 98/79/EB frá 27. október 1998 um lækningabúnað til sjúkdómsgreiningar í glasi (*).

(*) Stjtið. EB L 331, 7.12.1998, bls. 1. Tilskipuninni var síðast breytt með reglugerð (EB) nr. 1882/2003 (Stjtið. EB L 284, 31.10.2003 bls. 1).“

4.°gr.

1. Aðildarríkin skulu samþykkja og birta nauðsynleg lög og stjórnsýslufyrirmæli til að fara að tilskipun þessari eigi síðar en 21. desember 2008. Þau skulu þegar í stað senda framkvæmdastjórninni texta þessara ráðstafana. Þau skulu beita þessum lögum og ákvæðum frá 21. mars 2010.

Þegar aðildarríkin samþykkja þessar ráðstafanir skal vera í þeim tilvísun í þessa tilskipun eða þeim fylgja slík tilvísun þegar þær eru birtar opinberlega. Aðildarríkin skulu setja nánari reglur um slíka tilvísun.

2. Aðildarríkin skulu senda framkvæmdastjórninni helstu ákvæði úr landslögum sem þau samþykkja um málefni sem tilskipun þessi tekur til.

5. gr.

Tilskipun þessi öðlast gildi á tuttugasta degi eftir að hún birtist í *Stjórnartíðindum Evrópusambandsins*.

6. gr.

Tilskipun þessari er beint til aðildarríkjanna.

Gjört í Strassborg 5. september 2007.

Fyrir hönd Evrópuþingsins,

H.-G. PÖTTERING

forseti.

Fyrir hönd ráðsins,

M. LOBO ANTUNES

forseti.

I. VIÐAUKI

Ákvæðum 1. til 7. viðauka við tilskipun 90/385/EBE er breytt sem hér segir:

1. Ákvæðum 1. viðauka er breytt sem hér segir:

a) Eftirfarandi liður bætist við:

„5a. Þegar sýnt er fram á samræmi við grunnkröfur skal það fela í sér klínískt mat í samræmi við 7. viðauka.“,

b) Í stað fimmta undirliðar 8. liðar komi eftirfarandi:

„— hættu sem tengist jónandi geislun frá geislavirkum efnum sem eru hluti af tækinu, í samræmi við varnarkröfurnar sem kveðið er á um í tilskipun ráðsins 96/29/KBE frá 13. maí 1996 um grundvallaröryggisstaðla um verndun heilbrigðis starfsmanna og almennings gegn hættu af völdum jónandi geislunar (*) og tilskipun ráðsins 97/43/KBE frá 30. júní 1997 um heilsuvernd einstaklinga vegna hættu af völdum jónandi geislunar í tengslum við læknisfræðileg váhrif (**).“

(*) Stjttíð. EB L 159, 29.6.1996, bls. 1.

(**) Stjttíð. EB L 180, 9.7.1997, bls. 22.“,

c) Eftirfarandi setning bætist við sjöunda undirlið í 9. lið:

„Að því er varðar tæki sem innihalda hugbúnað eða sem eru sjálf lækningahugbúnaður skal fullgilda hugbúnaðinn í samræmi við nýjustu og fullkómnu tækni að teknu tilliti til meginreglna um endingarskeið þróunar (e. development lifecycle), áhættustjórnun, fullgildingu og sannpröfun.“,

d) Í stað 10. liðar komi eftirfarandi:

„10. Ef ígræðanlegt lækningatæki inniheldur sem óaðskiljanlegan hluta efni sem telja má, ef það er notað eitt sér, að sé lyf í skilningi 1. gr. tilskipunar 2001/83/EBE og sem ætla má að geti haft önnur áhrif á mannslíkamann en tækið sjálf verður að sannprófa gæði, öryggi og nytsemi efnisins samkvæmt aðferðum sem eru skilgreindar í I. viðauka við tilskipun 2001/83/EB.“

Að því er varðar efnin sem um getur í 1. mgr. skal tilkynnti aðilinn, eftir að hann hefur staðfest notagildi efnisins sem hluta lækningatækisins og að teknu tilliti til tilætlaðra nota tækisins, leita vísindalegs álits á gæðum og öryggi efnisins, þ.m.t. klínískur ávinningur eða áhætta sem fylgir því að fella efnið inn í tækið, hjá einu þeirra lögbæru yfirvalda sem aðildarríkin hafa tilnefnt eða Lyfjastofnun Evrópu (EMA), sem starfar einkum fyrir milligöngu nefndar sinnar í samræmi við reglugerð (EB) nr. 726/2004 (*). Þegar lögbært yfirvald eða Lyfjastofnun Evrópu skilar áliti sínu skal taka tillit til framleiðsluferlis og gagna viðvirkjandi notagildi þess að fella efnið inn í tækið eins og tilkynnti aðilinn hefur ákvarðað.

Ef tæki inniheldur sem óaðskiljanlegan hluta afleiðu úr mannsblóði skal tilkynnti aðilinn, eftir að hann hefur staðfest notagildi efnisins sem hluta tækisins og að teknu tilliti til tilætlaðra nota tækisins, leita vísindalegs álits hjá Lyfjastofnun Evrópu, sem starfar einkum fyrir milligöngu nefndar sinnar, á gæðum og öryggi efnisins, þ.m.t. klínískur ávinningur eða áhætta sem fylgir því að fella afleiðu úr mannsblóði inn í tækið. Þegar Lyfjastofnun Evrópu skilar áliti sínu skal hún taka tillit til framleiðsluferlis og gagna viðvirkjandi gagnsemi þess að fella efnið inn í tækið eins og tilkynnti aðilinn hefur ákvarðað.

Ef gerðar eru breytingar á hjálparefni sem er óaðskiljanlegur hluti tækisins, einkum í tengslum við framleiðsluferli þess, skal tilkynnti aðilinn upplýstur um breytingarnar og skal hann leita ráða hjá viðkomandi lögbæru yfirvaldi á sviði lyfja (þ.e. það yfirvald sem kom að upphaflegri álitsgjöf) til að staðfesta að gæði og öryggi hjálparefnisins haldist. Lögbæra yfirvaldið skal taka tillit til gagna viðvirkjandi notagildi þess að fella efnið inn í tækið eins og tilkynnti aðilinn hefur ákvarðað, til þess að tryggja að breytingarnar hafi ekki neikvæð áhrif á staðfestan ávinningur eða áhættu af því að bæta efninu við í tækið.

Ef viðkomandi lögbæra yfirvaldið á sviði lyfja (þ.e. það yfirvald sem kom að upphaflegri álitsgjöf) hefur fengið upplýsingar um hjálparefnið, sem gæti haft áhrif á staðfestan ávinningur eða áhættu af því að bæta efninu við í

tækið, skal það veita tilkynnta aðilanum ráðgjöf um það hvort upplýsingarnar hafi áhrif á staðfestan ávinning eða áhættu af því að bæta efninu við í tækið eða ekki. Tilkynnti aðilinn skal taka tillit til uppfærða vísindaáhlitsins í tengslum við endurnýjun á mati sínu á aðferð við samræmismatið.

(¹) Reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB nr. 726/2004 frá 31. mars 2004 um málsmeðferð Bandalagsins við veitingu leyfa fyrir lyfjum sem ætluð eru mönnum og dýrum og eftirlit með þeim og um stofnun Lyfjamálastofnunar Evrópu (Stjtið. ESB L 136, 30.4.2004, bls. 1). Tilskipuninni var síðast breytt með reglugerð (EB) nr. 1901/2006.“

e) Lið 14.2 er breytt sem hér segir:

i. Í stað fyrsta undirliðar komi eftirfarandi:

„— nafn og heimilisfang framleiðandans og nafn og heimilisfang viðurkennds fulltrúa hans ef framleiðandi er ekki með skráða starfsstöð í Bandalaginu.“

ii. Eftirfarandi undirliður bætist við:

„— þegar um er að ræða tæki í skilningi 4. mgr. a í 1. gr., ábending þess efnis að tækið innihaldi afleiðu úr mannsblóði.“

f) Eftirfarandi undirliður bætist við aðra málsgrein 15. liðar:

„— útgáfudagur eða hvenær notkunarleiðbeiningarnar voru síðast endurskoðaðar.“

2. Ákvæðum 2. viðauka er breytt sem hér segir:

a) Í stað þriðju málsgreinar í 2. lið komi eftirfarandi:

„Þessi yfirlýsing skal ná yfir eitt eða fleiri tæki sem eru skýrt auðkennd með vöruheiti, vörukóða eða annarri ótvíræðri tilvísun og skal geymd hjá framleiðanda.“

b) Í stað fyrsta málsliðar fimmta undirliðar annarrar málsgreinar í lið 3.1 komi eftirfarandi:

„— skuldbindingu framleiðanda um að koma á fót og uppfæra eftirlitskerfi með vörum eftir markaðssetningu, þ.m.t. ákvæðin sem um getur í 7. viðauka.“

c) Lið 3.2 er breytt sem hér segir:

i. Eftirfarandi málsliður bætist við aðra undirgrein:

„Þau skulu einkum innihalda samsvarandi skjöl, gögn og skrár sem til koma vegna aðferðanna sem um getur í c-lið.“

ii. Eftirfarandi undirliður bætist við b-lið:

„— ef þriðji aðili annast hönnun, framleiðslu og/eða lokaskoðun og prófun á vörunum eða þáttum þeirra, aðferðir til að fylgjast með því að gæðakerfið sé virkt og einkum tegund og umfang eftirlits sem haft er með þriðja aðila.“

iii. Eftirfarandi undirliður bætist við c-lið:

„— yfirlýsing, þar sem fram kemur hvort tækið inniheldur, sem óaðskiljanlegan hluta, efni eða afleiðu úr mannsblóði, sem um getur í 10. lið 1. viðauka, eða ekki og gögn um prófanir, sem fóru fram þessu viðvíkjandi sem krafist er til að meta öryggi, gæði og gagnsemi þessa efnis eða afleiðu úr mannsblóði, að teknu tilliti til tilætlaðra nota tækisins,

— forklínískt mat,

— klínískt mat sem um getur í 7. viðauka.“

- d) Í lið 3.3 kemur eftirfarandi í stað síðasta málsliðar í annarri undirgrein:

„Matið skal að hluta fara fram með vettvangsskoðun hjá framleiðanda og, í tilhlýðilega rökstuddum tilvikum, hjá birgjum framleiðenda og/eða undirverktökum, til að skoða framleiðsluferlin.“

- e) Lið 4.2 er breytt sem hér segir:

- i. Í stað fyrstu mgr. komi eftirfarandi:

„Í umsókninni skal lýsa hönnun, framleiðslu og virkni þeirrar vöru sem um er að ræða og hún verður að innihalda skjölin, sem nauðsynleg eru til að hægt sé að meta hvort varan sé í samræmi við kröfur þessarar tilskipunar, einkum c- og d-lið þriðju málsgreinar liðar 3.2 í 2. viðauka.“

- ii. Í fjórða undirlið annarrar málsgreinar komi orðið „mat“ í stað „upplýsingar“.

- f) Eftirfarandi málsgreinar bætist við í lið 4.3:

„Þegar um er að ræða tækin, sem um getur í annarri málsgrein 10. liðar í 1. viðauka skal tilkynnti aðilinn, með hliðsjón af þeim þáttum sem þar er fjallað um, ráðfæra sig við eitt þeirra lögbæru yfirvalda sem aðildarríkin hafa tilnefnt í samræmi við tilskipun 2001/83/EB eða Lyfjastofnun Evrópu áður en hann tekur ákvörðun. Lögbært landsyfirvald eða Lyfjastofnun Evrópu skal gefa álit sitt innan 210 daga eftir að gild gögn hafa borist. Visindalegt álit lögbærs landsyfirvalds eða Lyfjastofnunar Evrópu verður að vera hluti af gögnunum varðandi tækið. Tilkynnti aðilinn tekur tilhlýðilegt tillit til þeirra skoðana sem fram koma í þessari ráðfærslu þegar hann tekur ákvörðun sína. Hann kemur lokaákvörðun sinni til viðkomandi, lögbærrar stofnunar.

Þegar um er að ræða tækin, sem um getur í þriðju málsgrein 10. liðar í 1. viðauka, verður visindaálit Lyfjastofnunar Evrópu að vera hluti af gögnunum varðandi tækið. Álitið skal gefið innan 210 daga eftir að gild gögn hafa borist. Tilkynnti aðilinn tekur tilhlýðilegt tillit til álits Lyfjastofnunar Evrópu þegar hann tekur ákvörðun sína. Tilkynnti aðilinn má ekki afhenda vottorðið ef visindaálit Lyfjastofnunar Evrópu er neikvætt. Hann kemur lokaákvörðun sinni til Lyfjastofnunarinnar.“

- g) Í stað annars undirliðar í lið 5.2 komi eftirfarandi:

„— þeim gögnum sem mælt er fyrir um í þeim þætti gæðakerfisins sem snýr að hönnun en það geta verið niðurstöður greininga, útreikninga, prófana, forklíníks mats og klíníks mats, klínískrar eftirfylgniáætlunar með vörum eftir markaðssetningu og niðurstöður klínískrar eftirfylgni með vörum eftir markaðssetningu, ef við á, o.s.frv.“

- h) Í stað liðar 6.1 komi eftirfarandi:

„6.1. Framleiðandi eða viðurkenndur fulltrúi hans skal, í a.m.k. 15 ár eftir að varan var síðast framleidd, hafa eftirfarandi tiltækt fyrir landsyfirvöld:

— samræmisyfirlýsinguna,

— skjölin sem um getur í öðrum undirlið í lið 3.1 og einkum skjöl, gögn og skrár sem um getur í annarri málsgrein í lið 3.2,

— breytingarnar sem um getur í lið 3.4,

— skjölin sem um getur í lið 4.2,

— ákvarðanirnar og skýrslurnar frá tilkynnta aðilanum sem um getur í liðum 3.4, 4.3, 5.3 og 5.4.“

- i) Liður 6.3 falli brott,

- j) Eftirfarandi liður bætist við:

„7. Gildi varðandi tæki sem um getur í lið 4a í 1. gr.:

Að lokinni framleiðslu hverrar framleiðslulotu tækja, sem um getur í lið 4a í 1. gr., skal framleiðandinn greina tilkynnta aðilanum frá lokasamþykkt viðkomandi framleiðslulotu tækja og senda honum opinbert vottorð um lokasamþykkt framleiðslulotu afleiðunnar úr mannsblóði, sem er notuð í tækinu, sem opinber rannsóknarstofa

gefur út eða rannsóknarstofa sem aðildarríki hefur tilnefnt til þess í samræmi við 2. mgr. 114. gr. tilskipunar 2001/83/EB.“,

3. Ákvæðum 3. viðauka er breytt sem hér segir:

a) Lið 3 er breytt sem hér segir:

i. Í stað fyrsta undirliðar komi eftirfarandi:

„— almenna lýsingu á gerðareintakinu, þ.m.t. öll afbrigði sem ráðgerð eru, og tilætluðum notum þess.“,

ii. Í stað fimmta til áttunda undirliðar komi eftirfarandi:

„— niðurstöður hönnunartreikninga, áhættugreininga, athugana og tæknilegra prófana sem gerðar hafa verið o.s.frv.,

— yfirlýsingu, þar sem fram kemur hvort tækið inniheldur, sem óaðskiljanlegan hluta, efni eða afleiðu úr mannsblóði, sem um getur í 10. lið 1. viðauka, eða ekki og gögnin um prófanirnar sem fóru fram þessu viðvíkjandi sem krafist er til að meta öryggi, gæði og gagnsemi þessa efnis eða afleiðu úr mannsblóði, að teknu tilliti til tilætlaðra nota tækisins,

— forklinískt mat,

— klínískt mat sem um getur í 7. viðauka,

— drög að fylgiseðli með leiðbeiningum.“,

b) Eftirfarandi málsgreinar bætist við 5. lið:

„Þegar um er að ræða tækin sem um getur í annarri málsgrein 10. liðar í 1. viðauka skal tilkynnti aðilinn, með hliðsjón af þeim þáttum sem þar er fjallað um, ráðfæra sig við eitt þeirra lögbæru yfirvalda sem aðildarríkin hafa tilnefnt í samræmi við tilskipun 2001/83/EB eða Lyfjastofnun Evrópu áður en hann tekur ákvörðun. Lögbært landsyfirvald eða Lyfjastofnun Evrópu skal gefa álit sitt innan 210 daga eftir að gild gögn hafa borist. Vísindalegt álit lögbærs landsyfirvalds eða Lyfjastofnunar Evrópu verður að vera hluti af gögnunum varðandi tækið. Tilkynnti aðilinn tekur tilhlýðilegt tillit til þeirra skoðana sem fram koma í þessari ráðfærslu þegar hann tekur ákvörðun sína. Hann kemur lokaákvörðun sinni til viðkomandi, lögbærrar stofnunar.

Þegar um er að ræða tækin, sem um getur í þriðju málsgrein 10. liðar í 1. viðauka, verður vísindaálit Lyfjastofnunar Evrópu að vera hluti af gögnunum varðandi tækið. Álitid skal gefið innan 210 daga eftir að gild gögn hafa borist. Tilkynnti aðilinn tekur tilhlýðilegt tillit til álits Lyfjastofnunar Evrópu þegar hann tekur ákvörðun sína. Tilkynnti aðilinn má ekki afhenda vottorðið ef vísindaálit Lyfjastofnunarinnar er neikvætt. Hann kemur lokaákvörðun sinni til Lyfjastofnunarinnar.“,

c) Í lið 7.3 komi orðin „15 ár frá því að síðasta varan er framleidd“ í stað orðanna „fimm ár frá því síðasta tækið er framleitt“,

d) Liður 7.4 falli brott.

4. Ákvæðum 4. viðauka er breytt sem hér segir:

a) Í 4. lið komi orðin „eftirlitskerfi með vörum eftir markaðssetningu, þ.m.t. ákvæðin sem um getur í 7. viðauka“ í stað orðanna „eftirlitskerfi með seldum vörum“,

b) Í stað liðar 6.3 komi eftirfarandi:

„6.3. Tölfræðilegt eftirlit með vörum skal byggjast á eiginleikum og/eða breytum og hafa í för með sér sýnatökuáætlanir með rekstrarlegum eiginleikum sem tryggja hátt öryggisstig og virkni í samræmi við nýjustu og fullkomnustu tækni. Sýnatökuáætlanirnar skulu ákvarðaðar með samhæfðu stöðlonum sem um getur í 5. gr., að teknu tilliti til sérstaks eðlis vöruflokkanna sem um ræðir.“,

- c) Eftirfarandi liður bætist við:

„7. Gildi varðandi tæki sem um getur í lið 4a í 1. gr.:

Að lokinni framleiðslu hvernar framleiðslulotu tækja, sem um getur í lið 4a í 1. gr., skal framleiðandinn greina tilkynnta aðilanum frá lokasamþykkt viðkomandi framleiðslulotu tækja og senda honum opinbert vottorð um lokasamþykkt framleiðslulotu afleiðunnar úr mannsblóði, sem er notuð í tækinu, sem opinber rannsóknarstofa gefur út eða rannsóknarstofa sem aðildarríki hefur tilnefnt til þess í samræmi við 2. mgr. 114. gr. tilskipunar 2001/83/EB.“

5. Ákvæðum 5. viðauka er breytt sem hér segir:

- a) Í annarri málsgrein 2. liðar komi orðin „framleidd tæki, skýrt auðkennd með vöruheiti, vörukóða eða annarri ótvíræðri tilvísun og skal geymd hjá framleiðanda“ í stað orðanna „eitt eða fleiri tiltekin eintök af vörunni og skal geymd hjá framleiðanda“,

- b) Í sjötta undirlið liðar 3.1. komi orðin „eftirlitskerfi með vörum eftir markaðssetningu, þ.m.t. ákvæðin sem um getur í 7. viðauka“ í stað orðanna „eftirlitskerfi með seldum vörum“,

- c) Eftirfarandi undirliður bætist við b- lið liðar 3.2:

„— ef þriðji aðili annast framleiðslu og/eða lokaskoðun og prófun á vörunum eða þáttum þeirra, aðferðir til að fylgjast með því að gæðakerfið sé virkt og einkum tegund og umfang eftirlits sem haft er með þriðja aðila.“

- d) Eftirfarandi undirliður bætist við á eftir fyrsta undirlið í lið 4.2:

„— tækniskjölum“,

- e) Eftirfarandi liður bætist við:

„6. Gildi varðandi tæki sem um getur í lið 4a í 1. gr.:

Að lokinni framleiðslu hvernar framleiðslulotu tækja, sem um getur í lið 4a í 1. gr., skal framleiðandinn greina tilkynnta aðilanum frá lokasamþykkt viðkomandi framleiðslulotu tækja og senda honum opinbert vottorð um lokasamþykkt framleiðslulotu afleiðunnar úr mannsblóði, sem er notuð í tækinu, sem opinber rannsóknarstofa gefur út eða rannsóknarstofa sem aðildarríki hefur tilnefnt til þess í samræmi við 2. mgr. 114. gr. tilskipunar 2001/83/EB.“

6. Ákvæðum 6. viðauka er breytt sem hér segir:

- a) Lið 2.1 er breytt sem hér segir:

- i. Í stað fyrsta undirliðar komi eftirfarandi tveir undirliðir:

„— nafn og heimilisfang framleiðanda,

— nauðsynlegar upplýsingar til að sanngreina vöruna sem um ræðir“,

- ii. Í þriðja undirlið komi orðin „þar til menntaðs og hæfs læknis“ í stað „læknisins“,

- iii. Í stað fjórða undirliðar komi eftirfarandi:

„— sérstakir eiginleikar vörunnar eins og þeim er lýst í viðkomandi fyrirmælum“,

- b) Í stað liðar 2.2 komi eftirfarandi:

„2.2. Um tæki sem ætluð eru til klínískra rannsókna sem falla undir 7. viðauka:

— gögn sem gera kleift að sanngreina tækin sem um er að ræða,

— klínísk rannsóknaráætlun,

- kynningarrit rannsakandans,
- staðfesting á því að þátttakendur séu tryggðir,
- skjöl sem notuð eru til að fá upplýst samþykki,
- yfirlýsing þar sem fram kemur hvort tækið inniheldur, sem óaðskiljanlegan hluta, efni eða afleiðu úr mannsblóði sem um getur í 10. lið 1. viðauka, eða ekki,
- álit viðkomandi siðanefndar og upplýsingar um þá þætti sem falla undir álit nefndarinnar,
- nafn þar til menntaðs og hæfs læknis eða annars þar til bærs einstaklings og heiti stofnunarinnar sem ber ábyrgð á rannsóknunum,
- staður, upphafsdagur og tímalengd rannsókna sem gert er ráð fyrir,
- yfirlýsing þar sem staðfest er að viðkomandi tæki samrýmist grunnkröfunum að undanskildum atriðum sem tengjast viðfangsefni rannsókna og að varðandi þessi atriði hafi allar varúðarráðstafanir verið gerðar til að vernda heilsu og öryggi sjúklingsins.“,

c) Í stað fyrstu málsgreinar í lið 3.1 komi eftirfarandi:

„Skjöl með upplýsingum um sérsmiðuð tæki, þar sem framleiðslustaður eða framleiðslustaðir eru tilgreindir, sem gera kleift að skilja hönnun, smíði og virkni vörunnar, þ.m.t. vænt virkni, þannig að framkvæma megi mat á samræmi við kröfur þessarar tilskipunar.“,

d) Fyrstu málsgrein í lið 3.2 er breytt sem hér segir:

i. Í stað fyrsta undirliðar komi eftirfarandi:

„— almenna lýsingu á vörunni og tilætluð not hennar“,

ii. í fjórða undirlið komi orðin „niðurstöður áhættugreininga og skrá yfir staðlana“ í stað orðanna „lista yfir staðlana“,

iii. Eftirfarandi undirliður bætist við á eftir fjórða undirlið:

„— ef tækið inniheldur, sem óaðskiljanlegan hluta, efni eða afleiðu úr mannsblóði, sem um getur í 10. lið í 1. viðauka, gögn um prófanir sem fóru fram þessu viðvíkjandi, sem krafist er til að meta öryggi, gæði og gagnsemi efnisins eða afleiðunnar úr mannsblóði, að teknu tilliti til tilætlaðra nota tækisins“,

e) Eftirfarandi tveir liðir bætist við:

„4. Geyma skal upplýsingarnar, sem koma fram í yfirlýsingunum sem falla undir þennan viðauka, í a.m.k. 15 ár frá því varan var síðast framleidd.“

5. Að því er varðar sérsmiðuð tæki skal framleiðandinn skuldbinda sig til að yfirfara og skrá þá reynslu sem fæst í áfanganum eftir framleiðslu, þ.m.t. ákvæðin sem um getur í 7. viðauka, og til að koma á viðeigandi aðferðum til að beita öllum nauðsynlegum aðgerðum til úrbóta. Þessi skuldbinding skal fela í sér þá skyldu framleiðandans að tilkynna lögbærum yfirvöldum tafarlaust um eftirfarandi atvik sem hann fær vitneskju um og viðeigandi aðgerðir til úrbóta:

i. hverja þá bilun á eða breytingu á eiginleikum og/eða virkni tækis til hins verra ásamt hvers kyns misbrestum á merkingum eða í notkunarleiðbeiningum sem kynnu að valda eða kynnu að hafa valdið dauða sjúklings eða notanda eða því að heilsu hans hrakaði alvarlega,

ii. hvers konar ástæðu, tæknilega eða læknisfræðilega, í tengslum við eiginleika eða virkni tækis af ástæðum sem um getur í i. lið, sem leiðir til þess að framleiðandi innkallar kerfisbundið tæki sömu tegundar.“,

7. Ákvæðum 7. viðauka er breytt sem hér segir:

a) í stað 1. liðar komi eftirfarandi:

„1. Almenn ákvæði

1.1. Meginreglan er sú að staðfesting á samræmi við kröfur, sem varða eiginleika og virkni sem um getur í 1. og 2. lið í 1. viðauka, við venjuleg notkunarskilyrði tækisins og mat á aukaverkunum og ásættanleika, að því er varðar hlutfall ávinnings og áhættu, sem um getur í 5. lið 1. viðauka, skal byggjast á klíniskum gögnum. Mat á þessum gögnum (hér á eftir nefnt klínískt mat) þar sem tekið er tillit til allra viðeigandi samhæfðra staðla, þar sem við á, skal fylgja skilgreindri og aðferðafræðilega traustri aðferð sem byggist:

1.1.1. annaðhvort á gagnrýnu mati á viðeigandi, fyrirliggjandi fræðiritum sem varða öryggi, virkni, hönnunareiginleikum og tilætlaðra nota tækisins:

— ef sýnt er fram á að tekið sé jafngilt tækinu sem gögnin eiga við um og

— gögnin sýna nægilegt samræmi við viðkomandi grunnkröfur,

1.1.2. eða á gagnrýnu mati á niðurstöðum allra klínískra rannsókna sem gerðar hafa verið,

1.1.3. eða á gagnrýnu mati á samanlögðum klínískum gögnum sem kveðið er á um í 1.1.1 og 1.1.2.

1.2. Klínískar rannsóknir skulu fara fram nema notkun fyrirliggjandi klínískra gagna sé studd tilhlýðilegum rökum.

1.3. Skjalfesta skal klínískt mat og niðurstöður þess. Gögnin skulu fylgja með og/eða tilvísanir til þeirra koma nákvæmlega fram í tæknigögnunum um tekið.

1.4. Klínískt mat og gögn um það skulu uppfærð á virkan hátt með gögnum sem fást með eftirliti með vörum eftir markaðssetningu. Ef klínísk eftirfylgniáætlun vegna tækisins, sem hluti af eftirlitsáætlun með vörum eftir markaðssetningu, er ekki talin nauðsynleg skal það stutt tilhlýðilegum rökum og skráð.

1.5. Ef ekki telst viðeigandi að sýna fram á samræmi við grunnkröfurnar á grundvelli klínískra gagna skal færa fullnægjandi rök fyrir því á grundvelli niðurstaðna áhættustjórnunar og með tilliti til sértækrar víxlverkunar milli tækisins og líkamans, áætlaðrar klínískrar virkni og upplýsinga frá framleiðandanum. Til að samræmi við grunnkröfurnar á grundvelli mats á virkni prófunar í prófunarþekk og forklínísks mats teljist fullnægjandi þarf það að vera tilhlýðilega rökstutt.

1.6. Öll gögn skulu vera trúnaðarmál nema talið sé nauðsynlegt að frá þeim sé skýrt.“

b) Í stað liðar 2.3.5 komi eftirfarandi:

„2.3.5. Öll alvarleg meintilvik skulu skráð til fulls og tilkynnt tafarlaust til allra lögbærra yfirvalda þeirra aðildarríkja þar sem klínísk rannsókn fer fram.“

c) Í lið 2.3.6 komi orðin „þar til menntaðs og hæfs læknis eða viðurkennds aðila“ í stað orðanna „læknis með sérfræðipækkingu á viðkomandi sviði“.

II. VIÐAUKI

Ákvæðum I. til X. viðauka við tilskipun 93/42/EBE er breytt sem hér segir:

1. Ákvæðum I. viðauka er breytt sem hér segir:

a) Í stað 1. liðar komi eftirfarandi:

„1. Tækin verða að vera hönnuð og framleidd með þeim hætti að þegar þau eru notuð við þær aðstæður og í þeim tilgangi sem til er ætlast hafi þau ekki áhrif til hins verra á klínískt ástand sjúklings eða öryggi hans né öryggi og heilsu notenda eða, ef við á, annarra aðila, enda sé áhættan sem kann að fylgja tilætluðum notum tækjanna ásætlanleg miðað við ávinning sjúklinga af þeim og samrýmanleg heilsu- og öryggisvernd á mjög háu stigi.

Þetta skal fela í sér:

- að draga, eins og framast er unnt, úr hættu á mistökum við notkun vegna vinnuvistfræðilegra þátta tækisins og umhverfisins þar sem fyrirhugað er að nota tækið (hönnun fyrir öryggi sjúklinga) og
- að taka tillit til tæknipækningar, reynslu, menntunar og þjálfunar og, ef við á, læknisfræðilegs og líkamlegs ástands fyrirhugaðra notenda (hönnun fyrir leikmenn í hópi notenda, fagmenn, fatlaða notendur eða aðra notendur).“

b) Eftirfarandi liður bætist við:

„6a. Þegar sýnt er fram á samræmi við grunnkröfurnar skal það fela í sér klínískt mat í samræmi við X. viðauka.“

c) Eftirfarandi undirliður bætist við í lið 7.1:

„— ef við á, niðurstöður úr lífeðlisfræðirannsóknnum eða rannsóknnum sem byggjast á reiknilíkönun, enda hafi verið sýnt fram á gildi þeirra fyrir fram.“

d) Í stað liðar 7.4 komi eftirfarandi:

„7.4. Ef virkt lækningatæki inniheldur, sem óaðskiljanlegan hluta, efni sem telja má, ef það er notað eitt sér, að sé lyf í skilningi 1. gr. tilskipunar 2001/83/EBE og sem ætla má að geti haft önnur áhrif á mannlíkamann en tækið sjálft verður að sannprófa gæði, öryggi og nytsemi efnisins samkvæmt aðferðum sem eru skilgreindar í I. viðauka við tilskipun 2001/83/EB.

Að því er varðar efnin sem um getur í 1. mgr. skal tilkynnti aðilinn, eftir að hann hefur staðfest notagildi efnisins sem hluta lækningatækisins og að teknu tilliti til tilætlaðra nota tækisins, leita visindalegs álits á gæðum og öryggi efnisins, þ.m.t. klínískur ávinningur eða áhætta sem fylgir því að fella efnið inn í tækið, hjá einu þeirra lögbæru yfirvalda sem aðildarríkin hafa tilnefnt eða Lyfjastofnun Evrópu, sem starfar einkum fyrir milligöngu nefndar sinnar, í samræmi við reglugerð (EB) nr. 726/2004 ^(*). Þegar lögbært yfirvald eða Lyfjastofnun Evrópu skilar álitinu skal hún taka tillit til framleiðsluferlis og gagna viðvirkjandi notagildi þess að fella efnið inn í tækið eins og tilkynnti aðilinn hefur ákvarðað.

Ef tæki inniheldur sem óaðskiljanlegan hluta afleiðu úr mannsblóði skal tilkynnti aðilinn, eftir að hann hefur staðfest notagildi efnisins sem hluta lækningatækisins og að teknu tilliti til tilætlaðra nota tækisins, leita visindalegs álits hjá Lyfjastofnun Evrópu, sem starfar einkum fyrir milligöngu nefndar sinnar, á gæðum og öryggi efnisins, þ.m.t. klínískur ávinningur eða áhætta sem fylgir því að fella afleiðu úr mannsblóði inn í tækið. Þegar Lyfjastofnun Evrópu skilar álitinu skal hún taka tillit til framleiðsluferlis og gagna viðvirkjandi notagildi þess að fella efnið inn í tækið eins og tilkynnti aðilinn hefur ákvarðað.

Ef gerðar eru breytingar á hjálparefni sem er óaðskiljanlegur hluti tækisins, einkum í tengslum við framleiðsluferli þess, skal tilkynnti aðilinn upplýstur um breytingarnar og skal hann leita ráða hjá viðkomandi lögbæru yfirvaldi á sviði lyfja (þ.e. það yfirvald sem kom að upphaflegri álitsgjöf) til að staðfesta að gæði og öryggi hjálparefnisins haldist. Lögbæra yfirvaldið skal taka tillit til gagna viðvirkjandi notagildi þess að fella

efnið inn í tækið, eins og tilkynnti aðilinn hefur ákvarðað, til þess að tryggja að breytingarnar hafi ekki neikvæð áhrif á staðfestan ávinning eða áhættu af því að bæta efninu við í lækningatækið.

Ef viðkomandi lögbært yfirvald á sviði lyfja (þ.e. það yfirvald sem kom að upphaflegri álitsgjöf) hefur fengið upplýsingar um hjálparefnið, sem gæti haft áhrif á staðfestan ávinning eða áhættu af því að bæta efninu við í lækningatækið, skal það veita tilkynnta aðilanum ráðgjöf um það hvort upplýsingarnar hafi áhrif á staðfestan ávinning eða áhættu af því að bæta efninu við í tækið eða ekki. Tilkynnti aðilinn skal taka tillit til uppfærðs vísindaaðlits í tengslum við endurnýjun á mati sínu á aðferðinni við samræmismatið.

(¹) Reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB nr. 726/2004 frá 31. mars 2004 um málsmeðferð Bandalagsins við veitingu leyfa fyrir lyfjum sem ætluð eru mönnum og dýrum og eftirlit með þeim og um stofnun Lyfjamálastofnunar Evrópu (Stjtið. ESB L 136, 30.4.2004, bls. 1). Reglugerðinni var síðast breytt með reglugerð (EB) nr. 1901/2006.“

e) Í stað liðar 7.5 komi eftirfarandi:

„7.5. Tæki verða að vera hönnuð og framleidd á þann hátt að sem minnst hætta stafi frá efnum sem tækið gefur frá sér. Gefa skal sérstakan gæm að efnum sem eru krabbameinsvaldandi, stökkbreytandi eða skaðleg fyrir æxlun í samræmi við I. viðauka við tilskipun ráðsins 67/548/EBE frá 27. júní 1967 um samræmingu ákvæða í lögum og stjórnsýslufyrirmælum um flokkun, pökkun og merkingu hættulegra efna (²).

Ef hlutar tækis (eða tækið sjálft), sem er ætlað að gefa og/eða fjarlægja lyf, líkamsvökva eða önnur efni í og úr líkamanum eða ef tæki, sem eru ætluð til að flytja og geyma slíka líkamsvökva eða efni, innihalda þalöt, sem eru flokkuð sem krabbameinsvaldandi, stökkbreytandi eða skaðleg fyrir æxlun, í 1. eða 2. flokki í samræmi við I. viðauka við tilskipun 67/548/EBE skal setja merkingar á tækið sjálft um að tækið innihaldi þalöt og/eða á umbúðir fyrir hverja einingu eða, ef við á, á söluumbúðir.

Ef tilætluð not slíkra tækja ná yfir meðferð barna eða meðferð þungaðra kvenna eða kvenna með börn á brjósti skal framleiðandinn sérstaklega í tæknigögnunum notkun þessara efna með hliðsjón af því að farið sé að grunnkröfunum, einkum grunnkröfum þessarar greinar, og í notkunarleifbeiningum skulu koma fram upplýsingar um áhættu af völdum efnaleifa fyrir þessa sjúklingahópa og, ef við á, um viðeigandi varúðarráðstafanir.

(²) Stjtið. EB 196, 16.8.1967, bls. 1. Tilskipuninni var síðast breytt með tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins 2006/121/EB (Stjtið. ESB L 396, 30.12.2006, bls. 850).“

f) Í lið 8.2. mgr. komi orðið „smitandi“ í stað orðanna „sem flust geta á milli“.

g) Eftirfarandi liður bætist við:

„12.1a Að því er varðar tæki sem innihalda hugbúnað eða sem eru sjálf lækningahugbúnaður skal fullgilda hugbúnaðinn í samræmi við nýjstu og fullkomnustu tækni að teknu tilliti til meginreglna um endingarskeið þróunar, áhættustjórnun, fullgildingu og sannprófun.“,

h) Í stað fyrstu málsgreinar í lið 13.1 komi eftirfarandi:

„13.1. Öllum tækjum verða að fylgja þær upplýsingar sem eru nauðsynlegar til að unnt sé að nota þau á öruggan og réttan hátt, með hliðsjón af þjálfun og þekkingu hugsanlegra notenda og til að unnt sé að sjá hver framleiðandinn er.“,

i) Lið 13.3 er breytt sem hér segir:

i. Í stað a-liðar komi eftirfarandi:

„a) nafn eða viðskiptaheiti og heimilisfang framleiðanda. Fyrir tæki sem eru flutt inn í Bandalagið til dreifingar í Bandalaginu skal auk þess koma fram í merkingu eða ytri umbúðum eða notkunarleifbeiningum nafn og heimilisfang viðurkennds fulltrúa ef framleiðandinn er ekki með skráða starfsstöð í Bandalaginu.“

- ii. Í stað b-liðar komi eftirfarandi:
- „b) þær upplýsingar sem eru alveg nauðsynlegar, einkum fyrir notendur, til að geta sanngreint tækið og innihald umbúðanna,“
- iii. Í stað f-liðar komi eftirfarandi:
- „f) yfirlýsing um að tækið sé einnota, eftir því sem við á. Yfirlýsing framleiðanda um einnota eiginleika skal vera samræmd í Bandalaginu,“
- j) Lið 13.6 er breytt sem hér segir:
- i. Eftirfarandi undirgrein bætist við h-lið:
- „Ef tækið er merkt sem einnota skulu fylgja upplýsingar um þekkta eiginleika og tæknilega þætti sem framleiðanda er kunnugt um og gætu skapað hættu ef tækið er endurnotað. Ef ekki er þörf á notkunarleiðbeiningum, í samræmi við lið 13.1, skulu upplýsingarnar gerðar aðgengilegar notandanum fari hann fram á það,“
- ii. Í stað o-liðar komi eftirfarandi:
- „o lyf eða afleiður úr mannsblóði sem eru óaðskiljanlegur hluti af tækinu í samræmi við lið 7.4,“
- iii. Eftirfarandi liður bætist við:
- „q) útgáfudagur eða hvenær notkunarleiðbeiningarnar voru síðast endurskoðaðar.“,
- k) 14. liður falli brott.
2. Ákvæðum II. viðauka er breytt sem hér segir:
- a) Í stað 2. liðar komi eftirfarandi:
- „2. EB-samræmisyfirlýsing er sú málsmeðferð sem framleiðandi, er rækir skyldurnar í 1. lið, beitir til að ábyrgjast og lýsa yfir að viðkomandi vörur uppfylli þau ákvæði þessarar tilskipunar sem við eiga.
- Framleiðandi skal setja CE-merkið á í samræmi við 17. gr. og gefa skriflega samræmisyfirlýsingu. Þessi yfirlýsing skal ná yfir eitt eða fleiri lækningatæki, sem eru framleidd, skýrt auðkennd með vöruheiti, vörukóða eða annarri ótvíræðri tilvísun, og skal geymd hjá framleiðanda.“,
- b) Í stað inngangshluta sjöunda undirliðar annarrar málsgreinar í lið 3.1 komi eftirfarandi:
- „— skuldbinding framleiðanda um að koma á fót og uppfæra kerfisbundna aðferð til að yfirfara reynslu af tækjum að framleiðslu lokinni, þ.m.t. ákvæðin sem um getur í X. viðauka, og til að koma á viðeigandi aðferðum til að beita öllum nauðsynlegum aðgerðum til úrbóta. Þessi skuldbinding skal fela í sér þá skyldu framleiðandans að tilkynna lögbærum yfirvöldum án tafar um eftirfarandi atvik sem hann fær vitneskju um.“,
- c) Lið 3.2 er breytt sem hér segir:
- i. Eftirfarandi málsgrein bætist við á eftir fyrstu málsgrein:
- „Þau skulu einkum innihalda samsvarandi skjöl, gögn og skrár sem til koma vegna aðferðanna sem um getur í c-lið.“,
- ii. Eftirfarandi undirliður bætist við b- lið:
- „— ef þriðji aðili annast hönnun, framleiðslu og/eða lokaskoðun og prófun á vörunum eða þáttum þeirra, aðferðir til að fylgjast með því að gæðakerfið sé virkt og einkum tegund og umfang eftirlits sem haft er með þriðja aðila,“,

iii. Í stað c-liðar komi eftirfarandi:

„c aðferðum til að fylgjast með og sannprófa hönnun varanna, þ.m.t. samsvarandi skjöl, einkum:

- almennri lýsingu á vörinni, þ.m.t. öll áætluð afbrigði og tilætluð not hennar,
- hönnunarforskriftunum ásamt þeim stöðlum sem beitt verður og niðurstöðum úr áhættugreiningu og einnig lýsingu á þeim lausnum sem valdar hafa verið til að fullnægja grunnkröfunum sem við vörurnar eiga ef stöðlunum sem um getur í 5. gr. er ekki beitt til fulls,
- tækni við eftirlit og sannprófun á hönnun, ferlum og kerfisbundnum ráðstöfunum sem beitt verður við hönnun vörunnar,
- ef tengja þarf tækið við annað tæki eða önnur tæki til að það starfi á tilætlaðan hátt verður að sýna fram á að tækið samrýmist grunnkröfunum ef það er tengt öðru tæki eða öðrum tækjum með þeim eiginleikum sem framleiðandi tiltekur,
- yfirlýsingu, þar sem fram kemur hvort tækið inniheldur, sem óaðskiljanlegan hluta, efni eða afleiðu úr mannsblóði, sem um getur í lið 7.4 í I. viðauka, eða ekki og gögnin um prófanir, sem fóru þessu viðvíkjandi sem krafist er til að meta öryggi, gæði og nytsemi þessa efnis eða afleiðu úr mannsblóði, að teknu tilliti til tilætlaðra nota tækisins,
- yfirlýsingu þar sem fram kemur hvort tækið sé framleitt með eða úr vefjum, upprunnum úr dýraríkinu, eða ekki, eins og um getur í tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2003/32/EB (*),
- þeim lausnum sem valdar hafa verið eins og um getur í 2. lið I. kafla I. viðauka,
- forklinísku mati,
- klínísku mati sem um getur í X. viðauka,
- tillögu að merkingu og, eftir því sem við á, notkunarleiðbeiningum.

(*) Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2003/32/EB frá 23. apríl 2003 um nákvæmar forskriftir varðandi kröfurnar sem mælt er fyrir um í tilskipun ráðsins 93/42/EBE að því er tekur til lækningatækja þar sem vefir, upprunnir úr dýraríkinu, eru notaðir við framleiðsluna (Stjtið. ESB L 105, 26.4.2003, bls. 18).“

d) Í stað annarrar málsgreinar í lið 3.3 komi eftirfarandi:

„Í matshópnum verður að vera að minnsta kosti einn aðili sem hefur reynt af mati á þeirri tækni sem um er að ræða. Matsaðferðin skal fela í sér mat á dæmigerðum grundvelli á gögnum um hönnun á viðkomandi vöru, vettvangsskoðun hjá framleiðanda og, í tilhlýðilega rökstuddum tilvikum, hjá birgjum framleiðenda og/eða undirverktökum, til að skoða framleiðsluferlin.“

e) Í stað annarrar og þriðju málsgreinar í lið 4.3 komi eftirfarandi:

„Þegar um er að ræða tækin sem um getur í annarri málsgrein 7.4 liðar í I. viðauka skal tilkynnti aðilinn, með hliðsjón af þeim þáttum sem þar er fjallað um, ráðfæra sig við eitt þeirra lögbæru yfirvalda sem aðildarríkin hafa tilnefnt í samræmi við tilskipun 2001/83/EB eða Lyfjastofnun Evrópu áður en hann tekur ákvörðun. Lögbært landsyfirvald eða Lyfjastofnun Evrópu skal gefa álit sitt innan 210 daga eftir að gild gögn hafa borist. Vísindalegt álit lögbærs landsyfirvalds eða Lyfjastofnunar Evrópu verður að vera hluti af gögnunum varðandi tækið. Tilkynnti aðilinn tekur tilhlýðilegt tillit til þeirra skoðana sem fram koma í þessari ráðfærslu þegar hann tekur ákvörðun sína. Hann kemur lokaákvörðun sinni til viðkomandi, lögbærrar stofnunar.

Þegar um er að ræða tækin, sem um getur í þriðju málsgrein liðar 7.4. í I. viðauka, verður vísindaálit Lyfjastofnunar Evrópu að vera hluti af gögnunum varðandi tækið. Lyfjastofnun Evrópu skal gefa álit sitt innan 210 daga eftir að gild gögn hafa borist. Tilkynnti aðilinn tekur tilhlýðilegt tillit til álits Lyfjastofnunar Evrópu þegar hann tekur ákvörðun sína. Tilkynnti aðilinn má ekki afhenda vottorðið ef vísindaálit Lyfjastofnunarinnar er neikvætt. Hann kemur lokaákvörðun sinni til Lyfjastofnunar Evrópu.

Ef um er að ræða tæki sem eru framleidd með eða úr vefjum, upprunnum úr dýraríkinu, eins og um getur í tilskipun 2003/32/EB skal tilkynnti aðilinn fylgja aðferðunum sem um getur í þeirri tilskipun.“

f) Í stað annars undirliðar í lið 5.2 komi eftirfarandi:

„— þeim upplýsingum sem mælt er fyrir um í þeim þætti gæðakerfisins sem snýr að hönnun, s.s. niðurstöður greininga, útreikninga, prófana, þær lausnir sem valdar hafa verið, eins og um getur í 2. lið I. kafla í I. viðauka, forklinískis mats og klínískis mats, klínískrar eftirfylgniáætlunar með vörum eftir markaðssetningu og niðurstöður klínískrar eftirfylgni með vörum eftir markaðssetningu, ef við á, o.s.frv.“

g) Lið 6.1 er breytt sem hér segir:

i. Í stað inngangshlutans komi eftirfarandi:

Framleiðandi eða viðurkenndur fulltrúi hans verður, í a.m.k. fimm ár eftir að síðasta vörueintak var framleitt, og í a.m.k. 15 ár þegar um er að ræða ígræðanleg tæki, að hafa tiltækt fyrir landsyfirvöld:

ii. Eftirfarandi setning bætist við annan undirlið:

„og einkum skjölin, gögnin og skrárnar sem um getur í annarri málsgrein í lið 3.2.“

h) Liður 6.3 falli brott,

i. Í stað 7. liðar komi eftirfarandi:

„7. Gildi varðandi tæki í II. flokki a og b.

7.1. Hliðstætt 2. og 3. mgr. 11. gr. getur þessi viðauki átt við vörur í II. flokki a og b. Þó gildir 4. liður ekki.

7.2. Að því er varðar tæki í II. flokki a skal tilkynntur aðili meta, sem hluta af matinu í lið 3.3, tæknigögnin sem lýst er í c-lið liðar 3.2 fyrir a.m.k. eitt dæmigert eintak fyrir hvern undirflokk tækja til að kanna samræmi við ákvæði þessarar tilskipunar.

7.3. Að því er varðar tæki í II. flokki b skal tilkynntur aðili meta, sem hluta af matinu í lið 3.3, tæknigögnin sem lýst er í c-lið 3.2 liðar fyrir a.m.k. eitt dæmigert eintak fyrir hvern almennan flokk tækja til að kanna samræmi við ákvæði þessarar tilskipunar.

7.4. Við val á dæmigerðu eintaki eða eintökum skal tilkynntur aðili taka tillit til nýbreytni í tækni, hversu lík hönnunin, tæknin, framleiðslan og dauðhreinsunaraðferðirnar eru, tilætlaðra nota og niðurstaðna úr hvers konar viðeigandi fyrri mati (t.d. að því er varðar eðlisfræðilega, efnafræðilega eða líffræðilega eiginleika) sem framkvæmt hefur verið í samræmi við þessa tilskipun. Tilkynntur aðili skal skrá rökstuðning sinn fyrir vali á því eintaki eða þeim eintökum sem tekin eru og hafa til reiðu fyrir lögbært yfirvald.

7.5. Tilkynntur aðili skal meta frekari eintök sem hluta af eftirlitsmatinu sem um getur í 5. lið.“

j) Í 8. lið. komi orðin „2. mgr. 114. gr. tilskipunar 2001/83/EB“ í stað orðanna „3. mgr. 4. gr. tilskipunar 89/381/EB“,

3. Ákvæðum III. viðauka er breytt sem hér segir:

a) Í stað 3. liðar komi eftirfarandi:

„3. Skjölin verða að gera kleift að skilja hönnun, framleiðslu og virkni vörunnar og verða einkum að innihalda eftirtalin atriði:

— almenna lýsingu á gerðareintakinu, þ.m.t. öll afbrigði sem ráðgerð eru, og tilætluðum notum þess,

— hönnunarteikningar, fyrirhugaðar framleiðsluaðferðir, einkum að því er varðar sæfingu, og skýringarmyndir af íhlutum, samsettum einingum, straumrásum o.s.frv.,

- þær lýsingar og útskýringar sem þörf er á til að skilja áður nefndar teikningar og skýringarmyndir og það hvernig varan starfar,
 - skrá yfir staðlana sem um getur í 5. gr. og beitt er að fullu eða að hluta og lýsingar á þeim lausnum sem valdar hafa verið til að fullnægja grunnkröfunum þegar stöðlunum, sem um getur í 5. gr., hefur ekki verið beitt til fulls,
 - niðurstöður hönnunarútreikninga, áhættugreininga, athugana og tæknilegra prófana o.s.frv. sem gerðar hafa verið,
 - yfirlýsingu, þar sem fram kemur hvort tækið inniheldur, sem óaðskiljanlegan hluta, efni eða afleiðu úr mannsblóði, sem um getur í lið 7.4 í I. viðauka, eða ekki og gögn um prófanir sem fóru fram þessu viðvikjandi sem krafist er til að meta öryggi, gæði og nytsemi þessa efnis eða afleiðu úr mannsblóði, að teknu tilliti til tilætlaðra nota með tækinu,
 - yfirlýsingu þar sem fram kemur hvort tækið sé framleitt með eða úr vefjum, upprunnum úr dýraríkinu, eða ekki, eins og um getur í tilskipun 2003/32/EB,
 - þær lausnir sem valdar hafa verið eins og um getur í 2. lið I. kafla í I. viðauka,
 - forklínískt mat,
 - klínískt mat sem um getur í X. viðauka,
 - tillögu að merkingu og, eftir því sem við á, notkunarleiðbeiningar.“,
- b) Í stað annarrar og þriðju málsgreinar í 5. lið komi eftirfarandi:

„Þegar um er að ræða tækin sem um getur í annarri málsgrein liðar 7.4 í I. viðauka skal tilkynnti aðilinn, með hliðsjón af þeim þáttum sem þar er fjallað um, ráðfæra sig við eitt þeirra yfirvalda sem aðildarríkin hafa tilnefnt í samræmi við tilskipun 2001/83/EB eða Lyfjastofnun Evrópu áður en hann tekur ákvörðun. Lögbært landsyfirvald eða Lyfjastofnun Evrópu skal gefa álit sitt innan 210 daga eftir að gild gögn hafa borist. Vísindalegt álit lögbærs landsyfirvalds eða Lyfjastofnunar Evrópu verður að vera hluti af gögnunum varðandi tækið. Tilkynnti aðilinn tekur tilhlýðilegt tillit til þeirra skoðana sem fram koma í þessari ráðfærslu þegar hann tekur ákvörðun sína. Hann kemur lokaákvörðun sinni til viðkomandi, lögbærrar stofnunar.

Þegar um er að ræða tækin, sem um getur í þriðju mgr. liðar 7.4. liðar í I. viðauka, verður vísindaálit Lyfjastofnunar Evrópu að vera hluti af gögnunum varðandi tækið. Lyfjastofnun Evrópu skal gefa álit sitt innan 210 daga eftir að gild gögn hafa borist. Tilkynnti aðilinn tekur tilhlýðilegt tillit til álits Lyfjastofnunar Evrópu þegar hann tekur ákvörðun sína. Tilkynnti aðilinn má ekki afhenda vottorðið ef vísindaálit Lyfjastofnunar Evrópu er neikvætt. Hann kemur lokaákvörðun sinni til Lyfjastofnunar Evrópu.

Ef um er að ræða tæki sem eru framleidd með eða úr vefjum, upprunnum úr dýraríkinu, eins og um getur í tilskipun 2003/32/EB, skal tilkynnti aðilinn fylgja aðferðunum sem um getur í þeirri tilskipun.“,

- c) Í stað liðar 7.3 komi eftirfarandi:

„7.3. Framleiðandi eða viðurkenndur fulltrúi hans verður að geyma afrit af EB-gerðarprófunarvottorðunum og viðbótum við þau ásamt tækniskjölunum í minnst fimm ár eftir að síðasta tækið hefur verið framleitt. Ef um er að ræða ígræðanleg tæki skal tímabilið vera a.m.k. 15 ár eftir að síðasta vörueintak var framleitt.“,

- d) Liður 7.4 falli brott,

4. Ákvæðum IV. viðauka er breytt sem hér segir:

- a) Í 1. lið. falli orðin „með staðfestu í Bandalaginu“ brott,

- b) Í stað fyrstu málsgreinar í 3. lið komi eftirfarandi:

„3. Framleiðandi skal skuldbinda sig til að koma á fót og viðhalda kerfisbundnu ferli til að yfirfara reynslu af tækjum að framleiðslu lokinni, þ.m.t. ákvæðin sem um getur í X. viðauka, og til að koma á viðeigandi aðferðum til að beita öllum nauðsynlegum aðgerðum til úrbóta.

Þessi skuldbinding skal fela í sér þá skyldu framleiðandans að tilkynna lögbærum yfirvöldum tafarlaust um eftirfarandi atvik sem hann fær vitneskju um:

- c) Í stað liðar 6.3 komi eftirfarandi:

„6.3. Tölfræðilegt eftirlit með vörum skal byggjast á eiginleikum og/eða breytum og hafa í för með sér sýnatökuáætlanir með rekstrarlegum eiginleikum sem tryggja hátt öryggisstig og virkni í samræmi við nýjustu og fullkomnustu tækni. Sýnatökuáætlanirnar skulu ákvarðaðar með samhæfðu stöðlunum sem um getur í 5. gr., að teknu tilliti til sérstaks eðlis vöruflokkanna sem um ræðir.“

- d) Í stað inngangshlutans í 7. lið komi eftirfarandi:

„Framleiðandi eða viðurkenndur fulltrúi hans skal, í a.m.k. fimm ár eftir að síðasta vörueintak var framleitt, og í a.m.k. 15 ár, þegar um er að ræða ígræðanleg tæki, láta landsyfyrvöldum í té:“

- e) Í inngangshluta 8. liðar falli orðið „undantekningum“ brott.

- f) Í 9. lið. komi orðin „2. mgr. 114. gr. tilskipunar 2001/83/EB“ í stað orðanna „3. mgr. 4. gr. tilskipunar 89/381/EB“,

5. Ákvæðum V. viðauka er breytt sem hér segir:

- a) Í stað 2. liðar komi eftirfarandi:

„2. EB-samræmisýfirlýsingin er sá hluti af málsmeðferðinni sem framleiðandi, er rækir skyldurnar í 1. lið, beitir til að ábyrgjast og lýsa yfir að viðkomandi vörur séu í samræmi við gerðareintakið, sem lýst er í EB-gerðarprófunarvottorðinu, og uppfylli þau ákvæði þessarar tilskipunar sem við eiga.

Framleiðandi skal setja CE-merkið á í samræmi við 17. gr. og gefa skriflega samræmisýfirlýsingu. Þessi yfirlýsing skal ná yfir eitt eða fleiri lækningatæki sem eru framleidd, skýrt auðkennd með vöruheiti, vörukóða eða annarri ótvíræðri tilvísun og skal geymd hjá framleiðanda.“

- b) Í stað inngangshluta áttunda undirliðar annarrar málsgreinar í lið 3.1 komi eftirfarandi:

„— skuldbinding framleiðanda um að koma á fót og viðhalda kerfisbundnu ferli til að yfirfara reynslu af tækjum að framleiðslu lokinni, þ.m.t. ákvæðin sem um getur í X. viðauka, og til að koma á viðeigandi aðferðum til að beita öllum nauðsynlegum aðgerðum til úrbóta. Þessi skuldbinding skal fela í sér þá skyldu framleiðandans að tilkynna lögbærum yfirvöldum tafarlaust um eftirfarandi atvik sem hann fær vitneskju um:“

- c) Eftirfarandi undirliður bætist við í b- lið þriðju málsgreinar í lið 3.2:

„— ef þriðji aðili annast framleiðslu og/eða lokaskoðun og prófun á vörunni eða þáttum hennar, aðferðum til að fylgjast með því að gæðakerfið sé virkt og einkum tegund og umfangi eftirlits sem haft er með þriðja aðila,“

- d) Eftirfarandi undirliður bætist við á eftir fyrsta undirliði í lið 4.2:

„— tækniskjölum,“

- e) Í stað inngangshlutans í lið 5.1 komi eftirfarandi:

Framleiðandi eða viðurkenndur fulltrúi hans verður, í a.m.k. fimm ár eftir að síðasta vörueintak var framleitt, og í a.m.k. 15 ár, þegar um er að ræða ígræðanleg tæki, að láta landsyfyrvöldum í té:“

f) Í stað 6. liðar komi eftirfarandi:

„6. Gildi varðandi tæki í II. flokki a

Í samræmi við 2. mgr. 11. gr. getur þessi viðauki átt við vörur í II. flokki a, háð eftirfarandi.

6.1. Þrátt fyrir ákvæðin í 2. lið og liðum 3.1 og 3.2 í krafti samræmisýfirlýsingarinnar ábyrgist framleiðandi og lýsir því yfir að vörur í II. flokki a séu framleiddar í samræmi við tækniskjölín, sem um getur í 3. lið VII. viðauka, og uppfylli þær kröfur þessarar tilskipunar sem við eiga.

6.2. Að því er varðar tæki í II. flokki a skal tilkynntur aðili meta, sem hluta af matinu í lið 3.3, tæknigögnin sem lýst er í 3. lið VII. viðauka fyrir a.m.k. eitt dæmigert eintak fyrir hvern undirflokk tækja til að kanna samræmi við ákvæði þessarar tilskipunar.

6.3. Við val á dæmigerðu eintaki eða eintökum skal tilkynntur aðili taka tillit til nýbreytni í tækni, hversu lík hönnunin, tæknin, framleiðslan og dauðhreinsunaraðferðirnar eru, tilætlaðra nota og niðurstaðna úr öllu viðeigandi fyrra mati (t.d. að því er varðar eðlisfræðilega, efnafræðilega eða líffræðilega eiginleika) sem framkvæmt hefur verið í samræmi við þessa tilskipun. Tilkynntur aðili skal skrá rökstuðning sinn fyrir vali á því eintaki eða þeim eintökum sem tekin eru og hafa til reiðu fyrir lögbært yfirvald.

6.4. Tilkynntur aðili skal meta frekari eintök sem hluta af eftirlitsmatinu sem um getur í lið 4.3.“

g) Í 7. lið. komi orðin „2. mgr. 114. gr. tilskipunar 2001/83/EB“ í stað orðanna „3. mgr. 4. gr. tilskipunar 89/381/EB“,

6. Ákvæðum VI. viðauka er breytt sem hér segir:

a) Í stað 2. liðar komi eftirfarandi:

„2. EB-samræmisýfirlýsingin er sá hluti af málsmeðferðinni sem framleiðandi, er rækir skyldurnar í 1. lið, beitir til að ábyrgjast og lýsa yfir að viðkomandi vörur séu í samræmi við gerðareintakið sem lýst er í EB-gerðarprófunarvottorðinu og uppfylli þau ákvæði þessarar tilskipunar sem við eiga.

Framleiðandi setur CE-merkið á í samræmi við 17. gr. og gefur skriflega samræmisýfirlýsingu. Þessi yfirlýsing skal ná yfir eitt eða fleiri lækningatæki. sem eru framleidd, skýrt auðkennd með vöruheiti, vörukóða eða annarri ótvíræðri tilvísun, og skal geymd hjá framleiðanda. CE-merkinu skal fylgja kenninúmer tilkynnta aðilans sem sinnir þeim verkefnum sem um getur í þessum viðauka.“

b) Í stað inngangshluta áttunda undirliðar annarrar málsgreinar í lið 3.1 komi eftirfarandi:

„— skuldbinding framleiðanda um að koma á fót og viðhalda kerfisbundnu ferli til að yfirfara reynslu af tækjum að framleiðslu lokinni, þ.m.t. ákvæðin sem um getur í X. viðauka, og til að koma á videigandi aðferðum til að beita öllum nauðsynlegum aðgerðum til úrbóta. Þessi skuldbinding skal fela í sér þá skyldu framleiðandans að tilkynna lögbærum yfirvöldum tafarlaust um eftirfarandi atvik sem hann fær vitneskju um: “,

c) Eftirfarandi undirliður bætist við í lið 3.2:

„— ef þriðji aðili annast lokaskoðun og prófun á vörinni eða þáttum hennar, aðferðir til að fylgjast með því að gæðakerfið sé virkt og einkum tegund og umfang eftirlits sem haft er með þriðja aðila,“

d) Í stað inngangshlutans í lið 5.1 komi eftirfarandi:

„Framleiðandi eða viðurkenndur fulltrúi hans skal, í a.m.k. fimm ár eftir að síðasta vörueintak var framleitt, og í a.m.k. 15 ár, þegar um er að ræða ígræðanleg tæki, láta landsyfirvöldum í té: “,

e) Í stað 6. liðar komi eftirfarandi:

„6. Gildi varðandi tæki í II. flokki a

Í samræmi við 2. mgr. 11. gr. getur þessi viðauki átt við vörur í II. flokki a, háð eftirfarandi:

6.1. Þrátt fyrir ákvæðin í 2. lið og liðum 3.1 og 3.2 í krafti samræmisýfirlýsingarinnar ábyrgist framleiðandi og lýsir því yfir að vörur í II. flokki a séu framleiddar í samræmi við tækniskjölin sem um getur í 3. lið VII. viðauka og uppfylli þær kröfur þessarar tilskipunar sem við eiga.

6.2. Að því er varðar tæki í II. flokki a skal tilkynntur aðili meta, sem hluta af matinu í lið 3.3, tæknigögnin sem lýst er í 3 lið VII. viðauka fyrir a.m.k. eitt dæmigert eintak fyrir hvern undirflokk tækja til að kanna samræmi við ákvæði þessarar tilskipunar.

6.3. Við val á dæmigerðu eintaki eða eintökum skal tilkynntur aðili taka tillit til nýbreytni í tækni, hversu lík hönnunin, tæknin, framleiðslan og dauðhreinsunaraðferðirnar eru, tilætlaðra nota og niðurstaðna úr öllu viðeigandi fyrra mati (t.d. að því er varðar eðlisfræðilega, efnafræðilega eða líffræðilega eiginleika) sem framkvæmt hefur verið í samræmi við þessa tilskipun. Tilkynntur aðili skal skrá rökstuðning sinn fyrir vali á því eintaki eða þeim eintökum sem tekin eru og hafa til reiðu fyrir lögbært yfirvald.

6.4. Tilkynntur aðili skal meta frekari eintök sem hluta af eftirlitsmatinu sem um getur í lið 4.3.“

7. Ákvæðum VII. viðauka er breytt sem hér segir:

a) Í stað 1. og 2. liðar komi eftirfarandi:

„1. EB-samræmisýfirlýsing er sú málsmeðferð sem framleiðandi eða viðurkenndur fulltrúi hans, er rækir skyldurnar í 2. lið, og, þegar um er að ræða vörur sem eru settar á markað sæfðar og tæki með mæligetu, skyldurnar í 5. lið, beitt til að ábyrgjast og lýsa yfir samræmi varanna við þau ákvæði þessarar tilskipunar sem við eiga.

2. Framleiðandi verður að útbúa tækniskjölin sem lýst er í 3. lið. Framleiðandinn eða viðurkenndur fulltrúi hans verður að hafa þessi skjöl, þ.m.t. samræmisýfirlýsingin, tiltæk til skoðunar fyrir landsyfírvöld í minnst fimm ár eftir að síðasta vörueintak hefur verið framleitt. Ef um er að ræða ígræðanleg tæki skal tímabilið vera a.m.k. 15 ár eftir að síðasta vörueintak var framleitt.“

b) 3. lið er breytt sem hér segir:

i. Í stað fyrsta undirliðar komi eftirfarandi:

„— almenna lýsingu á vörunni, þ.m.t. öll áætluð afbrigði, og tilætluð not hennar,“

ii. Í stað fimmta undirliðar komi eftirfarandi:

„— þegar um er að ræða vörur sem eru settar á markað sæfðar, lýsingar á aðferðunum sem beitt er og fullgildingarskýrslu,“

iii. Í stað sjöunda undirliðar komi eftirfarandi:

„— þær lausnir sem samþykktar hafa verið, eins og um getur í 2. lið I. kafla í I. viðauka,

— forklinískt mat,“

iv. Eftirfarandi undirliður bætist við á eftir sjöunda undirlið:

„— klínískt mat í samræmi við X. viðauka.“

- c) Í stað inngangshlutans í 4. lið komi eftirfarandi:
- „4. Framleiðandi skal koma á fót og viðhalda kerfisbundnu ferli til að yfirfara reynslu af tækjum að framleiðslu lokinni þ.m.t. ákvæðin sem um getur í X. viðauka, og koma á viðeigandi aðferðum til að beita öllum nauðsynlegum aðgerðum til úrbóta með hliðsjón af eðli vörunnar og áhættu henni viðvíkjandi. Hann skal tilkynna lögbærum yfirvöldum án tafar um eftirtalin atvik sem hann fær vitneskju um: “,
- d) Í 5. lið komi orðin „II., IV., V. eða VI. viðauki“ í stað orðanna „IV., V. eða VI. viðauki“,
8. Ákvæðum VIII. viðauka er breytt sem hér segir:
- a) Í 1. lið. falli orðin „með staðfestu í Bandalaginu“ brott,
- b) Lið 2.1 er breytt sem hér segir:
- i. Eftirfarandi undirliður bætist við á eftir inngangsetningunni:
- „— nafn og heimilisfang framleiðanda,“,
- ii. Í stað fjórða undirliðar komi eftirfarandi:
- „— sérstakir eiginleikar vörunnar eins og þeim er lýst í viðkomandi fyrirmælum,“,
- c) Lið 2.2 er breytt sem hér segir:
- i. Í stað annars undirliðar komi eftirfarandi:
- „— klínísk rannsóknaráætlun,“,
- ii. Eftirfarandi undirliðir bætist við á eftir öðrum undirlið:
- „— kynningarrit rannsakandans,
- staðfestingu á því að þátttakendur séu tryggðir,
- skjöl sem notuð eru til að fá upplýst samþykki,
- yfirlýsingu þar sem fram kemur hvort tækið inniheldur, sem óaðskiljanlegan hluta, efni eða afleiðu úr mannsblóði, sem um getur í lið 7.4. í I. viðauka, eða ekki,
- yfirlýsingu þar sem fram kemur hvort tækið sé framleitt með eða úr vefjum, upprunnum úr dýraríkinu, eða ekki, eins og um getur í tilskipun 2003/32/EB,“,
- d) Í stað fyrstu málsgreinar í lið 3.1 komi eftirfarandi:
- „3.1. Skjöl með upplýsingum um sérsníðuð tæki þar sem framleiðslustaður eða –staðir eru tilgreindir sem gera kleift að skilja hönnun, framleiðslu og virkni vörunnar, þ.m.t. vænt virkni, þannig að framkvæma megí mat á samræmi við kröfur þessarar tilskipunar.“,
- e) Í stað liðar 3.2. komi eftirfarandi:
- „3.2. Þegar um er að ræða tæki sem ætluð eru til klínískra rannsókna skulu skjölin innihalda:
- almenna lýsingu á vörunni og tilætluð not hennar,
- hönnunarteikningar, fyrirhugaðar framleiðsluaðferðir, einkum að því er varðar sæfingu, og skýringarmyndir af íhlutum, samsettum einingum, straumrásum o.s.frv.,
- lýsingar og nauðsynlegar útskýringar til að skilja framangreindar teikningar og skýringarmyndir og hvernig varan starfar,

- niðurstöður úr áhættugreiningum og skrá yfir staðlana, sem um getur í 5. gr., og beitt er að fullu eða að hluta og lýsingar á þeim lausnum sem valdar hafa verið til að fullnægja grunnkröfum þessarar tilskipunar ef stöðlunum, sem um getur í 5. gr., hefur ekki verið beitt,
- ef tækið inniheldur, sem óaðskiljanlegan hluta, efni eða afleiðu úr mannsblóði, sem um getur í lið 7.4. í I. viðauka, gögn um prófanir sem fóru fram þessu viðvirkjandi, sem krafist er til að meta öryggi, gæði og nytsemi efnisins eða afleiðunnar úr mannsblóði, að teknu tilliti til tilætlaðra nota tækisins,
- ef um er að ræða tæki sem eru framleidd með eða úr vefjum, upprunnum úr dýraríkinu, eins og um getur í tilskipun 2003/32/EB, ráðstafanir við áhættustjórnun sem gripið hefur verið til í því skyni að draga úr hættu á sýkingu,
- niðurstöður hönnunarútreikninga, skoðana og tæknilegra prófana sem gerðar hafa verið o.s.frv.

Framleiðandinn skal gera allar nauðsynlegar ráðstafanir til að tryggja að úr framleiðsluferlinu komi vörur sem eru framleiddar í samræmi við skjölin sem um getur í fyrstu málsgrein í þessum lið. Framleiðandinn skal heimila mat, eða úttekt ef þörf krefur, á skilvirkni þessarar ráðstafana.“

f) Í stað 4. liðar komi eftirfarandi:

„4. Varðveita skal upplýsingarnar í þeim yfirlýsingum sem þessi viðauki fjallar um í a.m.k. fimm ár. Ef um er að ræða ígræðanleg tæki skal tímabilið vera a.m.k. 15 ár.“

g) Eftirfarandi liður bætist við:

„5. Að því er varðar sérsníðuð tæki skal framleiðandinn skuldbinda sig til að yfirfara og skrá þá reynslu sem fæst að framleiðslu lokinni, þ.m.t. ákvæðin sem um getur í X. viðauka, og til að koma á viðeigandi aðferðum til að beita öllum nauðsynlegum aðgerðum til úrbóta. Þessi skuldbinding skal fela í sér þá skyldu framleiðandans að tilkynna lögbærum yfirvöldum tafarlaust um eftirfarandi atvik sem hann fær vitneskju um og viðeigandi aðgerðir til úrbóta:

- i. hverja þá bilun á eða breytingu á eiginleikum og/eða virkni tækis til hins verra ásamt hvers kyns misbrestum á merkingum eða í notkunarleiðbeiningum sem kynnu að valda eða kynnu að hafa valdið dauða sjúklings eða notanda eða því að heilsu hans hrakaði alvarlega,
- ii. hverja þá ástæðu, tæknilega eða læknisfræðilega í tengslum við eiginleika eða virkni tækis af ástæðum sem um getur í undirgrein i, sem leiðir til þess að framleiðandi innkallar tæki sömu tegundar kerfisbundið.“

9. Ákvæðum IX. viðauka er breytt sem hér segir:

a) Ákvæðum I. kafla er breytt sem hér segir:

i. Eftirfarandi málslíður bætist við lið 1.4:

„Sjálfstæður hugbúnaður telst vera virkt lækningatæki.“

ii. Í stað liðar 1.7. komi eftirfarandi:

„1.7. Miðaðakerfið

Í þessari tilskipun er með miðaðakerfinu átt við eftirfarandi æðar:

arteriae pulmonales, aorta ascendens, arcus aorta, aorta descendens to the bifurcatio aortae, arteriae coronariae, arteria carotis communis, arteria carotis externa, arteria carotis interna, arteriae cerebrales, truncus brachiocephalicus, venae cordis, venae pulmonales, vena cava superior, vena cava inferior.“

b) Eftirfarandi liður bætist við í 2. lið II. kafla:

„2.6. Við útreikning á tímabilinu sem um getur í lið 1.1 í I. kafla merkir stöðug notkun „órofin, raunveruleg notkun tækisins við tilætluð not“. Ef notkun tækis er hætt til að skipta því þegar í stað út fyrir sama tæki eða eins tæki telst það þó framlenging á samfelldri notkun tækisins.“,

c) Ákvæðum III. kafla er breytt sem hér segir:

i. Í stað inngangshluta fyrstu málsgreinar í lið 2.1 komi eftirfarandi:

„Öll inngrípstæki í tengslum við líkamsop sem eru ekki inngrípsskurðtæki og ekki er ætlað að tengjast virku lækningatæki eða sem eru ætluð til að tengjast virku lækningatæki í I. flokki:“,

ii. Í stað liðar 2.2 komi eftirfarandi:

„2.2. 6. regla

Öll inngrípsskurðtæki sem ætluð eru til skammvinnrar notkunar eru í II. flokki a nema þau séu:

— ætluð sérstaklega til að stjórna, sjúkdómsgreina, fylgjast með eða leiðrétta hjartagalla eða galla í miðæðakerfinu með beinni snertingu við þessa líkamshluta en þá eru þau í III. flokki,

— fjölnota skurðlækningatæki en þá eru þau í I. flokki,

— ætluð sérstaklega til notkunar í beinni snertingu við miðtaugakerfið en þá eru þau í III. flokki,

— ætluð til að gefa frá sér orku í formi jónandi geislunar en þá eru þau í II. flokki b,

— ætluð til að hafa líffræðilega verkun eða frásogast að nokkru eða öllu leyti en þá eru þau í II. flokki b,

— ætluð sem veitukerfi við lyfjagjöf ef það er gert á þann hátt að lyfjagjöfin geti hugsanlega verið hættuleg, að teknu tilliti til notkunar aðferðar, en þá eru þau í II. flokki b.“,

iii. Í stað fyrsta undirliðar í lið 2.3 komi eftirfarandi

„— ætluð sérstaklega til að stjórna, sjúkdómsgreina, fylgjast með eða leiðrétta hjartagalla eða galla í miðæðakerfinu með beinni snertingu við þessa líkamshluta en þá eru þau í III. flokki.“,

iv. Í fyrstu málsgrein í lið 4.1 komi tilvísunin „2001/83/EB“ í stað tilvísunarinnar „65/65/EBE“,

v. Í stað annarrar málsgreinar í lið 4.1 komi eftirfarandi:

„Öll tæki, sem innihalda, sem óaðskiljanlegan hluta, afleiður úr mannsblóði, eru í III. flokki.“,

vi. Eftirfarandi setning bætist við aðra málsgrein í lið 4.3:

„nema þau séu ætluð sérstaklega til að sótthreinsa inngrípstæki en þá eru þau í II. flokki b.“,

vii. Í lið 4.4 komi orðið „tæki“ í stað orðanna „óvirk tæki“,

10. Ákvæðum X. viðauka er breytt sem hér segir:

a) Í stað liðar 1.1 komi eftirfarandi:

„1.1. Meginreglan er sú að staðfesting á samræmi við kröfur, sem varða eiginleika og virkni, sem um getur í 1. og 3. lið í I. viðauka, við venjuleg notkunarskilyrði tækisins ásamt mati á aukaverkunum og ásættanleika, að því er varðar hlutfall ávinnings eða áhættu, sem um getur í 6. lið í I. viðauka, skal byggjast á klínískum gögnum. Mat á þessum gögnum, hér á eftir nefnt „klínískt mat“, þar sem tekið er tillit til allra viðeigandi samhæfðra staðla, þar sem við á, skal fylgja skilgreindri og aðferðafræðilega traustri aðferð sem byggist:

1.1.1. Annað hvort á gagnrýnu mati á viðeigandi, fyrirliggjandi fræðiritum sem varða öryggi, virkni, hönnunareiginleika og tilætlaðra nota tækisins:

- ef sýnt er fram á að tekið sé jafngilt tækinu, sem gögnin eiga við um, og
- ef gögnin sýna nægilegt samræmi við viðeigandi grunnkröfur,

1.1.2. eða á gagnrýnu mati á niðurstöðum allra klínískra rannsókna sem gerðar hafa verið,

1.1.3. eða á gagnrýnu mati á samanlögðum klínískum gögnum sem kveðið er á um í 1.1.1 og 1.1.2.“

b) Eftirfarandi liðum skal skotið inn:

„1.1a Ef um er að ræða ígræðanleg lækningatæki og tæki í III. flokki skulu klínískar rannsóknir fara fram nema notkun fyrirliggjandi klínískra gagna sé studd tilhlýðilegum rökum.

1.1b Skjal festa skal klínískt mat og niðurstöður þess. Gögnin skulu fylgja með og/eða vísað skal nákvæmlega til þeirra í tæknigögnunum fyrir tekið.

1.1c Klínískt mat og gögn um það skulu uppfærð á virkan hátt með gögnum sem fást með eftirliti með vörum eftir markaðssetningu. Ef klínísk eftirfylgni vegna tækisins, sem hluti af eftirlitsáætlun með vörum eftir markaðssetningu, er ekki talin nauðsynleg skal það stutt tilhlýðilegum rökum og skráð.

1.1d Ef ekki telst viðeigandi að sýna fram á samræmi við grunnkröfurnar á grundvelli klínískra gagna skal færa fullnægjandi rök fyrir því á grundvelli niðurstaðna áhættustjórnunar og með tilliti til sértækra vixlverkunar milli tækisins og líkamans, ætlaðrar klínískrar virkni og upplýsinga frá framleiðandanum. Til að samræmi við grunnkröfurnar á grundvelli mats á virkni, prófunar í prófunarþekk og forklínísks mats teljist fullnægjandi þarf það að vera tilhlýðilega rökstutt.“

c) Í stað fyrsta málsliðar í lið 2.2 komi eftirfarandi:

„Klínískar rannsóknir skulu framkvæmdar samkvæmt Helsinki-yfirlýsingunni, sem samþykkt var á 18. heimsþingi lækna í Helsinki, Finnlandi árið 1964, eins og henni var síðast breytt á heimsþingi lækna.“

d) Í stað liðar 2.3.5 komi eftirfarandi:

„2.3.5. Öll alvarleg meintilvik skulu skráð til fulls og samstundis tilkynnt til allra lögbærra yfirvalda þeirra aðildarríkja þar sem klínísk rannsókn fer fram.“

Reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 340/2008

2010/EES/39/10

frá 16. apríl 2008

um þ óknanir og gjöld sem greiða ber til Efnastofnunar Evrópu samkvæmt reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1907/2006 um skráningu, mat, leyfisveitingu og takmarkanir að því er varðar efni (efnareglurnar (REACH)) (*)

FRAMKVÆMDASTJÓRN EVRÓPUBANDALAGANNA HEFUR,

með hliðsjón af stofnsáttmála Evrópubandalagsins,

með hliðsjón af reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1907/2006 frá 18. desember 2006 um skráningu, mat, leyfisveitingu og takmarkanir, að því er varðar efni (efnareglurnar (REACH)), um stofnun Efnastofnunar Evrópu, um breytingu á tilskipun 1999/45/EB og um niðurfellingu á reglugerð ráðsins (EBE) nr. 793/93 og reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 1488/94, sem og tilskipun ráðsins 76/769/EBE og tilskipunum framkvæmdastjórnarinnar 91/155/EBE, 93/67/EBE, 93/105/EB og 2000/21/EB⁽¹⁾, einkum 1. mgr. 74. gr. og 132. gr.,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

- 1) Rétt er að fastsetja samsetningu og fjárhæðir þóknana og gjalda sem Efnastofnun Evrópu innheimtir, hér á eftir nefnd „Efnastofnunin“, og einnig reglur um greiðslu þeirra.
- 2) Samsetning og fjárhæð þóknana skal ráðast af því starfi, sem nauðsynlegt er að Efnastofnunin og lögbær yfirvöld inni af hendi samkvæmt reglugerð (EB) nr. 1907/2006, og skal fjárhæðin vera svo há að tryggt sé að tekjurnar af þóknunum, ásamt öðrum tekjuliðum Efnastofnunarinnar skv. 1. mgr. 96. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006, nægi fyrir kostnaðinum við veitta þjónustu. Þ óknun fyrir skráningu skal einnig ákveðin með hliðsjón af því starfi sem þarf ef til vill að vinna skv. VI. bálki reglugerðar (EB) nr. 1907/2006.
- 3) Ákveða skal þóknun fyrir skráningu efna og skal hún ráðast af magni efnanna í tonnum. Á hinn bóginn skal ekki krefjast þóknunar fyrir skráningar sem falla undir 2. mgr. 74. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006.
- 4) Krefjast skal sérstakra þóknana þegar um er að ræða skráningar einangraðra milliefna sem lagðar eru fram skv. 17. gr. (2. mgr.), 18. gr. (2. eða 3. mgr.) eða 19. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006.

- 5) Einnig skal greiða þóknun fyrir beiðnir sem gerðar eru í samræmi við xi. lið a-liðar 10. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006.
- 6) Innheimta skal þóknun fyrir uppfærslur á skráningu. Einkum skal greiða þóknun fyrir uppfærslur á magni efnis eða efna í tonnum, fyrir breytingar á auðkenni skráningaraðila að því er tekur til breytinga á lögformlegri stöðu og fyrir tiltekna breytingar á stöðu upplýsinganna sem er að finna í skráningunni.
- 7) Innheimta skal þóknun fyrir tilkynningu um upplýsingar varðandi vöru- og ferlamiðaðar rannsóknir og þróun (PPORD) í samræmi við 9. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006. Einnig skal innheimta gjald fyrir hvers kyns beiðni um framlengingu á undanþágu frá vöru- og ferlamiðaðum rannsóknnum og þróun.
- 8) Innheimta skal þóknun fyrir framlagningu umsóknar um leyfi. Þóknunin skal samanstanda af grunnþóknun, sem tekur til eins efnis, einnar tegundar notkunar og eins umsækjanda, og viðbótarþóknun fyrir öll viðbótarefni, -notkun eða -umsækjanda sem umsóknin tekur til. Einnig skal krefjast gjalds fyrir framlagningu endurskoðunarskýrslu.
- 9) Lækka skal þóknunir og gjöld ef um er að ræða tiltekna sameiginlega framlagningu. Einnig skal lækka þóknunir og gjöld ef um er að ræða örfyrirtæki, lítil og meðalstór fyrirtæki í skilningi tilmæla framkvæmdastjórnarinnar nr. 2003/361/EB frá 6. maí 2003 um skilgreininguna á örfyrirtækjum, litlum og meðalstórum fyrirtækjum⁽²⁾.
- 10) Ef um er að ræða stakan fulltrúa skal, við mat á því hvort lækkan fyrir örfyrirtæki og lítil og meðalstór fyrirtæki eigi við, taka mið af höfðatölu, veltu og upplýsingum af efnahagsreikningi framleiðandans utan Bandalagsins, framleiðanda efnablöndu eða framleiðanda vöru, sem staki fulltrúinn er talsmaður fyrir í tengslum við þau viðskipti, að meðtöldum viðeigandi upplýsingum frá tengdum fyrirtækjum og samstarfsfyrirtækjum framleiðandans utan Bandalagsins, framleiðanda efnablöndu, eða framleiðanda vöru í samræmi við tilmæli 2003/361/EB.

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtið. ESB L 107, 17.4.2008, bls. 6. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 133/2009 frá 4. desember 2009 um breytingu á II. viðauka (Tæknilegar reglugerðir, staðlar, prófanir og vottun) við EES-samninginn, sjá EES-viðbæti við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins nr. 12, 11.3.2010, bls. 23.

(¹) Stjtið. ESB L 396, 30.12.2006, bls. 1, með leiðréttingum samkvæmt Stjtið. ESB L 136, 29.5.2007, bls. 3. Reglugerðinni var breytt með reglugerð ráðsins (EB) nr. 1354/2007 (Stjtið. ESB L 304, 22.11.2007, bls. 1).

(²) Stjtið. ESB L 124, 20.5.2003, bls. 36.

11) Lækkarnir sem kveðið er á um í þessari reglugerð gilda á grundvelli yfirlýsingar frá aðilanum sem telur sig eiga rétt á lækkuninni. Efnastofnunin skal leggja á umsýslugjald og aðildarríkin skulu beita sektum til að draga úr því að lagðar séu fram rangar upplýsingar, ef við á.

12) Innheimta skal þóknun fyrir kærur sem lagðar eru fram í samræmi við 92. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006. Við ákvörðun fjárhæðar þóknunarinnar skal taka tillit til þess hversu flókin vinnan er sem um er að ræða.

13) Þóknunir og gjöld skal eingöngu innheimta í evrum.

14) Hluta þeirra þóknana og gjalda sem Efnastofnunin innheimtir skal yfirfæra á lögbær yfirvöld aðildarríkjanna til að bæta þeim upp vinnu skýrslugjafa á vegum nefnda Efnastofnunarinnar, og, ef við á, önnur verkefni sem kveðið er á um í reglugerð (EB) nr. 1907/2006. Stjórn Efnastofnunarinnar skal ákvarða hámarkshluta þóknana og gjalda sem á að yfirfæra á lögbær yfirvöld aðildarríkjanna, að fengnu jákvæðu álitu frá framkvæmdastjórninni.

15) Við ákvörðun þeirra fjárhæða, sem á að yfirfæra á lögbær yfirvöld aðildarríkjanna, og við ákvörðun allra nauðsynlegra greiðslna í tengslum við aðra umsamda vinnu, sem innt er af hendi fyrir Efnastofnunina, skal stjórn Efnastofnunarinnar virða meginregluna um ábyrga fjármálastjórnun, eins og hún er skilgreind í 27. gr. reglugerðar ráðsins (EB, KBE) nr. 1605/2002 frá 25. júní 2002 um fjárhagsreglugerðina sem gildir um fjárlög Evrópubandalaganna⁽¹⁾. Einnig skal stjórnin tryggja að Efnastofnunin hafi áfram nægilegt fjármagn til að sinna verkefnum sínum, með hliðsjón af núverandi og fjölára áætluðum fjárveitingum innan fjárhagsáætlunar, og taka tillit til vinnuálagsins sem verður hjá lögbærum yfirvöldum aðildarríkjanna.

16) Frestir fyrir greiðslu þóknana og gjalda, sem lögð eru á samkvæmt þessari reglugerð, skal fastsetja með tilhlýðilegu tilliti til þeirra fresta sem gilda varðandi málsmeðferðina sem kveðið er á um í reglugerð (EB) nr. 1907/2006. Einkum skal fastsetja fyrsta frestinn til greiðslu á þóknun í tengslum við framlagningu skráningarskjala eða uppfærðra upplýsinga, að teknu tilliti til frestanna sem Efnastofnunin hefur til að athuga hvort skjölin séu fullnægjandi. Á sama hátt skal fastsetja fyrsta frestinn til greiðslu á þóknunum í tengslum við tilkynningar um undanþágu frá skyldunni til að skrá vöru- og ferlamíðaðar rannsóknir og þróun, að teknu tilliti til frestsins sem kveðið er á um í 5. mgr. 9. gr.

reglugerðar (EB) nr. 1907/2006. Á hinn bóginn skal Efnastofnunin ákvarða annan hæfilegan frest vegna greiðslna sem ekki eru inntar af hendi áður en fyrsti fresturinn rennur út.

17) Þóknunir og gjöld, sem kveðið er á um í þessari reglugerð, skal laga að verðbólgu og í þeim tilgangi skal styðjast við evrópska vísitölu neysluverðs sem gefin er út af Hagstofu Evrópubandalaganna samkvæmt reglugerð ráðsins (EB) nr. 2494/95 frá 23. október 1995 um samræmdar vísitölur neysluverðs⁽²⁾.

18) Ráðstafanirnar, sem kveðið er á um í þessari reglugerð, eru í samræmi við álit nefndarinnar sem komið var á fót með 133. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006.

SAMÞYKKT REGLUGERÐ ÞESSA:

I. KAFLI

EFNI OG SKILGREININGAR

1. gr.

Efni

Í þessari reglugerð er mælt fyrir um fjárhæðir og greiðslureglur þóknana og gjalda sem innheimt eru af Efnastofnun Evrópu, hér á eftir nefnd „Efnastofnunin“, eins og kveðið er á um í reglugerð (EB) nr. 1907/2006.

2. gr.

Skilgreiningar

Í þessari reglugerð er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

- „Örfyrirtæki eða lítið eða meðalstórt fyrirtæki“: örfyrirtæki eða lítið eða meðalstórt fyrirtæki í skilningi tilmæla 2003/361/EB,
- „meðalstórt fyrirtæki“: meðalstórt fyrirtæki í skilningi tilmæla 2003/361/EB,
- „lítið fyrirtæki“: lítið fyrirtæki í skilningi tilmæla 2003/361/EB,
- „örfyrirtæki“: örfyrirtæki í skilningi tilmæla 2003/361/EB.

⁽¹⁾ Stjtið. EB L 248, 16.9.2002, bls. 1. Reglugerðinni var síðast breytt með reglugerð (EB) nr. 1525/2007 (Stjtið. ESB L 343, 27.12.2007, bls. 9).

⁽²⁾ Stjtið. EB L 257, 27.10.1995, bls. 1. Reglugerðinni var breytt með reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1882/2003 (Stjtið. ESB L 284, 31.10.2003, bls. 1).

II. KAFLI

ÞÓKNANIR OG GJÖLD

3. gr.

Þóknanir fyrir skráningar sem lagðar eru fram skv. 6., 7. eða 11. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006.

1. Efnastofnunin skal innheimta þóknun, eins og kveðið er á um í 2., 3. og 4. mgr. þessarar greinar, fyrir hverja skráningu á efni skv. 6., 7. eða 11 gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006.

Á hinn bóginn skal ekki innheimta þóknun fyrir skráningu efnis í magni á sviðinu 1 til 10 tonn ef skráningarskjölin, sem lögð eru fram, innihalda allar þær upplýsingar sem krafist er í VII. viðauka við reglugerð (EB) nr. 1907/2006, eins og kveðið er á um í 2. mgr. 74. gr. þeirrar reglugerðar.

2. Ef sótt er um skráningu á efni í magni á sviðinu 1 til 10 tonn án þess að hjálagðar séu allar þær upplýsingar, sem krafa er gerð um í VII. viðauka við reglugerð (EB) nr. 1907/2006, skal Efnastofnunin innheimta þóknun eins og sett er fram í I. viðauka við þessa reglugerð.

Efnastofnunin skal innheimta þóknun fyrir hverja skráningu efnis í magni sem nemur 10 tonnum eða meira, eins og fram kemur í I. viðauka.

3. Ef um er að ræða sameiginlega framlagningu skal Efnastofnunin innheimta lækkaða þóknun fyrir hvern skráningaraðila, eins og fram kemur í I. viðauka.

Ef skráningaraðili leggur á hinn bóginn sérstaklega fram hluta af viðeigandi upplýsingum, sem um getur í iv., vi., vii. og ix. lið a-liðar 10. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006, skal Efnastofnunin innheimta þóknun fyrir staka framlagningu frá þeim skráningaraðila, eins og fram kemur í I. viðauka við þessa reglugerð.

4. Þegar skráningaraðilinn er örfyrirtæki eða lítið eða meðalstórt fyrirtæki skal Efnastofnunin innheimta lægri þóknun, eins og sett er fram í töflu 2 í I. viðauka.

5. Þóknanir, sem greiða skal skv. 1.–4. mgr. skulu greiddar innan 14 almanaksdaga frá þeim degi þegar Efnastofnunin tilkynnir skráningaraðilanum um reikninginn.

Reikningar í tengslum við skráningarskjöl vegna forskráðs efnis sem eru lögð fram hjá Efnastofnuninni á þeim tveimur mánuðum sem líða áður en skráningarfresturinn rennur út skv. 23. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006 skulu hins vegar greiddir innan 30 daga frá þeim degi sem Efnastofnunin tilkynnir skráningaraðila um reikninginn.

6. Ef greiðslan er ekki innt af hendi áður en fresturinn, sem kveðið er á um í 5. mgr., rennur út skal Efnastofnunin ákveða

nýjan frest fyrir greiðsluna. Ef greiðslan er ekki innt af hendi áður en seinni fresturinn rennur út, skal hafna skráningunni.

7. Ef skráningunni hefur verið hafnað, sökum þess að skráningaraðili leggur ekki fram upplýsingar sem vantar eða greiðir ekki þóknunina áður en frestirnir renna út, skal ekki endurgreiða skráningaraðila þær þóknanir sem greiddar hafa verið í tengslum við skráninguna eða færa þær honum til tekna á annan hátt.

4. gr.

Þóknanir fyrir skráningarskjöl sem lögð eru fram skv. 17. gr. (2. mgr.), 18. gr. (2. eða 3. mgr.) eða 19. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006.

1. Efnastofnunin skal innheimta þóknun, eins og kveðið er á um í 2., 3. og 4. mgr. þessarar greinar, fyrir hverja skráningu á einangruðu milliefni sem notað er á staðnum eða flutt skv. 17. gr. (2. mgr.), 18 gr. (2. eða 3 mgr.) eða 19. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006.

Á hinn bóginn skal ekki innheimta þóknun fyrir skráningu einangraðs milliefnis sem notað er á staðnum eða flutt ef magn slíks milliefnis er á sviðinu 1 til 10 tonn og skráningarskjölin, sem lögð eru fram, innihalda allar þær upplýsingar sem krafist er í VII. viðauka við reglugerð (EB) nr. 1907/2006, eins og kveðið er á um í 2. mgr. 74. gr. þeirrar reglugerðar.

Þóknanir samkvæmt þessari grein skulu aðeins gilda um skráningarskjöl fyrir einangruð milliefni sem notuð eru á staðnum eða flutt og eru lögð fram skv. 17. gr. (2. mgr.), 18. gr. (2. eða 3. mgr.) eða 19. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006. Þegar um er að ræða skráningar á milliefnum, þar sem krafa er gerð um upplýsingarnar sem tilgreindar eru í 10 gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006, skal miða við þær þóknanir sem settar eru fram í 3. gr. þessarar reglugerðar.

2. Ef viðkomandi skráningarskjöl fyrir einangrað milliefni, sem notað er á staðnum eða flutt og er í magni á sviðinu 1 til 10 tonn, innihalda ekki allar þær upplýsingar sem krafa er gerð um í VII. viðauka við reglugerð (EB) nr. 1907/2006, skal Efnastofnunin innheimta þóknun eins og sett er fram í II. viðauka við þessa reglugerð.

Efnastofnunin skal innheimta þóknun fyrir hverja skráningu einangraðs milliefnis sem notað er á staðnum eða flutt þegar um er að ræða 10 tonn eða meira, eins og sett er fram í II. viðauka.

3. Ef um er að ræða sameiginlega framlagningu skal Efnastofnunin innheimta lægri þóknun frá hverjum skráningaraðila, eins og sett er fram í II. viðauka.

Ef skráningaraðili á hinn bóginn leggur sérstaklega fram hluta af viðeigandi upplýsingum, sem um getur í c- og d-lið 2. mgr. 17. gr., eða c- og d-lið 2. mgr. 18. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006, skal Efnastofnunin innheimta þóknun fyrir staka framlagningu frá þeim skráningaraðila, eins og sett er fram í II. viðauka við þessa reglugerð.

4. Þegar skráningaraðilinn er örfyrirtæki eða lítið eða meðalstórt fyrirtæki skal Efnastofnunin innheimta lægri þóknun, eins og sett er fram í töflu 2 í II. viðauka.

5. Þóknunir, sem greiða skal skv. 1.–4. mgr. skulu greiddar innan 14 almanaksdaga frá þeim degi þegar Efnastofnunin tilkynnir skráningaraðilanum um reikninginn.

Reikningar í tengslum við skráningarskjöl vegna forskráðs efnis sem eru lögð fram hjá Efnastofnuninni á þeim tveimur mánuðum sem líða áður en skráningarfresturinn rennur út skv. 23. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006 skulu hins vegar greiddir innan 30 daga frá þeim degi sem Efnastofnunin tilkynnir skráningaraðila um reikninginn.

6. Ef greiðslan er ekki innt af hendi áður en fresturinn, sem kveðið er á um í 5. mgr., rennur út, skal Efnastofnunin ákveða nýjan frest fyrir greiðsluna. Ef greiðslan er ekki innt af hendi áður en seinni fresturinn rennur út skal hafna skráningunni.

7. Ef skráningunni hefur verið hafnað, sökum þess að skráningaraðili leggur ekki fram upplýsingar sem vantar eða greiðir ekki þóknunina áður en frestirnir renna út, skal ekki endurgreiða skráningaraðila þær þóknunir sem greiddar hafa verið í tengslum við skráninguna eða færa þær honum til tekna á annan hátt.

5. gr.

Þóknunir fyrir uppfærslur á skráningarskjölum skv. 22. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006.

1. Efnastofnunin skal innheimta þóknun, eins og kveðið er á um í 2., 3. og 4. mgr. þessarar greinar, fyrir uppfærslur á skráningarskjölum skv. 22. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006.

Efnastofnunin skal hins vegar ekki innheimta þóknun fyrir eftirfarandi uppfærslur á skráningarskjölum:

- a) minnkun á magni efnisins í tonnum,
- b) breytingu úr minna magni í meira magn efnisins í tonnum, ef skráningaraðili hefur áður greitt þóknunina fyrir meira magnið,
- c) breytingu á stöðu skráningaraðila eða auðkenni hans, að því tilskildu að breytingin feli ekki í sér breytingu á lögformlegri stöðu,
- d) breytingu á samsetningu efnisins,
- e) upplýsingar um nýja notkun, þ.m.t. notkun sem ráðið er frá,
- f) upplýsingar um nýja áhættu af völdum efnisins,

g) breytingu á flokkun og merkingu efnisins,

h) breytingu á efnaöryggisskýrslunni,

i) breytingu á leiðbeiningum um örugga notkun,

j) tilkynningu um að þróa þurfi prófun sem tilgreind er í IX. eða X. viðauka við reglugerð (EB) nr. 1907/2006,

k) beiðni um að upplýsingar, sem áður voru trúnaðarmál, verði gerðar aðgengilegar.

2. Efnastofnunin skal innheimta þóknun fyrir uppfærslu á magni efnisins í tonnum, eins og sett er fram í töflum 1 og 2 í III. viðauka.

Fyrir aðrar uppfærslur skal Efnastofnunin innheimta þóknun, eins og sett er fram í töflum 3 og 4 í III. viðauka.

3. Ef um er að ræða uppfærslu á skráningarskjölum, sem lögð eru fram sameiginlega, skal Efnastofnunin innheimta lægri þóknun af hverjum skráningaraðila sem leggur fram uppfærðu skráningarskjölin, eins og sett er fram í III. viðauka.

Ef á hinn bóginn hluti af viðeigandi upplýsingum, sem um getur í 10. gr. (iv., vi., vii. og ix. liður a-liðar), 17. gr., (c- og d-liður 2. mgr.) eða 18. gr. (c- og d-liður 2. mgr.) reglugerðar (EB) nr. 1907/2006, er lagður fram á sérstaklega, skal Efnastofnunin innheimta þóknun fyrir staka framlagningu, eins og sett er fram í viðauka III við þessa reglugerð.

4. Ef skráningaraðilinn er örfyrirtæki eða lítið eða meðalstórt fyrirtæki skal Efnastofnunin innheimta lægri þóknun, eins og sett er fram í III. viðauka.

Ef uppfærslur fela á hinn bóginn í sér breytingu á auðkenni skráningaraðila á lækkinun fyrir örfyrirtæki eða lítil eða meðalstór fyrirtæki aðeins við ef nýi aðilinn er örfyrirtæki eða lítið eða meðalstórt fyrirtæki.

5. Þóknunir, sem greiða skal skv. 1.–4. mgr. skulu greiddar innan 14 almanaksdaga frá þeim degi þegar Efnastofnunin tilkynnir skráningaraðilanum um reikninginn.

6. Ef greiðslan er ekki innt af hendi áður en fresturinn, sem kveðið er á um í 5. mgr., rennur út skal Efnastofnunin ákveða annan frest fyrir greiðsluna.

Þegar um er að ræða uppfærðu skráningarskjöl varðandi magn efnisins í tonnum, sem eru lögð fram í samræmi við c-lið 1. mgr. 22. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006, og greiðslan er ekki innt af hendi áður en seinni fresturinn rennur út, skal hafna uppfærðu skráningarskjölunum.

Þegar um er að ræða aðrar uppfærslur þar sem greiðslan er ekki innt af hendi áður en seinni fresturinn rennur út, skal hafna uppfærðu skráningarskjölunum eftir að Efnastofnunin hefur veitt skráningaraðila formlega viðvör.

7. Ef uppfærslunni hefur verið hafnað, sökum þess að skráningaraðili leggur ekki fram upplýsingar sem vantar eða greiðir ekki þóknunina áður en frestirnir renna út, skal ekki endurgreiða skráningaraðila þóknunir sem greiddar hafa verið í tengslum við uppfærsluna eða færa þær honum til tekna á annan hátt.

6. gr.

Þóknunir fyrir beiðnir skv. xi. lið a-liðar 10. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006

1. Efnastofnunin skal innheimta þóknun, eins og kveðið er á um í 2., 3. og 4. mgr. þessarar greinar, fyrir beiðnir skv. xi. lið a-liðar 10. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006.

2. Efnastofnunin skal innheimta þóknun fyrir hvert atriði sem kemur fram í beiðninni, eins og sett er fram í IV. viðauka.

Ef um er að ræða beiðni sem varðar rannsóknarsamantektir eða ítarlegar rannsóknarsamantektir skal Efnastofnunin innheimta þóknun fyrir hverja rannsóknarsamantekt eða ítarlega rannsóknarsamantekt sem beiðnin varðar.

3. Ef um er að ræða beiðni sem varðar sameiginlega framlagningu skal Efnastofnunin innheimta lægri þóknun frá hverjum skráningaraðila, eins og sett er fram í IV. viðauka.

4. Þegar beiðnin kemur frá örfyrirtæki eða litlu eða meðalstóru fyrirtæki skal Efnastofnunin innheimta lægri þóknun, eins og sett er fram í töflu 2 í IV. viðauka.

5. Sá dagur sem Efnastofnunin móttækur þóknun fyrir beiðni skal teljast viðtökudagur beiðninnar.

7. gr.

Þóknunir og gjöld fyrir tilkynningar skv. 9. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006

1. Efnastofnunin skal innheimta þóknun, eins og sett er fram í töflu 1 í V. viðauka við þessa reglugerð, fyrir tilkynningar um undanþágu frá almennri skráningarskyldu fyrir vöru- og ferlamiðaðar rannsóknir og þróun, skv. 9. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006.

Ef tilkynningin kemur frá örfyrirtæki eða litlu eða meðalstóru fyrirtæki skal Efnastofnunin innheimta lægri þóknun, eins og sett er fram í töflu 1 í V. viðauka.

2. Efnastofnunin skal innheimta þóknun, eins og sett er fram í töflu 2 í V. viðauka við þessa reglugerð, fyrir beiðni um

framlengingu á undanþágu frá almennri skráningarskyldu fyrir vöru- og ferlamiðaðar rannsóknir og þróun, skv. 9. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006.

Ef beiðnin kemur frá örfyrirtæki eða litlu eða meðalstóru fyrirtæki skal Efnastofnunin innheimta lægri þóknun, eins og sett er fram í töflu 2 í V. viðauka.

3. Þóknunir, sem innheimta ber skv. 1. mgr., skulu greiddar innan sjö almanaksdaga frá þeim degi sem Efnastofnunin tilkynnir um reikninginn til þess framleiðanda, innflytjanda eða framleiðanda hluta sem sendir inn tilkynninguna.

Gjöld, sem innheimta ber skv. 2. mgr., skulu greidd innan 30 almanaksdaga frá þeim degi sem Efnastofnunin tilkynnir um reikninginn til þess framleiðanda, innflytjanda eða framleiðanda hluta sem biður um framlenginguna.

4. Ef greiðslan er ekki innt af hendi áður en fresturinn, sem kveðið er á um í 3. mgr., rennur út skal Efnastofnunin ákveða annan frest fyrir greiðsluna.

Ef greiðslan er ekki innt af hendi áður en seinni fresturinn rennur út skal hafna tilkynningunni eða beiðninni um framlengingu.

5. Ef tilkynningu eða beiðni um framlengingu hefur verið hafnað, sökum þess að skráningaraðili leggur ekki fram upplýsingar sem vantar eða greiðir ekki þóknunina eða gjöldin áður en frestirnir renna út, skal ekki endurgreiða þeim aðila sem sendir tilkynninguna eða beiðnina þóknunir eða gjöld sem greidd hafa verið í tengslum við tilkynninguna eða beiðnina eða færa þær honum til tekna á annan hátt.

8. gr.

Þóknunir fyrir umsóknir skv. 62. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006

1. Efnastofnunin skal innheimta þóknun, eins og kveðið er á um í 2. og 3. mgr. þessarar greinar, fyrir umsókn um leyfi fyrir efni skv. 62. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006.

2. Efnastofnunin skal innheimta grunnþóknun fyrir hverja umsókn um leyfi fyrir efni, eins og sett er fram í VI. viðauka. Grunnþóknunin skal taka til umsóknar um leyfi fyrir eitt efni, eina tegund notkunar og einn umsækjanda.

Efnastofnunin skal innheimta viðbótarþóknun, eins og sett er fram í VI. viðauka við þessa reglugerð, fyrir hverja viðbótarnotkun, fyrir hvert viðbótarefni sem fellur undir skilgreininguna á flokki efna í lið 1.5. í XI. viðauka við reglugerð (EB) nr. 1907/2006 og sem umsóknin tekur til og fyrir hvern viðbótarumsækjanda sem er aðili að umsókninni.

Að því er varðar þessa málsgrein skal hver sviðsmynd af váhrifum teljast önnur notkun.

3. Ef umsóknin er lögð fram af meðalstóru fyrirtæki eða tveimur eða fleiri örfyrirtækjum eða litlum eða meðalstórum fyrirtækjum eingöngu, þar sem stærsta fyrirtækið er meðalstórt fyrirtæki, skal Efnastofnunin innheimta lægri grunnþóknun og lægri viðbótarþóknunir, eins og sett er fram í töflu 2 í VI. viðauka.

Ef umsóknin er lögð fram af litlu fyrirtæki eða tveimur eða fleiri örfyrirtækjum eða litlum eða meðalstórum fyrirtækjum eingöngu, þar sem stærsta fyrirtækið er lítið fyrirtæki, skal Efnastofnunin innheimta lægri grunnþóknun og lægri viðbótarþóknunir, eins og sett er fram í töflu 3 í VI. viðauka.

Ef umsóknin er lögð fram af einu eða fleiri örfyrirtækjum eingöngu skal Efnastofnunin innheimta lægri grunnþóknun og lægri viðbótarþóknunir, eins og sett er fram í töflu 4 í VI. viðauka.

4. Sá dagur sem Efnastofnunin móttækur þóknun fyrir umsókn um leyfi skal teljast viðtökudagur umsóknarinnar.

9. gr.

Gjöld fyrir endurskoðanir leyfa skv. 61. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006

1. Efnastofnunin skal innheimta gjald, eins og kveðið er á um í 2. og 3. mgr. þessarar greinar, fyrir hverja endurskoðunarskýrslu sem lögð er fram skv. 61. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006.

2. Efnastofnunin skal innheimta grunngjald fyrir hverja endurskoðunarskýrslu sem lögð er fram, eins og sett er fram í VII. viðauka. Grunngjaldið skal taka til framlagningar endurskoðunarskýrslu fyrir eitt efni, eina tegund notkunar og einn umsækjanda.

Efnastofnunin skal innheimta viðbótargjald, eins og sett er fram í VII. viðauka við þessa reglugerð, fyrir hverja viðbótarnotkun, fyrir hvert viðbótarefni sem fellur undir skilgreininguna á flokki efna í lið 1.5 í XI. viðauka við reglugerð (EB) nr. 1907/2006 og sem endurskoðunarskýrslan tekur til og fyrir hvern viðbótaraðila sem endurskoðunarskýrslan tekur til.

Að því er varðar þessa málsgrein skal hver sviðsmynd af váhrifum teljast önnur notkun.

3. Ef umsóknin er lögð fram af meðalstóru fyrirtæki eða tveimur eða fleiri örfyrirtækjum eða litlum eða meðalstórum fyrirtækjum eingöngu, þar sem stærsta fyrirtækið er meðalstórt fyrirtæki, skal Efnastofnunin innheimta lægra grunngjald og lægri viðbótargjöld, eins og sett er fram í töflu 2 í VII. viðauka.

Ef umsóknin er lögð fram af litlu fyrirtæki eða tveimur eða fleiri örfyrirtækjum eða litlum eða meðalstórum fyrirtækjum eingöngu, þar sem stærsta fyrirtækið er lítið fyrirtæki, skal

Efnastofnunin innheimta lægra grunngjald og lægri viðbótargjöld, eins og sett er fram í töflu 3 í VII. viðauka.

Þegar umsóknin er lögð fram af einu eða fleiri örfyrirtækjum eingöngu skal Efnastofnunin innheimta lægra grunngjald og lægri viðbótargjöld, eins og sett er fram í töflu 4 í VII. viðauka.

4. Sá dagur sem Efnastofnunin móttækur gjald fyrir endurskoðunarskýrslu sem lögð er fram skal teljast viðtökudagur endurskoðunarskýrslunnar.

10. gr.

Þóknunir vegna ákvarðana Efnastofnunarinnar sem eru kærðar skv. 92. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006

1. Efnastofnunin skal innheimta þóknun, eins og kveðið er á um í VIII. viðauka við þessa reglugerð, fyrir hverja kæru á ákvörðun Efnastofnunarinnar sem lögð er fram skv. 92. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006.

2. Ef kæra kemur frá örfyrirtæki eða litlu eða meðalstóru fyrirtæki skal Efnastofnunin innheimta lægri þóknun, eins og sett er fram í töflu 2 í VIII. viðauka.

3. Ef kærunefnd telur kæru ótæka skal ekki endurgreiða þóknunina.

4. Efnastofnunin skal endurgreiða þóknunina, sem innheimt var í samræmi við 1. mgr. þessarar greinar, ef framkvæmdastjóri Efnastofnunarinnar breytir ákvörðun í samræmi við 1. mgr. 93. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006 eða ef úrskurður fellur kæranda í vil.

5. Kærunefnd skal ekki teljast hafa móttékið kæru fyrr en Efnastofnunin hefur móttékið viðeigandi þóknun.

11. gr.

Önnur gjöld

1. Innheimta má gjald fyrir stjórnsýslu- og tækniþjónustu, sem Efnastofnunin veitir, samkvæmt beiðni aðila þegar önnur þóknun eða gjald sem kveðið er á um í þessari reglugerð nær ekki til slíkrar þjónustu. Við ákvörðun gjaldsins skal taka tillit til þess vinnuálags sem beiðnin felur í sér.

Á hinn bóginn skal hvorki innheimta gjöld fyrir aðstoð sem þjónustuborð Efnastofnunarinnar veitir né fyrir aðstoð sem veitt er aðildarríkjunum í samræmi við h- og i-lið 2. mgr. 77. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006.

Framkvæmdastjóri Efnastofnunarinnar getur ákveðið að innheimta hvorki gjald frá alþjóðastofnunum né löndum sem óska eftir aðstoð frá Efnastofnuninni.

2. Gjöldin fyrir stjórnsýslu- og tækniþjónustu skulu greidd innan 30 almanaksdaga frá þeim degi sem Efnastofnunin tilkynnir um reikninginn.

3. Ef greiðslan er ekki innt af hendi áður en fresturinn, sem kveðið er á um í 2. mgr., rennur út skal Efnastofnunin ákveða annan frest fyrir greiðsluna.

Ef greiðslan er ekki innt af hendi áður en seinni fresturinn rennur út skal Efnastofnunin hafna beiðninni.

4. Gjöld fyrir tækniþjónustu skulu greidd áður en þjónustan er veitt, nema fyrir hendi sé samningur þar sem kveðið er á um annað.

5. Stjórn Efnastofnunarinnar skal gera drög að flokkun á þjónustu og gjöldum og samþykkja þau að fengnu jákvæðu álitum frá framkvæmdastjórninni.

12. gr.

Stakir fulltrúar

Ef um er að ræða stakan fulltrúa, eins og um getur í 8. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006, skal, við mat á því hvort lækun fyrir örfyrirtæki og lítil og meðalstór fyrirtæki eigi við, taka mið af höfðatölu, veltu og upplýsingum af efnahagsreikningi framleiðandans utan Bandalagsins, framleiðanda efnablöndu eða framleiðanda vöru sem aðeins þessi staki fulltrúi er talsmaður fyrir í tengslum við þau viðskipti sem um er að ræða, að meðtöldum viðeigandi upplýsingum frá tengdum fyrirtækjum og samstarfsfyrirtækjum framleiðandans utan Bandalagsins, framleiðanda efnablöndu eða framleiðanda vöru í samræmi við tilmæli 2003/361/EB.

13. gr.

Lækun og niðurfelling þóknunar

1. Einstaklingur eða lögaðili, sem telur sig eiga rétt á lækun þóknunar eða gjalds skv. 3.–10. gr., skal tilkynna Efnastofnuninni þar að lútandi þegar lögð eru fram skráningarskjöl, uppfærð skráningarskjöl, beiðni, tilkynning, umsókn, endurskoðunarskýrsla eða kæra sem greiðsla þóknunarinnar er fyrir.

2. Einstaklingur eða lögaðili sem telur sig eiga rétt á niðurfellingu þóknunar skv. 2. mgr. 74. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006 skal tilkynna Efnastofnuninni þar að lútandi þegar skráningarskjölin eru lögð fram.

3. Efnastofnunin má hvenær sem er fara fram á gögn sem sanna að skilyrði fyrir lækun þóknana eða gjalda eða niðurfellingu þóknunar séu til staðar.

4. Ef einstaklingur eða lögaðili, sem telur sig eiga rétt á lækun eða niðurfellingu þóknunar, getur ekki sýnt fram á að hann eigi rétt á slíkri lækun eða niðurfellingu skal Efnastofnunin innheimta fulla þóknun eða gjald auk umsýslugjalds.

Ef einstaklingur eða lögaðili, sem telur sig eiga rétt á lækun, hefur þegar greitt lægri þóknun eða gjald en getur ekki sýnt fram á að hann eigi rétt á slíkri lækun skal Efnastofnunin innheimta eftirstöðvar af fullri þóknun eða gjaldi auk umsýslugjalds.

Ákvæði 2., 3. og 5. mgr. 11. gr. skulu gilda að breyttu breytanda.

III. KAFLI

GREIÐSLUR AF HÁLFU EFNASTOFNUNARINNAR

14. gr.

Yfirfærsla fjármuna til aðildarríkja

1. Hluta þeirra þóknana og gjalda, sem innheimt eru samkvæmt þessari reglugerð, skal yfirfæra á lögbær yfirvöld aðildarríkjanna í eftirfarandi tilvikum:

- a) ef lögbært yfirvald aðildarríkis tilkynnir Efnastofnuninni um niðurstöðu matsferlis fyrir efni í samræmi við 4. mgr. 46. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006,
- b) ef lögbært yfirvald hefur skipað fulltrúa í áhættumatsnefndina með það hlutverk að gefa skýrslu í tengslum við málsmeðferð um leyfisveitingu, þ.m.t. í tengslum við endurskoðun,
- c) ef lögbært yfirvald aðildarríkis hefur skipað fulltrúa í nefndina um félagshagfræðilega greiningu með það hlutverk að gefa skýrslu í tengslum við málsmeðferð um leyfisveitingu, þ.m.t. í tengslum við endurskoðun,
- d) ef lögbært yfirvald aðildarríkis hefur skipað fulltrúa í áhættumatsnefndina með það hlutverk að gefa skýrslu í tengslum við málsmeðferð um takmarkanir,
- e) ef lögbært yfirvald aðildarríkis hefur skipað fulltrúa í nefndina um félagshagfræðilega greiningu með það hlutverk að gefa skýrslu í tengslum við málsmeðferð um takmarkanir,
- f) ef við á, þegar um er að ræða önnur verkefni sem lögbæru yfirvöldin annast að beiðni Efnastofnunarinnar.

Þegar nefndir þær, sem vísað er til í þessari mgr., ákveða að skipa meðskýrslugjafa skal yfirfærsla fjármuna skiptast á milli skýrslugjafans og meðskýrslugjafans.

2. Fjárhæðir fyrir hvert þeirra verkefna sem tilgreind eru í 1. mgr. þessarar greinar og hámarkshlutfall þóknana og gjalda sem á að yfirfæra á lögbær yfirvöld aðildarríkjanna, auk allra ráðstafana sem eru nauðsynlegar í tengslum við yfirfærsluna, skulu ákvarðaðar af stjórn Efnastofnunarinnar að fengnu jákvæðu álitni frá framkvæmdastjórninni. Þegar stjórn Efnastofnunarinnar ákveður fjárhæðirnar, sem á að yfirfæra, skal hún fylgja meginreglunum um ráðdeild, skilvirkni og árangur sem skilgreindar eru í 27. gr. reglugerðar (EB, KBE) nr. 1605/2002. Einnig skal stjórnin tryggja að Efnastofnunin hafi áfram nægilegt fjármagn til að sinna verkefnum sínum á þann hátt sem skilgreindur er í reglugerð (EB) nr. 1907/2006, með hliðsjón af núverandi fjárveitingum innan fjárlaga og fjólára tekjuáætlunum, að meðtöldum styrk frá Bandalaginu, og einnig skal taka tillit til vinnuálags lögbærra yfirvalda aðildarríkjanna.

3. Yfirfærsla fjármuna, sem kveðið er á um í 1. mgr., skal aðeins fara fram eftir að viðeigandi skýrsla hefur verið gerð aðgengileg Efnastofnuninni.

Á hinn bóginn getur stjórn Efnastofnunarinnar ákveðið að heimila bráðabirgðafjármögnun eða árshlutagreiðslur í samræmi við 1. mgr. 81. gr. reglugerðar (EB, KBE) nr. 1605/2002.

4. Yfirfærsla fjármuna, eins og kveðið er á um í b- til e-liðar 1. mgr., er ætlað að launa lögbærum yfirvöldum aðildarríkis fyrir verk skýrslugjafa eða meðskýrslugjafa og alla tengda vísinda- og tæknilega aðstoð og skal ekki hafa áhrif á þá skyldu aðildarríkjanna að láta ekki í té leiðbeiningar sem samræmast ekki sjálfstæði Efnastofnunarinnar.

15. gr.

Aðrar þóknanir

Við ákvörðun fjárhæða greiðslna til að launa sérfræðingum eða nefndarmönnum fyrir verkefni í þágu Efnastofnunarinnar í samræmi við 3. mgr. 87. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006 skal stjórn Efnastofnunarinnar taka tillit til vinnuálagsins sem um er að ræða og fylgja meginreglunum um ráðdeild, skilvirkni og árangur eins og þær eru skilgreindar í 27. gr. reglugerðar (EB, KBE) nr. 1605/2002. Einnig skal stjórnin tryggja að Efnastofnunin hafi nægilegt fjármagn til að sinna verkefnum sínum eins og þau eru skilgreind í reglugerð (EB) nr. 1907/2006, að teknu tilliti til núverandi fjárveitinga innan fjárlaga og fjólára tekjuáætlunum, þ.m.t. framlag frá Bandalaginu.

IV. KAFLI

GREIÐSLUR

16. gr.

Greiðslufyrirkomulag

1. Þóknanir og gjöld skulu greidd í evrum.

2. Greiðslur skulu aðeins inntar af hendi eftir að Efnastofnunin hefur gefið út reikning, nema um sé að ræða greiðslur sem greiða ber skv. 10. gr.

3. Greiðslur skulu inntar af hendi með yfirfærslu á bankareikning Efnastofnunarinnar.

17. gr.

Auðkenning greiðslu

1. Við hverja greiðslu verður að gefa upp reikningsnúmer í tilvísunarreitnum, nema um sé að ræða greiðslur sem greiða ber skv. 10. gr.

Ef um er að ræða greiðslur sem greiða ber skv. 10. gr. skal í tilvísunarreitnum gefa upp deili á kæranda eða karendum og gefa upp númer ákvörðunarinnar sem kærð er, ef það er tiltækt.

2. Ef ekki er hægt að komast að tilgangi greiðslunnar skal Efnastofnunin veita greiðanda tiltekinn frest til að tilkynna skriflega um tilgang greiðslunnar. Ef Efnastofnuninni berst ekki tilkynning um tilgang greiðslunnar áður en fresturinn rennur út skal greiðslan teljast ógild og fjárhæðin, sem um er að ræða, skal endurgreidd greiðanda.

18. gr.

Greiðsludagur

1. Sá dagur sem greiðslan í heild sinni er lögð inn á bankareikning Efnastofnunarinnar skal teljast greiðsludagur hennar.

2. Greiðslan skal teljast hafa verið innt af hendi á tilsettum tíma þegar nægilegum, skriflegum sönnunargögnum er framvísað til að sýna fram á að greiðandi hafi gefið fyrirmæli um yfirfærslu á bankareikninginn, sem gefinn er upp á reikningnum, áður en viðkomandi frestur rann út.

Staðfesting á greiðslufyrirmælunum frá fjármálastofnun skal teljast nægilegt sönnunargagn. Ef hins vegar þarf að nota rafrænu bankagreiðsluaðferðina SWIFT við yfirfærsluna skal staðfestingin á afhendingu greiðslufyrirmæla vera á formi eintaks af SWIFT-færslunni með stimpli og undirskrift viðurkennds embættismanns fjármálastofnunar.

19. gr.

Ófullnægjandi greiðsla

1. Greiðslufrestur skal aðeins teljast hafa verið virtur ef öll fjárhæð þóknunarinnar eða gjaldsins hefur verið greidd á tilsettum tíma.

2. Þegar reikningur tengist fjölda viðskipta getur Efnastofnunin úthlutað hvers konar vangreiðslu til hvaða liðar viðskiptanna sem er. Stjórn Efnastofnunarinnar skal mæla fyrir um viðmiðanirnar fyrir úthlutun greiðslna.

20. gr.

Endurgreiðsla ofgreiddra fjárhæða

1. Framkvæmdastjóri Efnastofnunarinnar skal tilgreina fyrirkomulag endurgreiðslu til greiðanda fjárhæða umfram þóknun eða gjald og birta á vefsetri Efnastofnunarinnar.

Á hinn bóginn skal ekki endurgreiða umframfjárhæðir undir 100 evrum ef viðkomandi aðili hefur ekki farið fram á endurgreiðslu með skýrum hætti.

2. Ekki skal vera unnt að láta umframgreiðslur koma til greiðslu skulda gagnvart Efnastofnuninni í framtíðinni.

V. KAFLI

LOKAÁKVÆÐI

21. gr.

Bráðabirgðamat

Við heildarmat á útgjöldum og tekjum næsta fjárhagsárs í samræmi við 5. mgr. 96. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006, skal stjórn Efnastofnunarinnar láta fylgja sérstakt

bráðabirgðamat á tekjum af þóknunum og gjöldum sem ekki tengjast tekjum af hvers kyns framlögum frá Bandalaginu.

22. gr.

Endurskoðun

1. Þóknarir og gjöld þau, sem kveðið er á um í þessari reglugerð, skulu endurskoðuð árlega með tilliti til verðbólguþriggja samkvæmt mælingu með evrópskri vísitölu neysluverðs sem Hagstofa Evrópubandalaganna birtir samkvæmt reglugerð (EB) nr. 2494/95. Fyrsta endurskoðun skal fara fram eigi síðar en 1. júní 2009.

2. Framkvæmdastjórnin skal einnig láta fara fram stöðuga endurskoðun á þessari reglugerð í ljósi þess að mikilvægar upplýsingar kunna að verða fáanlegar í tengslum við grundvallarforsendur fyrir áætlaðar tekjur og útgjöld Efnastofnunarinnar. Eigi síðar en 1. janúar 2013 skal framkvæmdastjórnin endurskoða þessa reglugerð með það í huga að breyta henni, ef við á, einkum með tilliti til kostnaðar sem Efnastofnunin verður fyrir og tengdum kostnaði við þjónustu sem lögbær yfirvöld aðildarríkjanna veita.

23. gr.

Gildistaka

Reglugerð þessi öðlast gildi á þriðja degi eftir að hún birtist í *Stjórnartíðindum Evrópusambandsins*.

Reglugerð þessi er bindandi í heild sinni og gildir í öllum aðildarríkjunum án frekari lögfestingar.

Gjört í Brussel 16. apríl 2008.

Fyrir hönd framkvæmdastjórnarinnar,

Günter Verheugen

varaforseti.

I. VIÐAUKI

Þóknanir fyrir skráningar sem lagðar eru fram skv. 6., 7. eða 11. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006.

Tafla 1

Stöðluð þóknun

(evrur)

	Aðskilin framlagning	Sameiginleg framlagning
Þóknanir fyrir efni í magni á sviðinu 1 til 10 tonn	1 600	1 200
Þóknanir fyrir efni í magni á sviðinu 10 til 100 tonn	4 300	3 225
Þóknanir fyrir efni í magni á sviðinu 100 til 1 000 tonn	11 500	8 625
Þóknanir fyrir efni í meira magni en 1 000 tonn	31 000	23 250

Tafla 2

Lægri þóknanir fyrir örfyrirtæki, lítil og meðalstór fyrirtæki

(evrur)

	Meðalstórt fyrirtæki (aðskilin framlagning)	Meðalstórt fyrirtæki (sameiginleg framlagning)	Lítið fyrirtæki (aðskilin framlagning)	Lítið fyrirtæki (sameiginleg framlagning)	Örfyrirtæki (aðskilin framlagning)	Örfyrirtæki (sameiginleg framlagning)
Þóknanir fyrir efni í magni á sviðinu 1 til 10 tonn	1 120	840	640	480	160	120
Þóknanir fyrir efni í magni á sviðinu 10 til 100 tonn	3 010	2 258	1 720	1 290	430	323
Þóknanir fyrir efni í magni á sviðinu 100 til 1 000 tonn	8050	6038	4600	3450	1150	863
Þóknanir fyrir efni í meira magni en 1 000 tonn	21 700	16 275	12 400	9 300	3 100	2 325

II. VIÐAUKI

Þóknarir fyrir skráningar sem lagðar eru fram skv. 17. gr. (2. mgr.), 18. gr. (2. eða 3. mgr.) eða 19. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006.

Tafla 1

Stöðluð þóknun

(evrur)

	Aðskilin framlagning	Sameiginleg framlagning
Þóknun	1 600	1 200

Tafla 2

Lægri þóknarir fyrir örfyrirtæki, lítil og meðalstór fyrirtæki

(evrur)

	Meðalstórt fyrirtæki (aðskilin framlagning)	Meðalstórt fyrirtæki (sameiginleg framlagning)	Lítið fyrirtæki (aðskilin framlagning)	Lítið fyrirtæki (sameiginleg framlagning)	Örfyrirtæki (aðskilin framlagning)	Örfyrirtæki (sameiginleg framlagning)
Þóknun	1 120	840	640	480	160	120

III. VIÐAUKI

Þóknanir fyrir uppfærslu skráninga skv. 22. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006.

Tafla 1

Staðlaðar þóknanir fyrir uppfærslu á magni efnis í tonnum

(evrur)

	Aðskilin framlagning	Sameiginleg framlagning
Úr 1-10 tonna sviðinu í 10-100 tonna sviðið	2 700	2 025
Úr 1-10 tonna sviðinu í 100-1 000 tonna sviðið	9 900	7 425
Úr 1-10 tonna sviðinu í yfir 1 000 tonna sviðið	29 400	22 050
Úr 10-100 tonna sviðinu í 100-1000 tonna sviðið	7200	5400
Úr 10-100 tonna sviðinu í yfir 1 000 tonna sviðið	26 700	20 025
Úr 100-1 000 tonna sviðinu í yfir 1 000 tonna sviðið	19 500	14 625

Tafla 2

Staðlaðar þóknanir frá örfyrirtækjum, litlum og meðalstórum fyrirtækjum fyrir uppfærslu á magni efna í tonnum

(evrur)

	Meðalstórt fyrirtæki (aðskilin framlagning)	Meðalstórt fyrirtæki (sameiginleg framlagning)	Lítið fyrirtæki (aðskilin framlagning)	Lítið fyrirtæki (sameiginleg framlagning)	Örfyrirtæki (aðskilin framlagning)	Örfyrirtæki (sameiginleg framlagning)
Úr 1-10 tonna sviðinu í 10-100 tonna sviðið	1 890	1 418	1 080	810	270	203
Úr 1-10 tonna sviðinu í 100-1 000 tonna sviðið	6 930	5 198	3 960	2 970	990	743
Úr 1-10 tonna sviðinu í yfir 1 000 tonna sviðið	20 580	15 435	11 760	8 820	2 940	2 205
Úr 10-100 tonna sviðinu í 100-1 000 tonna sviðið	5 040	3 780	2 880	2 160	720	540
Úr 10-100 tonna sviðinu í yfir 1 000 tonna sviðið	18 690	14 018	10 680	8 010	2 670	2 003
Úr 100-1 000 tonna sviðinu í yfir 1 000 tonna sviðið	13 650	10 238	7 800	5 850	1 950	1 463

Tafla 3

Þóknanir fyrir aðrar uppfærslur

(evrur)

Tegund uppfærslu	Aðskilin framlagning	Sameiginleg framlagning
Breyting á auðkenni skráningaraðila sem hefur í för með sér breytingu á lögformlegri stöðu	1 500	
Tegund uppfærslu	Aðskilin framlagning	Sameiginleg framlagning
Breyting á aðgangi að upplýsingum í framlagningunni (fyrir hvern lið)	1 500	1 125

Tafla 4

Lægri þóknunir frá örfyrirtækjum, litlum og meðalstórum fyrirtækjum fyrir aðrar uppfærslur

(evrur)

Tegund uppfærslu	Meðalstórt fyrirtæki		Lítið fyrirtæki		Örfyrirtæki	
Breyting á auðkenni skráningaraðila sem hefur í för með sér breytingu á lögformlegri stöðu	1 050		600		150	
Tegund uppfærslu	Meðalstórt fyrirtæki (aðskilin framlagning)	Meðalstórt fyrirtæki (sameiginleg framlagning)	Lítið fyrirtæki (aðskilin framlagning)	Lítið fyrirtæki (sameiginleg framlagning)	Örfyrirtæki (aðskilin framlagning)	Örfyrirtæki (sameiginleg framlagning)
Breyting á aðgangi að upplýsingum í framlagningunni (fyrir hvern lið)	1 050	788	600	450	150	113

IV. VIÐAUKI

Þóknanir fyrir beiðnir skv. xi. lið a-liðar 10. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006

Tafla 1

Stöðluð þóknun

(evrur)

Liður sem óskað er eftir að trúnaðarkvöð hvíli á	Aðskilin framlagning	Sameiginleg framlagning
Hreinleiki og/eða auðkenning óhreininda eða aukefna	4 500	3 375
Viðkomandi mörk fyrir tonnafjölda	1 500	1 125
Rannsóknarsamantekt eða ítarleg rannsóknarsamantekt	4 500	3 375
Upplýsingar á öryggisblaði	3 000	2 250
Viðskiptaheiti efnisins	1 500	1 125
IUPAC-heiti efna sem eru ekki í skráningarbið og sem eru hættuleg	1 500	1 125
IUPAC-heiti hættulegra efna sem notuð eru sem milliefni, í vísindarannsóknnum og -þróun eða vöru- og ferlamiðuðum rannsóknnum og þróun	1 500	1 125

Tafla 2

Lægri þóknanir fyrir örfyrirtæki, lítil og meðalstór fyrirtæki

(evrur)

Liður sem óskað er eftir að trúnaðarkvöð hvíli á	Meðalstórt fyrirtæki (aðskilin framlagning)	Meðalstórt fyrirtæki (sameiginleg framlagning)	Lítið fyrirtæki (aðskilin framlagning)	Lítið fyrirtæki (sameiginleg framlagning)	Örfyrirtæki (aðskilin framlagning)	Örfyrirtæki (sameiginleg framlagning)
Hreinleiki og/eða auðkenning óhreininda eða aukefna	3 150	2 363	1 800	1 350	450	338
Viðkomandi mörk fyrir tonnafjölda	1 050	788	600	450	150	113
Rannsóknarsamantekt eða ítarleg rannsóknarsamantekt	3 150	2 363	1 800	1 350	450	338
Upplýsingar á öryggisblaði	2 100	1 575	1 200	900	300	225
Viðskiptaheiti efnisins	1 050	788	600	450	150	113
IUPAC-heiti efna sem eru ekki í skráningarbið og sem eru hættuleg	1 050	788	600	450	150	113
IUPAC-heiti hættulegra efna sem notuð eru sem milliefni, í vísindarannsóknnum og -þróun eða vöru- og ferlamiðuðum rannsóknnum og þróun	1 050	788	600	450	150	113

V. VIÐAUKI

Þóknanir og gjöld fyrir tilkynningar um vöru- og ferlamiðaðar rannsóknir og þróun skv. 9. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006

Tafla 1

Þóknanir fyrir tilkynningar um vöru- og ferlamiðaðar rannsóknir og þróun

(evrur)

Stöðluð þóknun	500
Lægri þóknun fyrir meðalstórt fyrirtæki	350
Lægri þóknun fyrir lítið fyrirtæki	200
Lægri þóknun fyrir örfyrirtæki	50

Tafla 2

Gjöld fyrir framlengingu á undanþágu vegna vöru- og ferlamiðaðra rannsókna og þróunar

(evrur)

Staðlað gjald	1 000
Lægra gjald fyrir meðalstórt fyrirtæki	700
Lægra gjald fyrir lítið fyrirtæki	400
Lægra gjald fyrir örfyrirtæki	100

VI. VIÐAUKI

Þóknanir fyrir umsóknir um leyfisveitingu skv. 62. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006

Tafla 1

Stöðluð þóknun

Grunnþóknun	50 000 evrur
Viðbótarþóknun fyrir hvert efni	10 000 evrur
Viðbótarþóknun fyrir hverja notkun	10 000 evrur
Viðbótarþóknun fyrir hvern umsækjanda	Viðbótarumsækjandi er ekki örfyrirtæki, lítið eða meðalstórt fyrirtæki: 37 500 evrur
	Viðbótarumsækjandi er meðalstórt fyrirtæki: 30 000 evrur
	Viðbótarumsækjandi er lítið fyrirtæki: 18 750 evrur
	Viðbótarumsækjandi er örfyrirtæki: 5 625 evrur

Tafla 2

Lægri þóknun fyrir meðalstór fyrirtæki

Grunnþóknun	40 000 evrur
Viðbótarþóknun fyrir hvert efni	8 000 evrur
Viðbótarþóknun fyrir hverja notkun	8 000 evrur
Viðbótarþóknun fyrir hvern umsækjanda	Viðbótarumsækjandi er meðalstórt fyrirtæki: 30 000 evrur
	Viðbótarumsækjandi er lítið fyrirtæki: 18 750 evrur
	Viðbótarumsækjandi er örfyrirtæki: 5 625 evrur

Tafla 3

Lægri þóknun fyrir lítil fyrirtæki

Grunnþóknun	25 000 evrur
Viðbótarþóknun fyrir hvert efni	5 000 evrur
Viðbótarþóknun fyrir hverja notkun	5 000 evrur
Viðbótarþóknun fyrir hvern umsækjanda	Viðbótarumsækjandi er lítið fyrirtæki: 18 750 evrur
	Viðbótarumsækjandi er örfyrirtæki: 5 625 evrur

Tafla 4

Lægri þóknun fyrir örfyrirtæki

Grunnþóknun	7 500 evrur
Viðbótarþóknun fyrir hvert efni	1 500 evrur
Viðbótarþóknun fyrir hverja notkun	1 500 evrur
Viðbótarþóknun fyrir hvern umsækjanda	Viðbótarumsækjandi: 5 625 evrur

VII. VIÐAUKI

Gjöld fyrir endurskoðun á leyfisveitingu skv. 61. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006

Tafla 1

Stöðluð gjöld

Grunngjald	50 000 evrur
Viðbótargjald fyrir hverja notkun	10 000 evrur
Viðbótargjald fyrir hvert efni	10 000 evrur
Viðbótargjald fyrir hvern umsækjanda	Viðbótarumsækjandi er ekki örfyrirtæki, lítið eða meðalstórt fyrirtæki: 37 500 evrur
	Viðbótarumsækjandi er meðalstórt fyrirtæki: 30 000 evrur
	Viðbótarumsækjandi er lítið fyrirtæki: 18 750 evrur
	Viðbótarumsækjandi er örfyrirtæki: 5 625 evrur

Tafla 2

Lægri gjöld fyrir meðalstór fyrirtæki

Grunngjald	40 000 evrur
Viðbótargjald fyrir hverja notkun	8 000 evrur
Viðbótargjald fyrir hvert efni	8 000 evrur
Viðbótargjald fyrir hvern umsækjanda	Viðbótarumsækjandi er meðalstórt fyrirtæki: 30 000 evrur
	Viðbótarumsækjandi er lítið fyrirtæki: 18 750 evrur
	Viðbótarumsækjandi er örfyrirtæki: 5 625 evrur

Tafla 3

Lægri gjöld fyrir lítil fyrirtæki

Grunngjald	25 000 evrur
Viðbótargjald fyrir hverja notkun	5 000 evrur
Viðbótargjald fyrir hvert efni	5 000 evrur
Viðbótargjald fyrir hvern umsækjanda	Viðbótarumsækjandi er lítið fyrirtæki: 18 750 evrur
	Viðbótarumsækjandi er örfyrirtæki: 5 625 evrur

*Tafla 4***Lægri gjöld fyrir örfyrirtæki**

Grunngjald	7 500 evrur
Viðbótargjald fyrir hverja notkun	1 500 evrur
Viðbótargjald fyrir hvert efni	1 500 evrur
Viðbótargjald fyrir hvern umsækjanda	Viðbótarumsækjandi er örfyrirtæki: 5 625 evrur

VIII. VIÐAUKI

Þóknanir fyrir kærur skv. 92. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006*Tafla 1***Stöðluð þóknun**

(evrur)

Kæra vegna ákvörðunar sem tekin er samkvæmt:	Þóknun
9. eða 20. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006	2 200
27. eða 30. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006	4 400
51. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006	6 600

*Tafla 2***Lægri þóknanir fyrir örfyrirtæki, lítil og meðalstór fyrirtæki**

(evrur)

Kæra vegna ákvörðunar sem tekin er samkvæmt:	Þóknun
9. eða 20. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006	1 800
27. eða 30. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006	3 600
51. gr. reglugerðar (EB) nr. 1907/2006	5 400

REGLUGERÐ FRAMKVÆMDASTJÓRNARINNAR (EB) nr. 1144/2009**2010/EES/39/11****frá 26 nóvember 2009****um breytingu á reglugerð (EB) nr. 474/2006 um að stofna skrá Bandalagsins yfir flugrekendur sem er bannað að stunda flugrekstur innan Bandalagsins (*)**

FRAMKVÆMDASTJÓRN EVRÓPUBANDALAGANNA HEFUR,

Með hliðsjón af stofnsáttmála Evrópubandalagsins,

með hliðsjón af reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 2111/2005 frá 14. desember 2005 um að stofna skrá Bandalagsins yfir flugrekendur sem er bannað að stunda flugrekstur innan Bandalagsins og um að upplýsa flugfarþega um hvaða flugrekendur annast flutning og um niðurfellingu 9. gr. tilskipunar 2004/36/EB ⁽¹⁾, einkum 4. gr.,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

- 1) Með reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 474/2006 frá 22. mars 2006 var stofnuð skrá Bandalagsins yfir flugrekendur sem er bannað að stunda flugrekstur innan Bandalagsins sem um getur í II. kafla reglugerðar (EB) nr. 2111/2005 ⁽²⁾.
- 2) Í samræmi við 3. mgr. 4. gr. reglugerðar (EB) nr. 2111/2005, sendu nokkur aðildarríki framkvæmdastjórninni viðeigandi upplýsingar í tengslum við uppfærslu á skrá Bandalagsins. Þriðju lönd sendu einnig viðeigandi upplýsingar. Á grundvelli þessa er rétt að uppfæra skrá Bandalagsins.
- 3) Framkvæmdastjórnin upplýsti alla hlutaðeigandi flugrekendur, annaðhvort beint eða, þegar því varð ekki við komið, fyrir milligöngu yfirvalda sem hafa með höndum lögboðið eftirlit með þeim, um mikilvægar staðreyndir og forsendur sem ákvörðun um bann við flugrekstri þeirra innan Bandalagsins myndi byggjast á eða breytingar á skilyrðum fyrir flugrekstrarbanni flugrekanda sem er í skrá Bandalagsins.
- 4) Framkvæmdastjórnin gaf hlutaðeigandi flugrekendum tækifæri til að kynna sér gögnin, sem aðildarríkin lögðu fram, að leggja fram skriflegar athugasemdir og koma

munlegum athugasemdum á framfæri við framkvæmdastjórnina innan tíu virkra daga og við flugöryggisnefndina sem komið var á fót með reglugerð ráðsins (EBE) nr. 3922/91 frá 16. desember 1991 um samræmingu á tækniröfum og stjórnsýslumeðferð á sviði flugmála ⁽³⁾.

- 5) Framkvæmdastjórnin og, í sérstökum tilvikum, nokkur aðildarríki höfðu samráð við yfirvöldin sem hafa með höndum lögboðið eftirlit með viðkomandi flugrekendum.
- 6) Flugöryggisnefndin hefur hlýtt á kynningar Flugöryggisstofnunar Evrópu (EASA) og framkvæmdastjórnarinnar um tækniástoðarverkefni sem unnin eru í löndum sem verða fyrir áhrifum af völdum ákvæða reglugerðar (EB) nr. 2111/2005. Hún hefur verið upplýst um beiðnir um frekari tækniástoð og samvinnu til að auka færni yfirvalda á sviði almenningsflugs, með tilliti til stjórnsýslu og tækni, í því skyni að ráða bót á því þegar ekki hefur verið farið að gildandi, alþjóðlegum stöðlum.
- 7) Flugöryggisnefndin hefur einnig verið upplýst um aðgerðir til framfylgdar sem Flugöryggisstofnun Evrópu og aðildarríkin hafa gripið til í því skyni að tryggja áframhaldandi lofthæfi og viðhald loftfara sem skráð eru í Evrópubandalaginu og starfrækt eru af flugrekendum sem hafa fengið vottun yfirvalda á sviði almenningsflugs í þriðju löndum.
- 8) Því ber að breyta reglugerð (EB) nr. 474/2006 til samræmis við það.

Flugrekendur í Bandalaginu

- 9) Sum aðildarríki hafa gert tilteknar ráðstafanir til að framfylgja lögum í kjölfar upplýsinga sem fengust úr skoðun á hlaði í tengslum við öryggisskoðun erlendra loftfara (SAFA) sem fór fram á loftförum tiltekinna flugrekenda í Bandalaginu, sem og skoðun og úttekt á sérstökum svæðum sem flugmálafyrirvöld í hverju ríki fyrir sig framkvæmdu. Þau tilkynntu framkvæmdastjórninni og flugöryggisnefndinni um þessar ráðstafanir: lögbær yfirvöld í Litháen hafa afturkallað flugrekandaskirteini (AOC) flugrekandans FLYLAL Lithuanian Airlines og lögbær yfirvöld á Spáni hafa hafið málsmeðferð til að fella flugrekandaskirteini flugrekandans Euro Continental tímabundið úr gildi 30. október 2009.

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtið. ESB L 312, 27.11.2009, bls. 16. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 33/2010 frá 12. mars 2010 um breytingu á XIII. viðauka (Flutningastarfsemi) við EES-samninginn, sjá EES-viðbætur við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins nr. 30, 10.6.2010, bls. 35.

⁽¹⁾ Stjtið. ESB L 344, 27.12.2005, bls. 15.

⁽²⁾ Stjtið. ESB L 84, 23.3.2006, bls. 14.

⁽³⁾ Stjtið. EB L 373, 31.12.1991, bls. 4.

Flugrekandinn Albanian Airlines MAK

- 10) Færðar hafa verið sönnur á verulega annmarka í öryggismálum af hálfu flugrekandans Albanian Airlines MAK sem hefur fengið vottun í Albaníu. Þessir annmarkar komu í ljós við skoðun á hlaði sem Frakkland, Þýskaland, Ítalía og önnur ríki, sem eiga aðild að Evrópusambandi flugmálastjórna (ECAC), sáu um samkvæmt áætlun um öryggisskoðun erlendra loftfara (SAFA-áætluninni) ⁽¹⁾. Þessir annmarkar varða aðallega loftför af tegundinni MD82.
- 11) Flugrekandinn Albanian Airlines MAK svaraði fyrirspurn flugmálayfirvalda í Frakklandi, Þýskalandi og Ítalíu á viðunandi hátt og fyrir tilsett tímamörk varðandi þær aðgerðir til úrbóta sem gripið hefur verið til í því skyni að ráða bót á þessum annmörkum í öryggismálum.
- 12) Lögbær yfirvöld í Albaníu (Flugmálastjórn Albaníu (DGCA)) staðfestu hins vegar að annmarkarnir, sem komu í ljós við öryggisskoðun erlendra loftfara, bentu í raun til kerfislegra annmarka í starfrækslu og gæðakerfi flugrekandans Albanian Airlines MAK. Flugmálastjórn Albaníu framkvæmdi ítarlega rannsókn á því hvort flugrekandinn uppfyllti gildandi öryggisstaðla og í kjölfarið ákvað hún að takmarka starfrækslu hans og krefjast skipulagsbreytinga hjá honum. Nánar tiltekið upplýsti Flugmálastjórn Albaníu flugöryggisnefndina um að fækkað hefði verið í flotanum úr þremur loftförum í tvö og að 1. október 2009 hafi loftfar af tegundinni MD-82 með skrásetningarkerfið ZA-ASA verið fellt brott úr flugrekandaskírteini flugrekandans Albanian Airlines og afskráð hinn 1. október 2009. Hinn 23. október takmarkaði Flugmálastjórn Albaníu starfrækslu flugrekandans við það umfang og þá áfangastaði sem voru fyrir hendi þann dag og krafðist þess að flugrekandinn gerði breytingar á stjórnun sinni sem tækju umsvifalaust gildi og að gæðastjórnunarkerfi og öryggisstjórnunarkerfi flugrekandans yrðu styrkt.
- 13) Hinn 11. nóvember kom Flugmálastjórn Albaníu á framfæri athugasemdum við flugöryggisnefndina sem staðfesti að þessar aðgerðir til úrbóta hefðu verið framkvæmdar og teldust ráða bót, með skilvirkum hætti, á þeim öryggisannmörkum sem í ljós hefðu komið.
- 14) Lögbær yfirvöld í Albaníu hafa sýnt fram á að þau hafi gripið til ráðstafana til að tryggja öryggiseftirlit með flugrekandanum Albanian Airlines MAK.
- 15) Lögbær yfirvöld í Albaníu eru hvött til að hraða framkvæmd aðgerðaráætlunarinnar, sem um getur í 32. forsendu í reglugerð (EB) nr. 787/2007 ⁽²⁾, og minnt á skuldbindingu sína, sem um getur í 33. forsendu í sömu reglugerð, um að gefa ekki út fleiri flugrekandaskírteini þar til endurskipulagningaráætluninni hefur verið hrint í framkvæmd með fullnægjandi hætti. Í ljósi þessa er Albanía hvött til að hraða uppbyggingu færni innan Flugmálastjórnar Albaníu til að tryggja að áframhaldandi

eftirlit með flugrekendum, sem hafa fengið vottun í Albaníu, fari fram með sjálfbærum hætti og í samræmi við gildandi öryggisstaðla.

- 16) Flugöryggisstofnun Evrópu mun annast eftirlit með stöðlun í Albaníu snemma árs 2010 til að fylgjast með framkvæmd gildandi öryggiskrafna af hálfu lögbærra yfirvalda og fyrirtækja sem sæta eftirliti þeirra.

Flugrekandinn Egypt Air

- 17) Í samræmi við reglugerð (EB) nr. 619/2009 ⁽³⁾ og í kjölfar þess að áætlunin um aðgerðir til úrbóta var lögð fram í júní 2009, hafa lögbær yfirvöld í Egyptalandi lagt fram fjórar skýrslur fyrir mánuðina júlí, ágúst, september og október 2009 til að sýna stöðuna á framkvæmd áætlunarinnar eins og hún hefur verið staðfest af hálfu þessara yfirvalda. Auk þessara skýrslna, þar sem áherslan var á skoðanir á hlaði á loftförum flugrekandans Egypt Air, var þess krafist að lögbær yfirvöld í Egyptalandi legðu fram úttektarskýrslur um viðhald, áframhaldandi lofthæfi og flugrekstur í tengslum við þennan flugrekanda. Hinn 10. nóvember sendu yfirvöld í Egyptalandi skýrsluna um grunnskoðun á flugrekandanum Egypt Air sem fór fram í október 2009 og leiddi til þess að flugrekandaskírteini flugrekandans var endurnýjað. Úttektarskýrslur um áframhaldandi lofthæfi, flugrekstur og rekstur á jörðu niðri voru ekki sendar. Skjölin, sem voru lögð fram, sýna að jafnvel þótt flugrekandinn hafi náð verulegum árangri væri vænst frekari úrbóta á sviði viðhalds og tæknimála ásamt starfrækslu.
- 18) Lögbær yfirvöld í Egyptalandi hafa einnig skuldbundið sig til að veita upplýsingar um það hvort ráðin hafi verið bót, með viðunandi hætti, á frávikumum sem áður höfðu komið í ljós við skoðun á hlaði á loftförum flugrekandans Egypt Air árin 2008 og 2009. Í því skyni fjölluðu þau um viðkomandi bréfastípti við tiltekin aðildarríki þar sem loftför flugrekandans Egypt Air höfðu sætt skoðunum á hlaði á tímabilinu 1. janúar 2008 til 30. september 2009. Vinnan við að ráða bót á þessum frávikum stendur enn yfir og skal hún háð reglulegu eftirliti.
- 19) Flugöryggisnefndin viðurkennir þá viðleitni sem flugrekandinn hefur sýnt til að ljúka þeim aðgerðum sem eru nauðsynlegar til að ráða bót á öryggisástandi sínu ásamt miklum samstarfsvilja sem bæði flugrekandinn og lögbær yfirvöld í Egyptalandi hafa sýnt. Sökum þess hversu umfangsmikil og víðtæk áætlunin um aðgerðir til úrbóta er og nauðsynjar þess að veita sjálfbærar lausnir á þeim annmörkum í öryggismálum sem áður hafa komið í ljós er þess hins vegar krafist að lögbær yfirvöld í Egyptalandi haldi áfram að senda mánaðarlegar skýrslur um staðfestingu á framkvæmd áætlunarinnar og ráðstafanir sem gerðar hafa verið til að ráða bót á frávikumum sem komu í ljós við öryggisskoðun erlendra loftfara auk hvers konar annarra skýrslna um úttektir sem þau gera á flugrekandanum Egypt Air.

⁽¹⁾ DGAC/F-2009-541, -798, LBA/D-2008-805, LBA/D-2009-8, -921, ENAC-IT-2008-602, -750, -648, ENAC-IT-2009-126, -198, -359, -374, -451, -597, -686, -730, DGCATR-2008-519, -347, DGCATR-2009-445, -559.

⁽²⁾ Stjótd. ESB L 175, 5.7.2007, bls. 12.

⁽³⁾ Stjótd. ESB L 182, 15.7.2009, bls. 4.

20) Þegar áætluninni um aðgerðir til úrbóta er lokið skulu lögbær yfirvöld í Egyptalandi framkvæma lokaúttekt og senda framkvæmdastjórninni niðurstöðurnar ásamt hvers konar tilmælum. Framkvæmdastjórnin áskilur sér rétt til að sannprófa hvort flugrekandinn hafi framkvæmt aðgerðir til úrbóta með því að senda aðila af hálfu Flugöryggisstofnunar Evrópu í heimsókn með aðstoð aðildarríkjanna. Á meðan skulu aðildarríkin halda áfram að tryggja að skoðunum verði fjölgað hjá flugrekandanum Egypt Air til að skapa grundvöll fyrir endurmat þessa máls á næsta fundi flugöryggisnefndarinnar.

Flugrekandinn Yemenia Yemen Airways

21) Samkvæmt reglugerðum (EB) nr. 715/2008 og 1131/2008⁽¹⁾, héldu aðildarríkin áfram að sannprófa hvort flugrekandinn Yemenia uppfyllti viðeigandi öryggisstaðla á skilvirkan hátt með reglulegum skoðunum á hlaði á loftförum hans sem lentu á flugvöllum í Bandalaginu. Árið 2009 tilkynntu Frakkland, Þýskaland, Ítalía og Breska konungsríkið um slíkar skoðanir. Framkvæmdastjórnin fékk í hendur gögn sem sýndu fram á að flugrekandinn brást við á viðeigandi hátt og fyrir tilsett tímamörk til að ráða bót á þeim frávikum sem komu í ljós við þessar skoðanir.

22) Í kjölfar samþykktar reglugerðar (EB) nr. 619/2009 bárust framkvæmdastjórninni viðbótarupplýsingar frá lögbærum yfirvöldum í Jemen sem og frá flugrekandanum Yemenia Yemen Airways um framkvæmd áætlunarinnar um aðgerðir til úrbóta á sviði viðhalds og rekstrar.

23) Lögbær yfirvöld í Jemen tilkynntu framkvæmdastjórninni um sannprófun sem þau framkvæmdu á viðhaldsaðstöðu flugrekandans Yemenia eftir að samþykki hans fyrir viðhaldsfyrirtæki, EASA.145.0177, hafði verið fellt tímabundið úr gildi með það fyrir augum að meta hvort flugrekandinn Yemenia uppfylli jemenska staðalinn YCAR-145. Lögbær yfirvöld í Jemen framsendu endurskoðaða áætlun um aðgerðir til úrbóta frá flugrekandanum Yemenia, dagsetta 15. september 2009, í kjölfar úttektar yfirvalds á sviði almenningssflugs og veðurfræði (CAMA) á viðhaldsfyrirtæki flugrekandans Yemenia í samræmi við kröfur í hverju ríki fyrir sig (YCAR-145) ásamt eftirfylgniúttekt af hálfu yfirvalds á sviði almenningssflugs og veðurfræði, dagsettri 20. september 2009. Í báðum skjölunum kom fram að ráðin hefði verið bót á öllum frávikum. Á fundi flugöryggisnefndarinnar, hinn 10. nóvember 2009, lagði yfirvald á sviði almenningssflugs og veðurfræði auk þess fram einstök fylgiskjöl sem sýndu fram á að ráðin hefði verið bót á frávikum.

24) Enn fremur var flugöryggisnefndinni tilkynnt, á þessu stigi, um jákvætt mat af hálfu Flugöryggisstofnunar

Evrópu og lögbærra yfirvalda í Frakklandi um framkvæmd flugrekandans Yemenia á aðgerðum til úrbóta til að endurheimta evrópska viðhaldssamþykkið sitt.

25) Framkvæmdastjórnin hefur viðurkennt þá viðleitni sem flugrekandinn Yemenia hefur sýnt til að ráða bót á þeim annmörkum í öryggismálum sem komið hafa í ljós í hinum ýmsu úttektum. Framkvæmdastjórnin hefur einnig veitt því athygli að flugrekandinn Yemenia hefur lokið áætlun um aðgerðir til úrbóta á sviði viðhalds eins og tilkynnt var um í mati sem yfirvald á sviði almenningssflugs og veðurfræði annaðist á þessu sviði. Flugöryggisstofnun Evrópu og aðildarríkin munu skipuleggja vettvangsheimsókn til Jemen, eins fljótt og auðið er, til að sannprófa öryggisástand flugrekandans Yemenia í því skyni að meta hvort hann uppfylli í reynd alþjóðlega öryggisstaðla og til að meta getu yfirvalds á sviði almenningssflugs og veðurfræði til að tryggja eftirlit með öryggi alls almenningssflugs í Jemen.

26) Aðildarríkin munu sannprófa á kerfisbundinn hátt hvort flugrekandinn Yemenia uppfylli viðeigandi öryggisstaðla á skilvirkan hátt með því að hafa skoðun loftfars þessa flugrekanda á hlaði í forgangi samkvæmt reglugerð (EB) nr. 351/2008. Flugöryggisnefndin mun endurskoða þetta tilvik á næsta fundi sínum.

Flugrekendur frá Austur-Kongó (alþýðulýðveldinu)

27) Austur-Kongó (alþýðulýðveldið) upplýsti framkvæmdastjórnina um að flugrekstrarleyfi eftirfarandi flugrekenda hefði verið afturkallað: Virunga Air Charter, Air Navette, Air Beni, Air Boyoma, Butembo Airlines, Sun Air services, Rwakabika Bushi Express, Aigle Aviation, Kivu Air, Comair, Free Airlines, Great Lake Business Company, Air Infini, Bel Glob Airlines, Safari Logistics, Tembo Air Services, Katanga Airways, Cargo Bull, Africa One, Malila Airlift, Transport Aérien Congolais (TRACO), El Sam Airlift, Thom's Airways, Piva Airlines, Espace Aviation Service. Þessir flugrekendur hættu starfsemi sinni 30. júlí 2009.

28) Enn fremur tilkynntu lögbær yfirvöld í Austur-Kongó (alþýðulýðveldinu) um afturköllun flugrekstrarleyfa flugrekenda sem framkvæmdastjórnin hafði ekki áður verið tilkynnt um að hefðu flugrekstrarleyfi: Air Fox, Trans Kasai Air, Wetrafa, Adala Airways, Executive Aviation, Flight Express, Katana Airways, Showa Air Cargo, Gloria Airways, Soft Trans Air, Lomami Aviation, Pegasus Aviation, African Trading and Transport, Brooks Trading. Þessir flugrekendur hættu starfsemi sinni 30. júlí 2009.

29) Í ljósi þess sem að framan greinir, á grundvelli sameiginlegu viðmiðananna, er það metið svo að fyrrnefndir flugrekendur, sem hafa fengið flugrekstrarleyfi í Austur-Kongó (alþýðulýðveldinu), skulu felldir brott úr viðauka A.

⁽¹⁾ Stjótið. ESB L 197, 25.7.2008, bls. 39 og Stjótið. ESB L 306, 15.11.2008, bls. 49.

Flugrekendur frá Djíbútí

- 30) Færðar hafa verið sönnur á vangetu yfirvalda, sem bera ábyrgð á eftirliti með flugrekendum, sem hafa fengið flugrekstrarleyfi í Djíbútí, til að ráða bót á annmörkum í öryggismálum eins og sýnt er fram á með úttekt í Djíbútí, sem var framkvæmd af hálfu Alþjóðaflugmálastofnunarinnar (ICAO) í mars 2008 innan ramma úttektaráætlunarinnar í tengslum við alþjóðlegt eftirlit með öryggismálum (USOAP). Í þessari úttekt var greint frá fjölmörgum, verulegum annmörkum að því er varðar getu flugmálafyrivalda í Djíbútí til að bera ábyrgð á eftirliti með flugöryggi. Þegar úttekt Alþjóðaflugmálastofnunarinnar í tengslum við alþjóðlegt eftirlit með öryggismálum lauk höfðu yfir 96% af stöðlum Alþjóðaflugmálastofnunarinnar ekki enn komið til framkvæmda.
- 31) Færðar hafa verið sönnur á vangetu lögbærra yfirvalda í Djíbútí til að ráða bót á frávíkunum sem Alþjóðaflugmálastofnunin uppgötvaði, eins og skýrist af þeirri staðreynd að Alþjóðaflugmálastofnunin álitur í lokaskýrslu sinni frá febrúar 2009 að verulega stór hluti þeirra aðgerða til úrbóta, sem hafa verið lagðar til eða framkvæmdar af hálfu þessara yfirvalda, ráði í raun ekki bót á þeim annmörkum sem í ljós komu. Alþjóðaflugmálastofnunin taldi einkum að á sviði starfrækslu loftfara væru meira en tveir þriðju þeirra aðgerða, sem yfirvöld í Djíbútí lögðu til, ekki að öllu leyti viðunandi.
- 32) Auk þess kom Alþjóðaflugmálastofnunin á framfæri við öll ríki, sem eru aðilar að Chicago-samningnum, alvarlegum áhyggjum sínum af öryggisvandamálum til að vekja athygli á því að Djíbútí hefði hvorki komið á áreiðanlegu kerfi til eftirlits með flugrekendum, sem lögbær yfirvöld í Djíbútí hafa veitt flugrekandaskírteini, né gripið til viðunandi aðgerðaáætlunar til að ráða bót á ástandinu.
- 33) Með hliðsjón af framangreindu hóf framkvæmdastjórnin samráð við lögbær yfirvöld í Djíbútí, lét í ljós þungar áhyggjur sínar af rekstraröryggi flugrekenda, sem hafa fengið flugrekstrarleyfi í þessu ríki, og óskaði skýringa á þeim aðgerðum sem lögbær yfirvöld í Djíbútí hafa gripið til í því skyni að bregðast við þeim frávíkum sem Alþjóðaflugmálastofnunin vakti máls á og athugasemdum varðandi það hvort aðgerðirnar til úrbóta séu ásættanlegar.
- 34) Lögbær yfirvöld í Djíbútí (DACM) upplýstu framkvæmdastjórnina um að framkvæmd aðgerðaáætlunarinnar, sem ætlað er að ráða bót á þeim frávíkum sem Alþjóðaflugmálastofnunin vakti máls á, hefði tafist og að litíð væri svo á að einungis hefði verið ráðin bót á takmörkuðum fjölda frávíka. Lögbær yfirvöld í Djíbútí veittu hvorki upplýsingar um aðgerðir, sem gripið hefði verið til, né lögðu fram sönnun þess efnis að ráðin hefði verið bót á viðkomandi frávíkum með fullnægjandi hætti. Lögbær yfirvöld í Djíbútí brugðust ekki við athugasemdum Alþjóðaflugmálastofnunarinnar varðandi mikilvægi þess að ráða bót á frávíkum vegna 34 aðgerða sem Alþjóðaflugmálastofnunin taldi ófullnægjandi.
- 35) Lögbær yfirvöld í Djíbútí staðfestu að tvö banaslys hefðu átt sér stað 2002 og 2007 þar sem loftfar af tegundinni
- Let 410 og loftfar af tegundinni Antonov 26 komu við sögu. Hins vegar veittu þau hvorki upplýsingar um flugslysarannsóknirnar né aðgerðirnar sem þau gripu til í því skyni að grafast fyrir um orsakir þessara slysa.
- 36) Lögbær yfirvöld í Djíbútí upplýstu framkvæmdastjórnina um að þau hefðu fellt úr gildi flugrekandaskírteini flugrekandans Djibouti Airlines hinn 30. júlí 2009, og að flugrekandinn hefði hætt starfsemi sinni þann dag. Þau upplýstu einnig að þau hefðu fellt úr gildi flugrekandaskírteini Daallo Airlines hinn 15. september. Flugrekandinn Daallo Airlines heldur hins vegar áfram að hafa flugrekstrarleyfi og notar loftför af tegundinni DC9, sem skráð eru á Kómoréyjum, loftför af tegundinni Antonov 24, sem skráð eru í Armeníu, og loftför af tegundinni Ilyushin 18 sem skráð eru í Kasakstan. Ekki voru veittar upplýsingar um hverjir væru raunverulegir flugrekendur þessara loftfara. Lögbær yfirvöld í Djíbútí hafa ekki sýnt fram á að þau séu í aðstöðu til að sinna á skilvirkan hátt skyldum sínum varðandi öryggiseftirlit með flugrekendum sem hafa fengið vottun í Djíbútí.
- 37) Í ljósi þessa, á grundvelli hinna sameiginlegu viðmiðana, er það því metið svo að allir flugrekendur sem hafa fengið vottun í Djíbútí skuli skráðir í viðauka A.

Flugrekendur frá Vestur-Kongó

- 38) Í nóvember 2008 framkvæmdi Alþjóðaflugmálastofnunin úttekt í Vestur-Kongó samkvæmt úttektaráætluninni í tengslum við alþjóðlegt eftirlit með öryggismálum. Eftirfarandi frávík hafði í för með sér alvarlegar áhyggjur af öryggisvandamálum: „*Flugmálafyrvöld í Vestur-Kongó ((ANAC) National Civil Aviation Agency) hafa gefið út tiltekinn fjölda flugrekandaskírteina án þess að hafa komið á og tekið í notkun ferli fyrir vottun flugrekenda og stöðugt eftirlit með þeim. Þar af leiðandi hafa þessi flugrekandaskírteini verið gefin út án þess að flugmálafyrvöld í Vestur-Kongó hafi tryggt að flugrekendurnir uppfylli staðlana í 6. viðauka Chicago-samningsins eða ákvæðin í skjali Alþjóðaflugmálastofnunarinnar nr. 8335. Auk þess starfa sumir flugrekendur með bráðabirgðaflugrekstrarleyfi og án flugrekandaskírteinis*“. Þessar alvarlegu áhyggjur af öryggisvandamálum eru enn við lýði.
- 39) Við úttekt Alþjóðaflugmálastofnunarinnar komu í ljós 63 frávík sem sýndu að alþjóðlegir öryggisstaðlar hefðu ekki verið innleiddir með skilvirkum hætti. Af þessum sökum lagði Vestur-Kongó fram áætlun um aðgerðir til úrbóta. Meira en þriðjungur fyrirhugaðra aðgerða til úrbóta var ekki samþykktur af hálfu Alþjóðaflugmálastofnunarinnar.
- 40) Hinn 26. ágúst 2009 lenti vöru loftfar, sem starfrækt er af flugrekandanum Aero Fret Business, sem hefur fengið vottun í Vestur-Kongó, í slysi nálægt flugvælinum í Brazzaville þar sem allir farþegarnir sex létust. Þar sem atvikið átti sér stað í Vestur-Kongó ber það ríki ábyrgð á öryggisrannsókninni sem verður að fara fram samkvæmt ákvæðum 13. viðauka við Chicago-samninginn í því skyni að greina orsök slyssins og koma í veg fyrir að það endurtaki sig. Í úttekt Alþjóðaflugmálastofnunarinnar komu einnig í ljós ellefu annmarkar á sviði slysarannsóknna í Vestur-Kongó og sex af þeim aðgerðum til úrbóta sem lagðar voru til töldust ófullnægjandi.

- 41) Lögbær yfirvöld í Vestur-Kongó upplýstu framkvæmdastjórnina á tveimur fundum, sem haldnir voru í Brussel, um að þau hygðust hefja endurvottun á þremur flugrekendum með aðstoð sérfræðinga Alþjóðaflugmálastofnunarinnar. Þessi yfirvöld sendu einnig ákvarðanir sínar, dagsettar 15. október 2009, þar sem flugrekendum Aero-Service, Equafight Services, Société Nouvelle Air Congo og Trans Air Congo var veitt flugrekandaskírteini í eitt ár. Sama dag upplýstu lögbær yfirvöld í Vestur-Kongó flugrekendurna Aero Fret Business, Canadian Airways, Congo Airways (WAC), Emeraude, Equajet, Heli-Union Congo, Mani Air Fret, Mistral Aviation og Protocole Aviation um að flugrekandaskírteini þeirra hefðu verið afturkölluð á meðan athugun á nauðsynlegum skjölum til að fá nýtt flugrekandaskírteini færi fram. Auk þess hafa flugrekandaskírteini eftirfarandi flugrekenda verið afturkölluð: Air Cargo International, BIP Congo, Brazza Airways, Clesh Aviation, Finalair, Heavy Lift Congo, Ligne Aérienne Colombe, Locair Craft, Maouene, Natalco Airlines og United Express Service. Hins vegar sýndu þessi yfirvöld hvorki fram á að vottunarferlið, sem viðhaft var við útgáfu hvers konar flugrekandaskírteina, uppfylli viðkomandi staðla Alþjóðaflugmálastofnunarinnar né að eftirlitið með þeim flugrekendum sem þau hafa veitt flugrekandaskírteini fari fram í samræmi við þessa staðla.
- 42) Lögbær yfirvöld í Vestur-Kongó hafa sent skriflegar greinargerðir til flugöryggisnefndarinnar varðandi ráðstafanir, sem gerðar hafa verið til að ráða bót á þeim alvarlegu öryggisvandamálum sem Alþjóðaflugmálastofnunin vakti máls á sem og aðrar vanefndir sem tilgreindar voru í úttektarskýrslu Alþjóðaflugmálastofnunarinnar samkvæmt úttektaráætluninni í tengslum við alþjóðlegt eftirlit með öryggismálum. Framkvæmdastjórnin tekur tillit til allra ráðstafana sem lögbær yfirvöld í Vestur-Kongó hafa skuldbundið sig til að gera hingað til og hvetur þau til að auka viðleitni sína til að hrinda í framkvæmd aðgerðum til úrbóta með sjálfbærum hætti. Framkvæmdastjórnin mun, í samvinnu við Alþjóðaflugmálastofnunina, fylgjast náið með hvers konar þróun í almenningsflugi í Vestur-Kongó og er reiðubúin til að veita tækniaðstoð með það fyrir augum að auka stjórnsýslulega og tæknilega getu yfirvaldsins sem ber ábyrgð á eftirliti í þessu landi.
- 43) Hins vegar hafa lögbær yfirvöld í Vestur-Kongó ekki sýnt fram á fullnægjandi getu til að hrinda viðkomandi öryggisstöðlum í framkvæmd. Í ljósi þess sem að framan greinir og þar til sjálfbær lausn er fundin á því þegar alþjóðlegum stöðlum er ekki fylgt, þ.m.t. alvarleg öryggisvandamál, og á grundvelli sameiginlegru viðmiðananna er það metið svo að allir flugrekendur, sem hafa fengið vottun í Vestur-Kongó, skuli settir í flugrekstrarbann og skráðir í viðauka A.
- Flugrekendur frá Saó Tóme og Prinsípe**
- 44) Færðar hafa verið sönnur á verulega anmarka í öryggismálum hjá flugrekandanum Executive Jet Services sem hefur fengið vottun í Saó Tóme og Prinsípe. Þessir anmarkar komu í ljós við skoðun á hlaði sem Belgía og Frakkland sáu um samkvæmt SAFA-áætluninni⁽¹⁾. Flugrekandinn Executive Jet Services hefur ekki brugðist við þessum athugasemdum
- á viðunandi hátt og hefur ekki tekist að sýna fram á að ráðin hafi verið bót á þessum anmörkum með sjálfbærum hætti.
- 45) Færðar hafa verið sönnur á verulega anmarka í öryggismálum hjá flugrekandanum STP Airways sem hefur fengið vottun í Saó Tóme og Prinsípe. Þessir anmarkar komu í ljós við skoðun á hlaði sem Frakkland og Breska konungsríkið sáu um samkvæmt SAFA-áætluninni⁽²⁾. Flugrekandinn STP Airways hefur þó svarað á viðunandi hátt og fyrir tilsett tímamörk fyrirspurn franskra flugmálayfirvalda varðandi þá þætti í rekstri sem tengjast öryggismálum.
- 46) Sannanir eru fyrir því að sumir flugrekendur, sem eru sem stendur í flugrekstrarbanni í Evrópubandalaginu, hafi flutt hluta starfsemi sinnar til Saó Tóme og Prinsípe.
- 47) Nánar tiltekið hafa verið færðar sönnur á að flugrekandinn Hewa Bora Airways, sem hefur fengið vottun í Austur-Kongó (alþýðulýðveldinu) og er, sem stendur, í flugrekstrarbanni í Bandalaginu, haldi áfram að nota, samkvæmt endurleigusamningi, loftfar af tegundinni Boeing 767 með raðnúmerið 23178 sem var afskráð í Austur-Kongó (alþýðulýðveldinu) og skráð í Saó Tóme og Prinsípe með skrásetningarmarkið S9-TOP⁽³⁾.
- 48) Enn fremur notar flugrekandinn Africa's Connection loftfar af tegundinni Dornier 228 með raðnúmerið 8068, skráð í Saó Tóme og Prinsípe með skrásetningarmarkið S9-RAS, en það er loftfar sem áður var skráð í Gabon og starfrækt af flugrekandanum SCD Aviation sem hefur fengið vottun í Gabon og er sem stendur í flugrekstrarbanni í Bandalaginu.
- 49) Auk þess hafa verið færðar sönnur á að flugrekandinn British Gulf International, sem hefur fengið vottun í Saó Tóme, sé sami British Gulf International flugrekandinn sem áður hafði fengið vottun í Kirgisistan og settur í flugrekstrarbann í október 2006⁽⁴⁾. Flugrekandinn British Gulf International heldur einnig áfram að nota loftfar af tegundinni Antonov 12 með raðnúmerið 401901. Eitt loftfar af þessari tegund, sem starfrækt er af flugrekandanum, lenti í slysi í Al Habniaya (í Írak) 13. nóvember 2008 sem varð til þess að loftfarið gjöreyðilagðist og sex létu lífið.
- 50) Framkvæmdastjórnin hóf samráð við lögbær yfirvöld í Saó Tóme og Prinsípe, með hliðsjón af framangreindu ástandi, þar sem hún lét í ljós þungar áhyggjur af rekstraröryggi flugrekendanna Executive Jet Services og STP Airways sem og flutningi í skrá Saó Tóme á loftfari sem notað er af flugrekanda sem er, sem stendur, í flugrekstrarbanni í Bandalaginu og biður um skýringar á þeim aðgerðum sem lögbær yfirvöld hafa gripið til í því skyni að bregðast við þessum áhyggjum.

(1) CAA-UK-2009-126, DGAC/F-2009-137, DGAC/F-2009-257, DGAC/F-2009-779, DGAC/F-2009-1776.

(2) BCAA-2009-122, DGAC/F-2009-2112, DGAC/F-2009-2113.

(3) Stjtið. ESB L 283, 14.10.2006, bls. 28.

(4) BCAA-2009-122, DGAC/F-2009-2112, DGAC/F-2009-2113.

- 51) Lögbær yfirvöld í Saó Tóme (INAC) upplýstu framkvæmdastjórnina um að við endurvottun flugrekandans Executive Jet Services hefðu þau ákveðið, 26. október 2009, að stöðva tímabundið starfrækslu loftfars af tegundinni Boeing 767 með raðnúmerið 23178 og skrásetningarkerkið S9-TOP sem starfrækt er af þessum flugrekanda.
- 52) Flugrekandinn Executive Jet Services óskaði eftir því að koma á framfæri athugasemdum við flugöryggisnefndina og gaf skýrslu um þær aðgerðir sem hann hefur skuldbundið sig til að grípa til í því skyni að ráða bót á þeim annmörkum sem komu í ljós við SAFA-áætlunina.
- 53) Lögbær yfirvöld í Saó Tóme upplýstu framkvæmdastjórnina um að við endurvottun flugrekandans STP Airways hefðu þau ákveðið, 26. október, að stöðva tímabundið starfrækslu tveggja loftfara af tegundinni Boeing 767 með raðnúmerin 25411 (skrásetningarkerkið óþekkt) og 26208 (skrásetningarkerkið S9-DBY), sem voru afskráð í kjölfarið. Lögbær yfirvöld í Saó Tóme tilkyntu að jafnvel þótt flugrekandinn STP Airways væri með gilt flugrekandaskírteini væru, sem stendur, engin loftför skráð í það skírteini.
- 54) Flugrekandinn STP Airways óskaði eftir því að koma á framfæri athugasemdum við flugöryggisnefndina og gaf skýrslu um þær aðgerðir sem hann hefur skuldbundið sig til að grípa til í því skyni að ráða bót á þeim annmörkum sem komu í ljós við SAFA-áætlunina. Hann staðfesti að ekkert loftfar væri starfrækt lengur og hann hyggðist óska eftir því að flugrekandaskírteini hans yrði felld tímabundið úr gildi.
- 55) Lögbær yfirvöld í Saó Tóme upplýstu að þau hefðu gefið út 13 flugrekandaskírteini en þrjú þeirra hefðu verið felld tímabundið úr gildi eða afturkölluð. Hins vegar lögðu lögbær yfirvöld í Saó Tóme ekki fram sönnun þess efnis að þau hefðu felld tímabundið úr gildi eða afturkallað flugrekandaskírteini flugrekandanna Sky Wind, Styron Trading og Jet Line.
- 56) Gögnin, sem lögbær yfirvöld í Saó Tóme lögðu fram, sýndu að aðalstarfsstöð meira en helmingis flugrekandanna, sem voru handhafar gilda flugrekandaskírteina, sem þessi yfirvöld höfðu gefið út, væri utan Saó Tóme og Prinsípe. Það eru einkum flugrekendurnir British Gulf International Company Ltd, Global Aviation Operation, Goliaf Air, Transafrik International Ltd, Transcargo og Transliz Aviation sem hafa ekki aðalstarfsstöðvar sínar í Saó Tóme eins og sést á svari þeirra við fyrirsönnun framkvæmdastjórnarinnar sem og heimilisföngunum sem tilgreind eru í flugrekandaskírteinum þeirra.
- 57) Lögbær yfirvöld í Saó Tóme sýndu ekki fram á að þau ræktu skyldur sínar varðandi öryggiseftirlit með flugrekendunum, sem hafa fengið vottun í Saó Tóme og Prinsípe, í samræmi við alþjóðlegar öryggiskröfur þar sem verulegur hluti þessara flugrekenda stundi enga starfrækslu í Saó Tóme að staðaldri og lögbær yfirvöld í Saó Tóme tilgreindu að þau reiddu sig að hluta til á eftirlit lögbærra yfirvalda í ríkjunum þar sem starfrækslan færi í raun fram. Lögbær yfirvöld í Saó Tóme gátu hins vegar ekki lagt fram viðunandi samninga við þessi yfirvöld.
- 58) Auk þess leiddi greining á flugrekandaskírteini, sem lögbær yfirvöld í Saó Tóme og Prinsípe gáfu út, í ljós verulegt ósamræmi, með tilliti til samþykkis á áframhaldandi lofthæfi loftfaranna, sem eru starfrækt, samþykkis á flutningi á hættulegum varningi og heimildar til flugs í lélegu skyggni sem ekki var unnt að skýra meðan á samráðinu stóð.
- 59) Sannanir eru fyrir mikilli slysatíðni meðal flugrekenda sem hafa fengið vottun í Saó Tóme og Prinsípe. Lögbær yfirvöld í Saó Tóme staðfestu að fjögur banaslys hefðu orðið með loftförum af tegundunum Antonov 12, Ilyushin 76 og DHC 6 sem starfrækt eru af flugrekendum sem eru skráðir í Saó Tóme og Prinsípe. Til að bregðast við þessu ástandi tilgreindu lögbær yfirvöld í Saó Tóme að þau hefðu ákveðið, 21. febrúar 2009, að stöðva tímabundið hvers konar starfrækslu loftfara af tegundinni Antonov 12 sem skráð eru í Saó Tóme og Prinsípe. Lögbær yfirvöld í Saó Tóme staðfestu að loftför af þessari tegund væru enn starfrækt af flugrekendum British Gulf International, Transliz Aviation og Goliaf Air, sem hafa fengið vottun í Saó Tóme og Prinsípe.
- 60) Færðar hafa verið sönnur á tregðu af hálfu lögbærra yfirvalda í Saó Tóme og Prinsípe til að sýna fram á að alþjóðlegir öryggisstaðlar séu uppfylltir, eins og skýrist af þeirri staðreynd að Saó Tóme og Prinsípe hafa stöðugt frestað úttekt af hálfu Alþjóðaflugmálastofnunarinnar innan ramma úttektaráætlunarinnar í tengslum við alþjóðlegt eftirlit með öryggismálum. Úttekt Alþjóðaflugmálastofnunarinnar, sem var á dagskrá í maí 2007 og apríl 2008, gat ekki farið fram á þessum tíma.
- 61) Í ljósi þessa, á grundvelli sameiginlegra viðmiðananna, er það því metið svo að flugrekendur, sem hafa fengið vottun í Saó Tóme og Prinsípe, uppfylli ekki viðeigandi öryggisstaðla og skuli því skráðir í viðauka A.

Flugrekendur frá Úkraínu

Ukraine Cargo Airways

- 62) Lögbær yfirvöld í Úkraínu upplýstu framkvæmdastjórnina, 22. september, um ákvörðun sína nr. 574 frá 17. ágúst 2009 að starfræksla samkvæmt flugrekandaskírteini nr. 145 frá 20. nóvember 2008, sem flugrekandinn Ukraine Cargo Airways hefði undir höndum, yrði hætt frá og með dagsetningu ákvörðunarinnar. Þegar lögbær yfirvöld í Úkraínu komu athugasemdum sínum á framfæri við flugöryggisnefndina, 11. nóvember 2009, staðfestu þau að „flugrekandinn Ukraine Cargo Airways væri ekki meðal skráðra flugrekenda í Úkraínu“.

- 63) Flugrekandinn Ukraine Cargo Airways skal því, á grundvelli sameiginlegu viðmiðananna, felldur brott úr viðauka A.

Volare

- 64) Lögbær yfirvöld í Úkraínu upplýstu framkvæmdastjórnina, 31. júlí 2009, um ákvörðun sína nr. 357, dagsetta 25. maí 2009, um að afturkalla tafarlaust flugrekandaskírteini úkraínska flugrekandans Volare.

- 65) Á grundvelli sameiginlegu viðmiðananna skal flugrekandinn Volare því felldur brott úr viðauka A.

Motor Sich

- 66) Í kjölfar samþykktar á reglugerð nr. 619/2009 heimsótti sérfræðingahópur frá Evrópubandalaginu, undir stjórn Flugöryggisstofnunar Evrópu, úkraínska flugrekandann Motor Sich (MSI), hinn 27. október 2009, til að sannprófa stöðuna á framkvæmd aðgerða til úrbóta og hvort ráðin hefði verið bót á annmörkum í öryggismálum, sem áður höfðu komið í ljós, með skilvirkum hætti með tilliti til þess að það yrði gert á sjálfbæran hátt.

- 67) Í skýrslu hópsins kemur fram að flugrekandinn MSI hafi sýnt fram á að framkvæmd hefði verið greining á frumorsök frávikanna sem komu í ljós við SAFA-skoðanirnar. Svo virðist sem greiningin á frumorsökinni sem og áætlanirnar um aðgerðir til úrbóta, sem af henni leiddu, ráði bót á frávikunum á viðunandi hátt. Í heimsókninni lýsti flugrekandinn MSI því yfir að brugðist hefði verið við öllum frávikum sem athygli hafði verið vakin á við SAFA-skoðun á loftförum hans og ráðin hefði verið bót á þeim, þ.m.t. endurbætt jarðvarakerfi (EGPWS), öryggistyggi í sætum í flugstjórnarklefa, öryggisnet til að skorða farm. Enn fremur var því lýst yfir að útbúin hefðu verið gröf til að reikna út afkastagetu í flugtaki fyrir allar tegundir loftfara og allar flugbrautir í notkun. Þegar hópurinn undir stjórn Flugöryggisstofnunar Evrópu hafði framkvæmt skoðun og/eda farið yfir skjölin fullvissaði hann sig um eftirfarandi: a) ísetningu öryggistygja sem endurbótahlutar í sæti í flugstjórnarklefa í loftförum af tegundunum AN-12, AN-72 og YAK-40; b) ísetningu súrefnisgrímna í flugstjórnarklefa, sem hægt er að setja á sig í skyndingu, í loftfarinu AN-12 (ísetning stóð yfir í loftfarinu UR-11316 á heimsóknartíma hópsins og yfirför hópurinn ísetninguna) c) ísetningu endurbætt jarðvarakerfis í loftför af tegundunum AN-12 og AN-140; d) gröf til að reikna út afkastagetu í flugtaki fyrir allar flugbrautir sem eru í notkun fyrir loftför af tegundunum AN-12 og YAK-40. Þegar lögbær yfirvöld í Úkraínu komu athugasemdum sínum á framfæri við flugöryggisnefndina staðfestu þau að flugrekandinn hefði getu til að nota gæðastjórnunarkerfi og skuldbundu sig til að upplýsa framkvæmdastjórnina um niðurstöður sannprófunar sem færi fram um þetta mál.

- 68) Með tilliti til flugreksturs skoðaði hópurinn, meðan á heimsókninni stóð, einkum lista yfir lágmarksbúnað, flugrekstrarhandbækur, fyrirkomulag varðandi fartíma-mörk, skjöl og verklag um flugrekstrarstjórnun og brottfarir flugs sem og flugmöppur sem hefur verið skilað og útfylltum flugmöppum. Ekki fannst neitt sem var í ósamræmi við staðla Alþjóðaflugmálastofnunarinnar. Í heimsókninni sýndi flugrekandinn MSI hópnunum einnig fram á að greining á skráðum fluggögnum hefði verið framkvæmd fyrir öll flug sem flogin hefðu verið á öllum loftförum í starfrækslu.

- 69) Flugrekandinn óskaði eftir áheyrn hjá flugöryggisnefndinni og kom á framfæri athugasemdum sínum, 11. nóvember 2009, þar sem hann lagði fram skriflegar upplýsingar til stuðnings aðgerðum til úrbóta sem framkvæmdar höfðu verið til að ráða bót á annmörkum í öryggismálum sem áður höfðu komið í ljós.

- 70) Þegar lögbær yfirvöld í Úkraínu og flugrekandinn höfðu komið athugasemdum sínum á framfæri, 11. nóvember 2009, krafðist flugöryggisnefndin þess að flugmálafyrirvöld legðu fram eftirfarandi skjöl í því skyni að geta ákvarðað hvort tilefni væri til að fella flugrekandann Motor Sich brott úr skránni á þessu stigi: a) sannprófunarúttekt á gæðastjórnunarkerfi flugrekandans; b) staðfestingu á því að öll loftför flugrekandans Motor Sich, sem notuð eru í millilandaflugi, væru útbúin í samræmi við staðla Alþjóðaflugmálastofnunarinnar, einkum: i. öryggistyggi í sætum í flugstjórnarklefa í loftförum af tegundinni AN-12, AN-72 og YAK-40; ii. súrefnisgrímur í flugstjórnarklefa sem hægt er að setja á sig í skyndingu í loftfarinu AN-12; iii. endurbætt jarðvarakerfi (EGPWS) í loftförum af tegundunum AN-12 og AN-140; c) staðfestingu á því að gögn um afkastagetu í flugtaki fyrir allar flugbrautir sem flugrekandinn Motor Sich notar fyrir loftför af tegundunum AN-12 og YAK-40 sé að finna í flugrekstrarhandbókinni; d) sönnun þess að ráðin hafi verið bót, með fullnægjandi hætti, á 38 frávikum sem flugmálafyrirvöld Úkraínu vakti máls á árið 2009 við eftirlit með flugrekandanum. Lögbær yfirvöld í Úkraínu lögðu þessar upplýsingar fram 16. nóvember.

- 71) Í kjölfar móttöku upplýsinganna, sem lögbær yfirvöld í Úkraínu óskuðu eftir, var það metið svo, á grundvelli sameiginlegu viðmiðananna, að flugrekandinn Motor Sich skuli felldur brott úr viðauka A.

UMAir

- 72) Í kjölfar samþykktar reglugerðar (EB) nr. 619/2009 heimsótti sérfræðingahópur frá Evrópubandalaginu úkraínska flugrekandann UMAir, hinn 28. október 2009, til að sannprófa framkvæmd aðgerða til úrbóta og hvort ráðin hefði verið bót, með skilvirkum hætti, á annmörkum í öryggismálum, sem áður höfðu komið í ljós, með tilliti til þess að það yrði gert með sjálfbærum hætti.

- 73) Meðan á heimsókninni stóð var hópnun sýnd uppfærð áætlun um aðgerðir til úrbóta þar sem tilgreint var að gæðastjórinn hefði lokið endurskoðun á aðgerðum til úrbóta sem höfðu verið framkvæmdar. Hins vegar sýndi sannprófun á stöðu frávíka, sem hópur sérfræðinga Evrópubandalagsins vakti máls á í heimsókn sinni til þessa flugrekanda, 28. maí 2009, að jafnvel þótt gert hefði verið verulegt átak, frá þeirri heimsókn, til að ráða viðunandi bót á þeim frávikum sem vakin var máls á var litið svo á að ekki væri búið að ráða bót á tilteknum frávikum sem hafa áhrif á flugöryggi (eftirlit með fluggögnum í DC-9 loftförum) og áframhaldandi lofthæfi, viðhald og tæknimál (enn er ekki farið að nota vöktunaráætlun með ástandi hreyfla fyrir DC-9 og MD-80 loftför). Einnig var, með tilliti til flugreksturs, vakið máls á nýju frávíki sökum ósamræmis í samþykktum lista yfir lágmarksbúnað fyrir loftfar af tegundinni DC-9.
- 74) Á fundi flugöryggisnefndarinnar, 11. nóvember 2009, staðhæfði flugrekandinn UMAir að hann hefði óskað eftir því að flugrekandaskírteini hans yrði takmarkað þannig að flug til Bandalagsins með loftförum af tegundinni DC-9 yrðu útilokuð. Hinn 11. nóvember gáfu lögbær yfirvöld í Úkraínu út nýtt flugrekandaskírteini þar sem flug til Evrópusambandsins með þessari tegund loftfars var útilokað.
- 75) Framkvæmdastjórnin hefur veitt athygli þeim úrbótum sem flugrekandinn UMAir hefur gert síðan sérfræðingar frá Evrópubandalaginu heimsóttu hann í maí 2009 ásamt takmörkunum sem settar hafa verið á flugrekandaskírteini flugrekandans. Þar sem flugrekandinn hefur gert verulegt átak til að tryggja öryggi starfrækslunnar í samræmi við alþjóðlega staðla er honum leyfilegt að hefja aftur flug til Bandalagsins með hluta flota síns.
- 76) Á grundvelli sameiginlegu viðmiðananna skal því færa flugrekandann UMAir úr viðauka A í viðauka B og skal honum því leyft að hefja aftur starfrækslu til Bandalagsins með loftfari af tegundinni MD-83 með skrásetningarkerkið UR-CFF.

Heildareftirlit með öryggi flugrekenda frá Úkraínu

- 77) Eins og kveðið er á um í reglugerð (EB) nr. 619/2009 hefur framkvæmdastjórnin haldið áfram að fylgjast náið með framkvæmd ýmissa ráðstafana sem lögbær yfirvöld í Úkraínu lögðu fyrir flugöryggisnefndina 1. júlí 2009. Í því skyni fóru sérfræðingar Evrópubandalagsins í heimsókn til flugmálayfirvalda í Úkraínu frá 26. til 29. október. Markmið þessarar heimsóknar var að sannprófa stöðuna á framkvæmd aðgerða til úrbóta sem lagðar voru til í því skyni að ráða bót á þeim frávikum sem vakið var máls á í skýrslu um heimsókn sérfræðinga Evrópubandalagsins sem fór fram frá 25. til 29. maí 2009 sem og þeim frávikum sem komu fram í áætluninni um

aðgerðir til úrbóta sem flugmálayfirvöld í Úkraínu lögðu fram 23. júní til að auka öryggisefirlit með flugrekendum undir lögboðnu eftirliti þeirra.

- 78) Í skýrslunni um heimsóknina er tilgreint að talið sé að lokið hafi verið við að ráða bót á 14 af 33 frávikum, sem vakið var máls á í heimsókninni, sem fór fram í maí 2009, á grunvelli sannana sem lögbær yfirvöld í Úkraínu lögðu fram meðan á heimsókninni stóð. Ekki hefur enn verið ráðin bót á 19 frávikum.
- 79) Framkvæmdastjórnin hefur veitt athygli þeim úrbótum sem lögbær yfirvöld hafa gert síðan heimsóknin fór fram í maí 2009, einkum hertara eftirliti með úkraínskum flugrekendum sem og að fjölmörg loftför hafa verið felld brott úr úkraínsku skránni (fleiri en 800 loftför af 1600 loftförum árið 2008). Yfirvöld eru hvött til að gera enn meira átak til að styrkja öryggisefirlit.

Flugrekandinn Ariana Afghan Airlines

- 80) Á grundvelli skjala, sem flugrekandinn lagði fram, vakti framkvæmdastjórnin athygli á að flugrekandinn Ariana Afghan Airlines hefði ráðist í breytingar á stjórnun, að hann hefði ráðið utanaðkomandi sérfræðinga til að aðstoða sig við að endursemja stefnumál sín, verklag og handbækur og að hann hefði keypt tvö Airbus A310 loftför og fengið stuðning frá Turkish Technic við starfrækslu þeirra. Framkvæmdastjórnin vakti einnig athygli á fyrirætlan flugrekandans að gangast undir úttekt Alþjóðasambands flugfélaga.
- 81) Afganska ráðuneytið fyrir flutninga og almenningflug (MoTCA) hefur sent skriflegt svar þar sem tilgreindur er árangurinn, sem afganska ráðuneytið fyrir flutninga og almenningflug og flugrekandinn Ariana hafa náð, til að uppfylla alþjóðlega staðla. Ráðuneytið staðfesti að gerðar hefðu verið umtalsverðar breytingar á búnaði loftfara, stjórnun og skjalahaldi en ekki hefði enn verið gerð úttekt á flugrekandanum, jafnvel þótt áætlað hefði verið að ljúka slíkri úttekt eigi síðar en í lok ársins 2009. Því er afganska ráðuneytið fyrir flutninga og almenningflug enn ekki í aðstöðu til að staðfesta að flugrekandinn Ariana Afghan Airlines uppfylli staðla Alþjóðaflugmálastofnunarinnar og hafi yfir að ráða skilvirku kerfi til öryggisstjórnunar. Jafnvel þótt afganska ráðuneytið fyrir flutninga og almenningflug tilgreindi að ýmis konar eftirlitsstarfsemi (t.d. flug- og grunnskoðun) hefði farið fram á þessu ári færðu þau ekki sönnur á niðurstöður þessara skoðana.
- 82) Framkvæmdastjórnin vekur athygli á árangrinum sem flugrekandinn Ariana Afghan Airlines hefur náð til að uppfylla alþjóðlega öryggisstaðla. Þar til veitt hefur verið viðbótarsönnun þess efnis að flugrekandinn hafi grafið fyrir um frumorsakir annmarka í öryggismálum sem áður hafa komið í ljós er það metið svo, á grundvelli sameiginlegu viðmiðananna, að flugrekandinn skuli vera áfram skráður í viðauka A.

Flugrekendur frá Angóla*TAAG Angolan Airlines*

- 83) Frá því í júlí 2009 hefur flugrekandinn TAAG Angolan Airlines, einungis haft leyfi til að starfrækja loftför í Portúgal af tegundinni Boeing 777-200 með skrásetningarkerkin D2-TED, D2-TEE og D2-TEF með þeim skilyrðum sem eru tilgreind í 58. og 59. forsendu í reglugerð (EB) nr. 619/2009⁽¹⁾.
- 84) Framkvæmdastjórnin óskaði eftir því að lögbær yfirvöld (Flugmálastjórn Angóla (INAVIC)) veittu upplýsingar um eftirlit með flugrekandanum TAAG Angolan Airlines, einkum með tilliti til aukins eftirlits með flugi til Portúgals og niðurstaðna þess.
- 85) Flugmálastjórn Angóla upplýsti framkvæmdastjórnina um að hún hefði aukið samfelldt eftirlit með flugrekandanum TAAG Angolan Airlines, einkum með skoðunum á hlaði og að niðurstöður þessara skoðana á hlaði leiddu hvorki í ljós annmarka í öryggismálum né endurtekna annmarka.
- 86) Flugrekandinn TAAG Angolan Airlines óskaði eftir áheyrn hjá framkvæmdastjórninni og flugöryggisnefndinni og kom hann athugasemdum sínum á framfæri, 10. nóvember 2009, í því skyni að veita upplýsingar um árangur af aðgerðaáætlun sinni og um frammistöðu í öryggismálum í flugi til Lissabon. Vakin var athygli á því að fleiri en 100 flug hefðu verið flogin með loftfari af tegundinni Boeing 777 til Lissabon án þess að öryggisvandamál hefðu komið upp og að flugrekandinn TAAG hefði fengið vottun, 23. október 2009, af hálfu Flugmálastjórnar Angóla til að fljúga 120 mínútur með Boeing 777 í fjarflugi. Flugrekandinn óskaði einnig eftir því að loftför hans af tegundinni B737-700 nytu góðs af sömu ákvæðum og loftför hans af tegundinni B777.
- 87) Lögbær yfirvöld í Portúgal staðfestu að niðurstöðurnar úr skoðunum á hlaði á flugrekandanum TAAG Angolan Airlines, sem voru framkvæmdar eftir að flug til Lissabon hafði hafist að nýju, leiddu hvorki í ljós annmarka í öryggismálum né endurtekna annmarka.
- 88) Á grundvelli sameiginlegru viðmiðananna er það því metið svo að flugrekandinn TAAG skuli áfram vera skráður í viðauka B með þeim skilyrðum að flugrekandinn starfræki að hámarki tíu flug á viku með loftförum af tegundinni Boeing B-777 með skrásetningarkerkin D2-TED, D2-TEE og D2-TEF eða með loftförum af tegundinni Boeing B-737-700 með skrásetningarkerkin D2-TBF, D2-TBG, D2-TBH og D2-TBJ frá Lúanda til Lissabon. Þessi flug skulu því aðeins starfrækt eftir að yfirvöld í Angóla hafa framkvæmt skoðun á hlaði á loftfarinu, fyrir hverja brottför flugs frá Angóla og eftir að yfirvöld í Portúgal hafa framkvæmt skoðun á hlaði á loftförum í Portúgal. Þetta eru tímabundnar ráðstafanir og framkvæmdastjórnin mun endurskoða stöðuna á grundvelli allra tiltækra upplýsinga og einkum á grundvelli mats frá lögbærum yfirvöldum í Portúgal.

Heildareftirlit með öryggi flugrekenda frá Angóla

- 89) Flugmálastjórn Angóla tilkynnti um verulegan árangur við lausn á þeim frávikum sem enn voru til staðar eftir síðustu heimsókn aðila frá Evrópusambandinu vegna öryggismats sem fram fór frá 8. til 11. júní 2009. Einkum hefur hún uppfært frekar sértækar reglur um starfrækslu til samræmis við kröfur Alþjóðaflugmálastofnunarinnar, haldið áfram að ráða hæft starfsfólk, nánar tiltekið skoðunarmenn fyrir flugrekstur sem hafa réttindi til að skoða loftför af tegundinni Boeing 737-700, sem leiðir til 30% heildaraukningar á eftirlitsstarfsemi hennar.
- 90) Flugmálastjórn Angóla tilkynnti um árangur af endurvottun flugrekenda í Angóla, ferli sem büst er við að verði lokið eigi síðar en við lok ársins 2010, en þó hefur enginn flugrekandi enn fengið endurvottun, að undanskildum flugrekandanum TAAG Angolan Airlines.
- 91) Framkvæmdastjórnin hvetur Flugmálastjórn Angóla til að halda endurvottunarferlinu áfram af festu og taka tilhlýðilegt tillit til mögulegra öryggisvandamála sem tilgreind eru innan þessa ramma. Þar til flugrekendurnir Aerojet, Air26, Air Gemini, Air Gicango, Air Jet, Air Nave, Alada, Angola Air Services, Diexim, Gira Globo, Heliang, Helimalongo, Mavewa, Pha, Rui & Conceicao, Sal, Servisair og Sonair hafa fengið endurvottun í fullu samræmi við hinar nýju angólsku flugöryggisreglur, á grundvelli sameiginlegru viðmiðananna, er það metið svo að þessir 18 flugrekendur séu áfram skráðir í viðauka A.

Flugrekendur frá Kasakstan*Berkut State Aircompany*

- 92) Flugrekandinn Berkut State Aircompany upplýsti framkvæmdastjórnina um að hann hefði fjarlæggt eitt loftfar af tegundinni IL-76 og eitt loftfar af tegundinni AN-12 úr flota sínum og að hann hefði ákveðið í ágúst 2009 að takmarka starfrækslu sína einungis við ríkisflug.
- 93) Lögbær yfirvöld í Kasakstan staðfestu þetta ástand og færðu sönnur á að þau hefðu gefið út „starfræksluvottorð“ til handa flugrekandanum Berkut State Aircompany, 30. október 2009, þar sem flutningaflug er útilokað.
- 94) Í ljósi þessa, á grundvelli sameiginlegru viðmiðananna, er það því metið svo að fella skuli flugrekendann Berkut State Aircompany brott úr viðauka A.

Prime Aviation

- 95) Flugrekandinn Prime Aviation, sem hefur fengið vottun í Kasakstan, óskaði eftir áheyrn hjá framkvæmdastjórninni og flugöryggisnefndinni og kom hann athugasemdum sínum á framfæri 11. nóvember 2009. Hann lýsti því yfir að floti hans til flutningaflugs væri takmarkaður við eitt loftfar af tegundinni Challenger 604 með skrásetningarkerkið P4-CHV, skráð utan Kasakstan (í Arúba).

⁽¹⁾) Stjtið. ESB L 182, 15.7.2009, bls. 8.

- 96) Lögbær yfirvöld í Arúba bera ábyrgð á eftirliti með loftfari af tegundinni Challenger 604 með skrásetningarmerkið PH-CHV í samræmi við ákvæði 1. og 8. viðauka við Chicago-samninginn ásamt 6. viðauka að því er varðar þætti um áframhaldandi lofthæfi. Þau gerðu úttekt á flugrekandanum Prime Aviation í mars 2009 sem leiddi í ljós marga annmarka. Skjölin sem flugrekandinn lagði fyrir flugöryggisnefndina innihalda ekki sannanir um að öllum aðgerðum til úrbóta hafi verið lokið með fullnægjandi hætti. Með tilliti til krafna í 6. viðauka Alþjóðaflugmálastofnunarinnar hefur þessi úttekt ekki fært sönnur á að eftirlit með starfrækslu fari fram með skilvirkum hætti. Einkum voru ekki færðar sönnur á að listi yfir lágmarksbúnað hefði verið samþykktur með viðunandi hætti og skilyrðin, sem gilda um frestun á lagfæringu galla, þarfnast ennþá skýringar við.
- 97) Í ljósi þessa, á grundvelli sameiginlegu viðmiðananna, er það því metið svo að þessi flugrekandi skuli vera áfram skráður í viðauka A.

Heildareftirlit með öryggi flugrekenda frá Kasakstan

- 98) Lögbær yfirvöld í Kasakstan óskuðu eftir áheyrn hjá framkvæmdastjórninni og flugöryggisnefndinni og komu athugasemdum sínum á framfæri, 11. nóvember 2009, í því skyni að gefa skýrslu um úrbætur á öryggiseftirliti sínu.
- 99) Þau upplýstu flugöryggisnefndina um þær aðgerðir sem gripið hefði verið til í því skyni að leysa þau tvö alvarlegu öryggisvandamál sem voru lögð fyrir Alþjóðaflugmálastofnunina 30. október 2009. Þessar aðgerðir koma til framkvæmda í áföngum í því skyni að ljúka aðgerðunum sem lúta að loftförum sem notuð eru í flutningaflugi, eigi síðar en í október 2010.
- 100) Lögbær yfirvöld í Kasakstan upplýstu einnig að þau hefðu gert röð ráðstafana til framfylgdar sem leiddu til tímabundinnar ógildingar eða afturköllunar á nokkrum flugrekandaskírteinum. Einkum felldu þau tímabundið úr gildi flugrekandaskírteini flugrekendanna Pankh Center Kazakhstan, Air Flamingo, Arkhabay, Air Company Atyrau Aue Joly og Turgay Avia. Þau felldu einnig tímabundið úr gildi lofthæfivottorð 66 loftfara af tegundinni Antonov 2 og felldu 13 loftför brott úr skrá Kasakstan, þ.m.t. tíu loftför af tegundinni Ilyushin 76, eitt af tegundinni Ilyushin 62, eitt af tegundinni Antonov 28 og eitt af tegundinni Antonov 2.
- 101) Lögbær yfirvöld í Kasakstan upplýstu einnig og færðu sönnur á að flugrekandaskírteini eftirfarandi tíu flugrekenda, sem hafa fengið vottun í Kasakstan, hafi verið afturkölluð: Irbis, Aerotur, MAK Air, Excellent Glide, Tulpar Avia Service, Takhmid Air, Starline KZ, Olimp Air, EOL Air (afturkallað 1. apríl 2009), og Sayat Air (afturkallað 19. ágúst 2009). Þar af leiðandi skal, á grundvelli sameiginlegu viðmiðananna, fella þessa flugrekendur brott úr viðauka A.
- 102) Á grundvelli sameiginlegu viðmiðananna er það því metið svo að allir flugrekendur sem hafa fengið flugrekstrarleyfi í Kasakstan, að undanskildum flugrekandanum Air Astana, skuli áfram vera skráðir í viðauka A.
- 103) Vakin er athygli á því að Kasakstan hefur gert metnaðarfullar umbætur á fluggeira sínum, einkum í því skyni að auka öryggi. Yfirstandandi endurskoðun á löggjöfnni um flugmál sem og stofnun matsmiðstöðvar fyrir flugmál er fagnað en þetta mun leiða til betri reglusetningar um almenningsflug í Kasakstan og ætti að varða leiðina til verulegra umbóta í þá veru að samræmi náist við alþjóðlega öryggisstaðla. Í því sambandi eru lögbær yfirvöld í Kasakstan hvött til að starfa náið með Alþjóðaflugmálastofnuninni til að tryggja að aðgerðaáætlanir, sem lagðar eru til, séu ásætlanlegar fyrir Alþjóðaflugmálastofnunina og komi til framkvæmda fyrir tilsett tímamörk.

Flugrekendur frá Kirgisistan

- 104) Lögbær yfirvöld í Kirgisistan komu á framfæri athugasemdum sínum, 11. nóvember 2009, og gáfu skýrslu um árangur sinn af framkvæmd aðgerðaáætlunar sinnar sem var gerð í því skyni að ráða bót á þeim öryggisvandamálum sem komið höfðu í ljós. Nánar tiltekið tilgreindu þau að löggjöfin um flugöryggi hefði verið endurskoðuð, að sjálfstæð stofnun um öryggi í almenningsflugi hefði verið stofnuð og að skilyrði um vottun flugrekenda hefðu verið hert. Þau tilgreindu einnig að verulegur hluti flugrekandaskírteina hafi í kjölfarið verið afturkallaður og að meirihluti loftfara hafi í raun verið felldur brott úr skránni.
- 105) Lögbær yfirvöld í Kirgisistan upplýstu að þau hefðu gefið út nýtt flugrekandaskírteini til handa flugrekandanum Asian Air. Á grundvelli sameiginlegu viðmiðananna er það metið svo að flugrekandinn Asian Air skuli skráður í viðauka A.
- 106) Viðurkennt er að Kasakstan gerði metnaðarfullar umbætur á fluggeira sínum, einkum í því skyni að auka öryggi. Mikilvægi úttektarinnar sem Alþjóðaflugmálastofnunin gerði í apríl 2009 sem hluta úttektar í tengslum við alþjóðlegt eftirlit með öryggismálum er undirstrikað. Lögbær yfirvöld í Kasakstan eru hvött til að eiga náið samstarf við Alþjóðaflugmálastofnunina til að tryggja að aðgerðaáætlanir, sem lagðar eru til, séu ásætlanlegar fyrir stofnunina og komi til framkvæmda fyrir tilsett tímamörk.
- 107) Ákveðið var að Flugöryggisstofnun Evrópu skuli framkvæma skoðun í Kirgisistan til að hafa eftirlit með framkvæmd gildandi öryggiskrafna af hálfu lögbærra yfirvalda og fyrirtækja sem sæta eftirliti þeirra. Skoðunin mun fara fram þegar aðgerðaáætlunin hefur verið samþykkt af hálfu Alþjóðaflugmálastofnunarinnar og henni hefur verið hrint í framkvæmd.

Flugrekendur frá Rússneska sambandsríkinu

- 108) Á grundvelli þess að færðar hafi verið sönnur⁽¹⁾ á meiri háttar annmarka í öryggismálum sem hafa áhrif á flugrekstur hjá flugrekandanum YAK Service, sem hefur fengið vottun hjá lögbærum yfirvöldum í Rússneska sambandsríkinu, hóf framkvæmdastjórnin formlega rannsókn á þessum flugrekanda 15. júlí 2009. Hinn 4. ágúst 2009 upplýstu lögbær yfirvöld í Rússneska sambandsríkinu framkvæmdastjórnina um að í kjölfar skoðana, sem þessi yfirvöld framkvæmdu, þar sem þessi frávik voru staðfest, hefði starfræksla flugrekandans með loftfar af tegundinni YAK-42 og YAK-40 verið takmörkuð samkvæmt ákvörðun þessara yfirvalda 24. júlí 2009.
- 109) Hinn 6. október 2009 upplýstu lögbær yfirvöld í Rússneska sambandsríkinu framkvæmdastjórnin um að í kjölfar framkvæmdar á ráðstöfunum til úrbóta af hálfu flugrekandans hefðu þau aflétt takmörkunum á starfrækslu loftfara hans. Hinn 30. október fékk flugrekandinn, með aðstoð yfirvalds síns, áheyrn hjá framkvæmdastjórninni og aðildarríki.
- 110) Lögbær yfirvöld í Rússneska sambandsríkinu komu á framfæri athugasemdam sínum við flugöryggisnefndina, 11. nóvember, þar sem þau útskýrði mismunandi eftirlitstarfsemi og aðgerðir til framfylgdar sem þau hefðu gripið til í því skyni að tryggja að flugrekandinn myndi ráða varanlega bót á annmörkum í öryggismálum sem áður höfðu komið í ljós. Þau tilgreindu enn fremur að loftför sem starfrækt væru af flugrekandanum YAK Services myndu verða skoðuð reglulega á hlaði til að tryggja að farið væri að alþjóðlegum stöðlum. Á grundvelli þessara upplýsinga telja framkvæmdastjórnin og þeir sem eiga sæti í flugöryggisnefndinni að lögbær yfirvöld í Rússneska sambandsríkinu hafi séð til þess að ráðin hafi verið bót á annmörkum í öryggismálum sem áður höfðu komið í ljós hjá flugrekandanum YAK Service.
- 111) Á grundvelli upplýsinganna, sem þessi yfirvöld lögðu fram og á grundvelli sameiginlegru viðmiðananna, er það metið svo að ekki sé þörf á frekari aðgerðum á þessu stigi. Aðildarríkin munu sannprófa kerfisbundið hvort flugrekandinn YAK Service fylgi viðeigandi öryggisstöðlum á skilvirkan hátt með því að hafa skoðun loftfars þessa flugrekanda á hlaði í forgangi samkvæmt reglugerð (EB) nr. 351/2008.
- 112) Hinn 9. nóvember 2009 upplýstu lögbær yfirvöld í Rússneska sambandsríkinu með bréfi að vottunarnefndin þeirra hefði ákveðið, 6. nóvember 2009, að aflétta takmörkunum sem höfðu áður verið settar á starfrækslu flugrekandans Aeroflot Nord.
- 113) Hinn 9. nóvember 2009 upplýstu lögbær yfirvöld í Rússneska sambandsríkinu um að þau hefðu breytt ákvörðun sinni frá 25. apríl 2008, þar sem þau útilokuðu loftför á flugrekandaskírteinum 13 rússneskra flugrekenda frá flugi til Bandalagsins. Þessi loftför voru ekki útbúin fyrir millilandaflug samkvæmt stöðlum Alþjóðaflugmálastofnunarinnar (ekki búin tilskildu landslagsgreiningarkerfi og endurbættu jarðvarakerfi), lofthæfivottorð þeirra var fallið úr gildi og hafði ekki verið endurnýjað.
- 114) Samkvæmt nýju ákvörðuninni eru eftirfarandi loftför útilokuð frá starfrækslu til flugs til Bandalagsins, innan þess og frá því:
- a) Flugrekandinn Aircompany Yakutia: Tupolev TU-154: RA-85007; Antonov AN-140: RA-41250; AN-24RV: RA-46496, RA-46665, RA-47304, RA-47352, RA-47353, RA- 47360; AN-26: RA-26660.
 - b) Flugrekandinn Atlant Soyuz: Tupolev TU-154M: RA-85672 og RA- 85682.
 - c) Flugrekandinn Gazpromavia: Tupolev TU-154M: RA-85625 og RA- 85774; Yakovlev Yak-40: RA-87511, RA-88186 og RA-88300; Yak-40K: RA-21505 og RA-98109; Yak- 42D: RA-42437; allar (22) þyrlur Kamov Ka-26 (óþekkt skrásetningamerki); allar (49) þyrlur Mi-8 (óþekkt skrásetningamerki); allar (11) þyrlur Mi-171 (óþekkt skrásetningamerki); allar (8) þyrlur Mi-2 (óþekkt skrásetningamerki); allar (1) þyrlur EC-120B: RA-04116.
 - d) Flugrekandinn Kavminvodyavia: Tupolev TU-154B: RA-85494 og RA-85457.
 - e) Flugrekandinn Krasnoyarsky Airlines: Loftfar af tegundinni TU-154M-RA-85683 sem áður var á flugrekandaskírteini flugrekandans Krasnoyarsky Airlines, sem var afturkallað fyrr á þessu ári, er nú starfrækt af öðrum flugrekanda, sem hefur fengið vottun í Rússneska sambandsríkinu.
 - f) Flugrekandinn Kuban Airlines: Yakovlev Yak-42: RA-42331, RA- 42336, RA-42350, RA-42538, og RA-42541.
 - g) Flugrekandinn Orenburg Airlines: Tupolev TU-154B: RA-85602; öll TU-134 (óþekkt skrásetningamerki); öll Antonov An-24 (óþekkt skrásetningamerki); öll An-2 (óþekkt skrásetningamerki); allar þyrlur Mi-2 (óþekkt skrásetningamerki); allar þyrlur Mi-8 (óþekkt skrásetningamerki).
 - h) Flugrekandinn Siberia Airlines: Tupolev TU-154M: RA-85613, RA- 85619, RA-85622 og RA-85690.

(1) FOCA-2008-320, ACG-2009-82, ACG-2009-150, CAA-N-2008-98, CAALAT-2009-11, ACG-2008-300, CAA-NL-2008-72, HCAAGR- 2008-53, LBA/D-2008-482, ACG-2009-176, DGAC/F-2008-545, DGAC/F-2008-2646, DGAC/F-2009-372, ENAC-IT-2009-226

- i) Flugrekandinn Tatarstan Airlines: Yakovlev Yak-42D: RA-42374, RA-42433; öll Tupolev TU-134A, þ.m.t.: RA- 65065, RA-65102, RA-65691, RA-65970 og RA- 65973; öll Antonov AN-24RV, þ.m.t.: RA-46625 og RA-47818; loftför af tegundunum AN24RV með skrásetningarkerkin RA-46625 og RA-47818 eru nú starfrækt af öðrum rússneskum flugrekanda.
- j) Flugrekandinn Ural Airlines: Tupolev TU-154B: RA-85319, RA- 85337, RA-85357, RA-85375, RA-85374, RA- 85432 og RA-85508.
- k) Flugrekandinn UTAir: Tupolev TU-154M: RA-85813, RA-85733, RA-85755, RA-85806, RA-85820; öll (25) TU-134: RA-65024, RA-65033, RA-65127, RA-65148, RA- 65560, RA-65572, RA-65575, RA-65607, RA- 65608, RA-65609, RA-65611, RA-65613, RA- 65616, RA-65620, RA-65622, RA-65728, RA- 65755, RA-65777, RA-65780, RA-65793, RA- 65901, RA-65902 og RA-65977; loftförin RA- 65143 og RA-65916 eru starfrækt af öðrum rússneskum flugrekanda; öll (1) TU-134B: RA-65726 er starfrækt af öðrum rússneskum flugrekanda; öll (10) Yakovlev Yak-40: RA-87292, RA-87348, RA-87907, RA-87941, RA-87997, RA-88209, RA 88210, RA- 88227, RA-88244 og RA-88280; allar þyrlur Mil-26: (óþekkt skrásetningarkerki); allar þyrlur Mil- 10: (óþekkt skrásetningarkerki); allar þyrlur Mil-8 (óþekkt skrásetningarkerki); allar þyrlur AS-355 (óþekkt skrásetningarkerki); allar þyrlur BO-105 (óþekkt skrásetningarkerki); loftför af tegundunum AN-24B (RA-46267 og RA-47289 og loftför af tegundunum AN-24RV (RA-46509, RA-46519 og RA-47800) eru starfrækt af öðrum rússneskum flugrekanda.
- l) Flugrekandinn Rossija (STC Russia): Tupolev TU-134: RA-65904, RA-65905, RA-65911, RA-65921 og RA-65979; TU-214: RA-64504, RA-64505; Ilyushin IL-18: RA- 75454 og RA-75464; Yakovlev Yak-40: RA-87203, RA-87968, RA-87971 og RA-88200;

loftfarið RA-65555 er starfrækt af öðrum rússneskum flugrekanda.

Almennar forsendur að því er varðar hina flugrekendurna sem eru skráðir í viðauka A og B

- 115) Þrátt fyrir bein tilmæli framkvæmdastjórnarinnar hafa henni ekki enn borist sannanir frá hinum flugrekendunum, sem eru í skrá Bandalagsins, sem var uppfærð 13. júlí 2009 eða yfirvöldum, sem hafa með höndum lögboðið eftirlit með þessum flugrekendum, þess efnis að gripið hafi verið til ítarlegra og viðunandi aðgerða til að ráða bót á annmörkum. Á grundvelli sameiginlegu viðmiðananna er það því metið svo að þessum flugrekendum skuli áfram bannað að stunda flugrekstur (viðauki A) eða takmarkanir settar á flugrekstur þeirra (viðauki B), eftir því sem við á.
- 116) Ráðstafanirnar, sem kveðið er á um í þessari reglugerð, eru í samræmi við álit flugöryggisnefndarinnar.

SAMÞYKKT REGLUGERÐ ÞESSA:

1. gr.

Reglugerð (EB) nr. 474/2006 er breytt sem hér segir:

1. Í stað viðauka A komi textinn sem settur er fram í viðauka A við þessa reglugerð.
2. Í stað viðauka B komi textinn sem settur er fram í viðauka B við þessa reglugerð.

2. gr.

Reglugerð þessi öðlast gildi daginn eftir að hún birtist í *Stjórnartíðindum Evrópusambandsins*.

Reglugerð þessi er bindandi í heild sinni og gildir í öllum aðildarríkjunum án frekari lögfestingar.

Gjört í Brussel 26. nóvember 2009.

Fyrir hönd framkvæmdastjórnarinnar,

Jacques BARROT

varaforseti.

VIÐAUKI A

SKRÁ YFIR FLUGREKENDUR SEM ER BANAÐ AÐ STUNDA HVERS KONAR FLUGREKSTUR INNAN BANDALAGSINS ⁽¹⁾

Nafn lögaðila flugrekanda, eins og tilgreint er á flugrekandaskirteini hans (og nafn fyrirtækis, ef annað)	Númer flugrekandaskirteinis (AOC) eða flugrekstrarleyfis	ICAO-kóði flugrekanda	Ríki flugrekanda
AIR KORYO	Óskráð	KOR	Norður-Kórea
AIR WEST CO. LTD	004/A	AWZ	Lýðveldið Súdan
ARIANA AFGHAN AIRLINES	AOC 009	AFG	Afganistan
SIEM REAP AIRWAYS INTERNATIONAL	AOC/013/00	SRH	Konungsríkið Kambódía
SILVERBACK CARGO FREIGHTERS	Óskráð	VRB	Lýðveldið Rúanda
Allir flugrekendur sem hafa fengið vottun yfirvalda sem hafa með höndum lögboðið eftirlit með Angóla, að undanskildum flugrekandanum TAAG Angola Airlines, þ.m.t.			Lýðveldið Angóla
AEROJET	015	Óskráður	Lýðveldið Angóla
AIR26	004	DCD	Lýðveldið Angóla
AIR GEMINI	002	GLL	Lýðveldið Angóla
AIR GICANGO	009	Óskráður	Lýðveldið Angóla
AIR JET	003	MBC	Lýðveldið Angóla
AIR NAVE	017	Óskráður	Lýðveldið Angóla
ALADA	005	RAD	Lýðveldið Angóla
ANGOLA AIR SERVICES	006	Óskráður	Lýðveldið Angóla
DIEXIM	007	Óskráður	Lýðveldið Angóla
GIRA GLOBO	008	GGL	Lýðveldið Angóla
HELIANG	010	Óskráður	Lýðveldið Angóla
HELIMALONGO	011	Óskráður	Lýðveldið Angóla
MAVEWA	016	Óskráður	Lýðveldið Angóla
PHA	019	Óskráður	Lýðveldið Angóla
RUI & CONCEICAO	012	Óskráður	Lýðveldið Angóla
SAL	013	Óskráður	Lýðveldið Angóla
SERVISAIR	018	Óskráður	Lýðveldið Angóla
SONAIR	014	SOR	Lýðveldið Angóla

⁽¹⁾ Unnt væri að heimila að allir flugrekendur, sem eru skráðir í viðauka A, nýti flugréttindi, með því að nota loftfar í þjónustuleigu frá flugrekanda, sem er ekki bannað að stunda flugrekstur, að því tilskildu að viðeigandi öryggiskröfur séu uppfylltar.

Nafn lögaðila flugrekanda, eins og tilgreint er á flugrekandaskirteini hans (og nafn fyrirtækis, ef annað)	Númer flugrekandaskirteinis eða flugrekstrarleyfis	ICAO-kóði flugrekanda	Ríki flugrekanda
Allir flugrekendur sem hafa fengið vottun yfirvalda sem hafa með höndum lögboðið eftirlit með Benín, þ.m.t.		—	Lýðveldið Benín
AERO BENIN	PEA No 014/MDCTTTATP-PR/ANAC/DEA/SCS	Óskráður	Lýðveldið Benín
AFRICA AIRWAYS	Óskráð	AFF	Lýðveldið Benín
ALAFIA JET	PEA No 014/ANAC/MDCTTTATP-PR/DEA/SCS	Á ekki við	Lýðveldið Benín
BENIN GOLF AIR	PEA No 012/MDCTTP-PR/ANAC/DEA/SCS	Óskráður	Lýðveldið Benín
BENIN LITTORAL AIRWAYS	PEA No 013/MDCTTTATP-PR/ANAC/DEA/SCS	LTL	Lýðveldið Benín
COTAIR	PEA No 015/MDCTTTATP-PR/ANAC/DEA/SCS	COB	Lýðveldið Benín
ROYAL AIR	PEA No 11/ANAC/MDCTTP-PR/DEA/SCS	BNR	Lýðveldið Benín
TRANS AIR BENIN	PEA No 016/MDCTTTATP-PR/ANAC/DEA/SCS	TNB	Lýðveldið Benín
Allir flugrekendur sem hafa fengið vottun yfirvalda sem hafa með höndum lögboðið eftirlit með Vestur-Kongó, þ.m.t			
AERO SERVICE	RAC 06-002	RSR	Vestur-Kongó
EQUAFLIGHT SERVICES	RAC 06-003	EKA	Vestur-Kongó
SOCIETE NOUVELLE AIR CONGO	RAC 06-004	Óskráður	Vestur-Kongó
TRANS AIR CONGO	RAC 06-001	Óskráður	Vestur-Kongó
Allir flugrekendur sem hafa fengið vottun yfirvalda sem hafa með höndum lögboðið eftirlit með Austur-Kongó (alþýðulýðveldinu), þ.m.t.		—	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
AFRICAN AIR SERVICES COMMUTER	409/CAB/MIN/TVC/051/09	Óskráður	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
AIR KASAI	409/CAB/MIN/ TVC/036/08	Óskráður	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
AIR KATANGA	409/CAB/MIN/TVC/031/08	Óskráður	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
AIR TROPIQUES	409/CAB/MIN/TVC/029/08	Óskráður	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
BLUE AIRLINES	409/CAB/MIN/TVC/028/08	BUL	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
BRAVO AIR CONGO	409/CAB/MIN/TC/0090/ 2006	BRV	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
BUSINESS AVIATION	409/CAB/MIN/TVC/048/09	Óskráður	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
BUSY BEE CONGO	409/CAB/MIN/TVC/052/09	Óskráður	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
CETRACA AVIATION SERVICE	409/CAB/MIN/TVC/026/08	CER	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)

Nafn lögaðila flugrekanda, eins og tilgreint er á flugrekandaskirteini hans (og nafn fyrirtækis, ef annað)	Númer flugrekandaskirteinis eða flugrekstrarleyfis	ICAO-kóði flugrekanda	Ríki flugrekanda
CHC STELLAVIA	409/CAB/MIN/TC/0050/ 2006	Óskráður	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
COMPAGNIE AFRICAINE D'AVIATION (CAA)	409/CAB/MIN/TVC/035/08	Óskráður	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
DOREN AIR CONGO	409/CAB/MIN/TVC/0032/08	Óskráður	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
ENTREPRISE WORLD AIRWAYS (EWA)	409/CAB/MIN/TVC/003/08	EWS	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
ESPACE AVIATION SERVICE	409/CAB/MIN/TC/0003/ 2007	Óskráður	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
FILAIR	409/CAB/MIN/TVC/037/08	Óskráður	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
GALAXY KAVATSI	409/CAB/MIN/TVC/027/08	Óskráður	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
GILEMBE AIR SOUTENANCE (GISAIR)	409/CAB/MIN/TVC/053/09	Óskráður	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
GOMA EXPRESS	409/CAB/MIN/TC/0051/ 2006	Óskráður	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
GOMAIR	409/CAB/MIN/TVC/045/09	Óskráður	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
HEWA BORA AIRWAYS (HBA)	409/CAB/MIN/TVC/038/08	ALX	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
INTERNATIONAL TRANS AIR BUSINESS (ITAB)	409/CAB/MIN/TVC/033/08	Óskráður	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
KIN AVIA	409/CAB/MIN/TVC/042/09	Óskráður	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
LIGNES AÉRIENNES CONGOLAISES (LAC)	Undirskrift ráðherra (tilskipun nr. 78/205)	LCG	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
MALU AVIATION	409/CAB/MIN/TVC/04008	Óskráður	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
MANGO AVIATION	409/CAB/MIN/TVC/034/08	Óskráður	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
SAFE AIR COMPANY	409/CAB/MIN/TVC/025/08	Óskráður	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
SERVICES AIR	409/CAB/MIN/TVC/030/08	Óskráður	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
SWALA AVIATION	409/CAB/MIN/TVC/050/09	Óskráður	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
TMK AIR COMMUTER	409/CAB/MIN/TVC/044/09	Óskráður	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
TRACEP CONGO AVIATION	409/CAB/MIN/TVC/046/09	Óskráður	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
TRANS AIR CARGO SERVICES	409/CAB/MIN/TVC/024/08	Óskráður	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
WIMBI DIRA AIRWAYS	409/CAB/MIN/TVC/039/08	WDA	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
ZAABU INTERNATIONAL	409/CAB/MIN/TVC/049/09	Óskráður	Austur-Kongó (alþýðulýðveldið)
Allir flugrekendur sem hafa fengið vottun yfirvalda sem hafa með höndum lögboðið eftirlit með Djíbútí þ.m.t			Djibúti
DAALLO AIRLINES	Óskráð	DAO	Djibúti
DJIBOUTI AIRLINES	Óskráð	DJB	Djibúti
Allir flugrekendur sem hafa fengið vottun yfirvalda sem hafa með höndum lögboðið eftirlit með Miðbaugs-Gíneu, þ.m.t.			
CRONOS AIRLINES	Óskráð	Óskráður	Miðbaugs-Gínea
CEIBA INTERCONTINENTAL	Óskráð	CEL	Miðbaugs-Gínea

Nafn lögaðila flugrekanda, eins og tilgreint er á flugrekandaskirteini hans (og nafn fyrirtækis, ef annað)	Númer flugrekandaskirteinis eða flugrekstrarleyfis	ICAO-kóði flugrekanda	Ríki flugrekanda
EGAMS	Óskráð	EGM	Miðbaugs-Gínea
EUROGUINEANA DE AVIACION Y TRANSPORTES	2006/001/MTTCT/DGAC/SOPS	EUG	Miðbaugs-Gínea
GENERAL WORK AVIACION	002/ANAC	Á ekki við	Miðbaugs-Gínea
GETRA — GUINEA ECUATORIAL DE TRANSPORTES AEREOS	739	GET	Miðbaugs-Gínea
GUINEA AIRWAYS	738	Á ekki við	Miðbaugs-Gínea
STAR EQUATORIAL AIRLINES	Óskráð	Óskráður	Miðbaugs-Gínea
UTAGE — UNION DE TRANSPORT AEREO DE GUINEA ECUATORIAL	737	UTG	Miðbaugs-Gínea
Allir flugrekendur sem hafa fengið vottun yfirvalda sem hafa með höndum lögboðið eftirlit með Indónesíu, að undanskildum flugrekendunum Garuda Indonesia, Airfast Indonesia, Mandala Airlines og Ekspres Transportasi Antarbenua, þ.m.t.			Lýðveldið Indónesía
AIR PACIFIC UTAMA	135-020	Óskráður	Lýðveldið Indónesía
ALFA TRANS DIRGANTATA	135-012	Óskráður	Lýðveldið Indónesía
ASCO NUSA AIR	135-022	Óskráður	Lýðveldið Indónesía
ASI PUDJIASTUTI	135-028	Óskráður	Lýðveldið Indónesía
AVIASTAR MANDIRI	135-029	Óskráður	Lýðveldið Indónesía
CARDIG AIR	121-013	Óskráður	Lýðveldið Indónesía
DABI AIR NUSANTARA	135-030	Óskráður	Lýðveldið Indónesía
DERAYA AIR TAXI	135-013	DRY	Lýðveldið Indónesía
DERAZONA AIR SERVICE	135-010	DRZ	Lýðveldið Indónesía
DIRGANTARA AIR SERVICE	135-014	DIR	Lýðveldið Indónesía
EASTINDO	135-038	Óskráður	Lýðveldið Indónesía
GATARI AIR SERVICE	135-018	GHS	Lýðveldið Indónesía
INDONESIA AIR ASIA	121-009	AWQ	Lýðveldið Indónesía
INDONESIA AIR TRANSPORT	135-034	IDA	Lýðveldið Indónesía
INTAN ANGKASA AIR SERVICE	135-019	Óskráður	Lýðveldið Indónesía
JOHNLIN AIR TRANSPORT	135-043	Óskráður	Lýðveldið Indónesía
KAL STAR	121-037	KLS	Lýðveldið Indónesía
KARTIKA AIRLINES	121-003	KAE	Lýðveldið Indónesía
KURA-KURA AVIATION	135-016	KUR	Lýðveldið Indónesía
LION MENTARI AIRLINES	121-010	LNI	Lýðveldið Indónesía
MANUNGGAL AIR SERVICE	121-020	Óskráður	Lýðveldið Indónesía
MEGANTARA	121-025	MKE	Lýðveldið Indónesía

Nafn lögaðila flugrekanda, eins og tilgreint er á flugrekandaskírteini hans (og nafn fyrirtækis, ef annað)	Númer flugrekandaskírteinis eða flugrekstrarleyfis	ICAO-kóði flugrekanda	Ríki flugrekanda
MERPATI NUSANTARA AIRLINES	121-002	MNA	Lýðveldið Indónesía
METRO BATAVIA	121-007	BTV	Lýðveldið Indónesía
MIMIKA AIR	135-007	Óskráður	Lýðveldið Indónesía
NATIONAL UTILITY HELICOPTER	135-011	Óskráður	Lýðveldið Indónesía
NUSANTARA AIR CHARTER	121-022	Óskráður	Lýðveldið Indónesía
NUSANTARA BUANA AIR	135-041	Óskráður	Lýðveldið Indónesía
NYAMAN AIR	135-042	Óskráður	Lýðveldið Indónesía
PELITA AIR SERVICE	121-008	PAS	Lýðveldið Indónesía
PENERBANGAN ANGKASA SEMESTA	135-026	Óskráður	Lýðveldið Indónesía
PURA WISATA BARUNA	135-025	Óskráður	Lýðveldið Indónesía
REPUBLIC EXPRESS AIRLINES	121-040	RPH	Lýðveldið Indónesía
RIAU AIRLINES	121-016	RIU	Lýðveldið Indónesía
SAMPOERNA AIR NUSANTARA	135-036	SAE	Lýðveldið Indónesía
SAYAP GARUDA INDAH	135-004	Óskráður	Lýðveldið Indónesía
SKY AVIATION	135-044	Óskráður	Lýðveldið Indónesía
SMAC	135-015	SMC	Lýðveldið Indónesía
SRIWIJAYA AIR	121-035	SJY	Lýðveldið Indónesía
SURVEI UDARA PENAS	135-006	Óskráður	Lýðveldið Indónesía
TRANSWISATA PRIMA AVIATION	135-021	Óskráður	Lýðveldið Indónesía
TRAVEL EXPRESS AVIATION SERVICE	121-038	XAR	Lýðveldið Indónesía
TRAVIRA UTAMA	135-009	Óskráður	Lýðveldið Indónesía
TRI MG INTRA ASIA AIRLINES	121-018	TMG	Lýðveldið Indónesía
TRIGANA AIR SERVICE	121-006	TGN	Lýðveldið Indónesía
UNINDO	135-040	Óskráður	Lýðveldið Indónesía
WING ABADI AIRLINES	121-012	WON	Lýðveldið Indónesía
Allir flugrekendur sem hafa fengið vottun yfirvalda sem hafa með höndum lögboðið eftirlit með Kasakstan, að undanskildum flugrekandanum Air Astana, þ.m.t.			Lýðveldið Kasakstan
AERO AIR COMPANY	Óskráð	Óskráður	Lýðveldið Kasakstan
AEROPRAKT KZ	Óskráð	APK	Lýðveldið Kasakstan
AIR ALMATY	AK-0331-07	LMY	Lýðveldið Kasakstan
AIR COMPANY KOKSHETAU	AK-0357-08	KRT	Lýðveldið Kasakstan
AIR DIVISION OF EKA	Óskráð	Óskráður	Lýðveldið Kasakstan
AIR FLAMINGO	Óskráð	Óskráður	Lýðveldið Kasakstan

Nafn lögaðila flugrekanda, eins og tilgreint er á flugrekandaskírteini hans (og nafn fyrirtækis, ef annað)	Númer flugrekandaskírteinis eða flugrekstrarleyfis	ICAO-kóði flugrekanda	Ríki flugrekanda
AIR TRUST AIRCOMPANY	Óskráð	Óskráður	Lýðveldið Kasakstan
AK SUNKAR AIRCOMPANY	Óskráð	AKS	Lýðveldið Kasakstan
ALMATY AVIATION	Óskráð	LMT	Lýðveldið Kasakstan
ARKHABAY	Óskráð	KEK	Lýðveldið Kasakstan
ASIA CONTINENTAL AIRLINES	AK-0345-08	CID	Lýðveldið Kasakstan
ASIA CONTINENTAL AVIALINES	AK-0371-08	RRK	Lýðveldið Kasakstan
ASIA WINGS	AK-0390-09	AWA	Lýðveldið Kasakstan
ASSOCIATION OF AMATEUR PILOTS OF KAZAKHSTAN	Óskráð	Óskráður	Lýðveldið Kasakstan
ATMA AIRLINES	AK-0372-08	AMA	Lýðveldið Kasakstan
ATYRAU AYE JOLY	AK-0321-07	JOL	Lýðveldið Kasakstan
AVIA-JAYNAR	Óskráð	Óskráður	Lýðveldið Kasakstan
BEYBARS AIRCOMPANY	Óskráð	Óskráður	Lýðveldið Kasakstan
BERKUT AIR/BEK AIR	AK-0311-07	BKT/BEK	Lýðveldið Kasakstan
BERKUT KZ	Óskráð	Óskráður	Lýðveldið Kasakstan
BURUNDAYAVIA AIRLINES	AK-0374-08	BRY	Lýðveldið Kasakstan
COMLUX	AK-0352-08	KAZ	Lýðveldið Kasakstan
DETA AIR	AK-0344-08	DET	Lýðveldið Kasakstan
EAST WING	AK-0332-07	EWZ	Lýðveldið Kasakstan
EASTERN EXPRESS	AK-0358-08	LIS	Lýðveldið Kasakstan
EURO-ASIA AIR	AK-0384-09	EAK	Lýðveldið Kasakstan
EURO-ASIA AIR INTERNATIONAL	Óskráð	KZE	Lýðveldið Kasakstan
FENIX	Óskráð	Óskráður	Lýðveldið Kasakstan
FLY JET KZ	AK-0391-09	FJK	Lýðveldið Kasakstan
IJT AVIATION	AK-0335-08	DVB	Lýðveldið Kasakstan
INVESTAVIA	AK-0342-08	TLG	Lýðveldið Kasakstan
IRTYSH AIR	AK-0381-09	MZA	Lýðveldið Kasakstan
JET AIRLINES	AK-0349-09	SOZ	Lýðveldið Kasakstan
JET ONE	AK-0367-08	JKZ	Lýðveldið Kasakstan
KAZAIR JET	AK-0387-09	KEJ	Lýðveldið Kasakstan
KAZAIRTRANS AIRLINE	AK-0347-08	KUY	Lýðveldið Kasakstan
KAZAIRWEST	Óskráð	Óskráður	Lýðveldið Kasakstan
KAZAVIA	Óskráð	KKA	Lýðveldið Kasakstan
KAVIASPAS	Óskráð	KZS	Lýðveldið Kasakstan
KOKSHETAU	AK-0357-08	KRT	Lýðveldið Kasakstan

Nafn lögaðila flugrekanda, eins og tilgreint er á flugrekandaskirteini hans (og nafn fyrirtækis, ef annað)	Númer flugrekandaskirteinis eða flugrekstrarleyfis	ICAO-kóði flugrekanda	Ríki flugrekanda
MEGA AIRLINES	AK-0356-08	MGK	Lýðveldið Kasakstan
MIRAS	AK-0315-07	MIF	Lýðveldið Kasakstan
NAVIGATOR	Óskráð	Óskráður	Lýðveldið Kasakstan
ORLAN 2000 AIRCOMPANY	Óskráð	KOV	Lýðveldið Kasakstan
PANKH CENTER KAZAKHSTAN	Óskráð	Óskráður	Lýðveldið Kasakstan
PRIME AVIATION			Lýðveldið Kasakstan
SALEM AIRCOMPANY	Óskráð	KKS	Lýðveldið Kasakstan
SAMAL AIR	Óskráð	SAV	Lýðveldið Kasakstan
SAYAKHAT AIRLINES	AK-0359-08	SAH	Lýðveldið Kasakstan
SEMEYAVIA	Óskráð	SMK	Lýðveldið Kasakstan
SCAT	AK-0350-08	VSV	Lýðveldið Kasakstan
SKYBUS	AK-0364-08	BYK	Lýðveldið Kasakstan
SKYJET	AK-0307-09	SEK	Lýðveldið Kasakstan
SKYSERVICE	Óskráð	Óskráður	Lýðveldið Kasakstan
TYAN SHAN	Óskráð	Óskráður	Lýðveldið Kasakstan
UST-KAMENOGORSK	AK-0385-09	UCK	Lýðveldið Kasakstan
ZHETYSU AIRCOMPANY	Óskráð	JTU	Lýðveldið Kasakstan
ZHERSU AVIA	Óskráð	RZU	Lýðveldið Kasakstan
ZHEKZAZGANAIR	Óskráð	Óskráður	Lýðveldið Kasakstan
Allir flugrekendur sem hafa fengið vottun yfirvalda sem hafa með höndum lögboðið eftirlit með Kirgisistan, þ.m.t.			Kirgisistan
AIR MANAS	17	MBB	Kirgisistan
ASIAN AIR	Óskráð	AAZ	Kirgisistan
AVIA TRAFFIC COMPANY	23	AVJ	Kirgisistan
AEROSTAN (EX BISTAIR-FEZ BISHKEK)	08	BSC	Kirgisistan
CLICK AIRWAYS	11	CGK	Kirgisistan
DAMES	20	DAM	Kirgisistan
EASTOK AVIA	15	EEA	Kirgisistan
GOLDEN RULE AIRLINES	22	GRS	Kirgisistan
ITEK AIR	04	IKA	Kirgisistan
KYRGYZ TRANS AVIA	31	KTC	Kirgisistan
KYRGYZSTAN	03	LYN	Kirgisistan
MAX AVIA	33	MAI	Kirgisistan
S GROUP AVIATION	6	SGL	Kirgisistan

Nafn lögaðila flugrekanda, eins og tilgreint er á flugrekandaskírteini hans (og nafn fyrirtækis, ef annað)	Númer flugrekandaskírteinis eða flugrekstrarleyfis	ICAO-kóði flugrekanda	Ríki flugrekanda
SKY GATE INTERNATIONAL AVIATION	14	SGD	Kirgisistan
SKY WAY AIR	21	SAB	Kirgisistan
TENIR AIRLINES	26	TEB	Kirgisistan
TRAST AERO	05	TSJ	Kirgisistan
VALOR AIR	07	Óskráður	Kirgisistan
Allir flugrekendur sem hafa fengið vottun yfirvalda sem hafa með höndum lögboðið eftirlit með Líberíu.		—	Líbería
Allir flugrekendur sem hafa fengið vottun yfirvalda sem hafa með höndum lögboðið eftirlit með Lýðveldinu Gabon, að undanskildum flugrekendum Gabon Airlines, Afrijet og SN2AG, þ.m.t.			Lýðveldið Gabon
AIR SERVICES SA	0002/MTACCMDH/SGACC/DTA	AGB	Lýðveldið Gabon
AIR TOURIST (ALLEGIANCE)	0026/MTACCMDH/SGACC/DTA	NIL	Lýðveldið Gabon
NATIONALE ET REGIONALE TRANSPORT (NATIONALE)	0020/MTACCMDH/SGACC/DTA	Óskráður	Lýðveldið Gabon
SCD AVIATION	0022/MTACCMDH/SGACC/DTA	Óskráður	Lýðveldið Gabon
SKY GABON	0043/MTACCMDH/SGACC/DTA	SKG	Lýðveldið Gabon
SOLENTA AVIATION GABON	0023/MTACCMDH/SGACC/DTA	Óskráður	Lýðveldið Gabon
Allir flugrekendur sem hafa fengið vottun yfirvalda sem hafa með höndum lögboðið eftirlit með Saó Tóme og Prinsípe			Saó Tóme og Prinsípe
AFRICA CONNECTION	10/AOC/2008	Óskráður	Saó Tóme og Prinsípe
BRITISH GULF INTERNATIONAL COMPANY LTD	01/AOC/2007	BGI	Saó Tóme og Prinsípe
EXECUTIVE JET SERVICES	03/AOC/2006	EJZ	Saó Tóme og Prinsípe
GLOBAL AVIATION OPERATION	04/AOC/2006	Óskráður	Saó Tóme og Prinsípe
GOLIAF AIR	05/AOC/2001	GLE	Saó Tóme og Prinsípe
ISLAND OIL EXPLORATION	01/AOC/2008	Óskráður	Saó Tóme og Prinsípe
STP AIRWAYS	03/AOC/2006	STP	Saó Tóme og Prinsípe
TRANSAFRIK INTERNATIONAL LTD	02/AOC/2002	TFK	Saó Tóme og Prinsípe
TRANSCARG	01/AOC/2009	Óskráður	Saó Tóme og Prinsípe
TRANSLIZ AVIATION (TMS)	02/AOC/2007	TMS	Saó Tóme og Prinsípe

Nafn lögaðila flugrekanda, eins og tilgreint er á flugrekandaskírteini hans (og nafn fyrirtækis, ef annað)	Númer flugrekandaskírteinis eða flugrekstrarleyfis	ICAO-kóði flugrekanda	Ríki flugrekanda
Allir flugrekendur sem hafa fengið vottun yfirvalda sem hafa með höndum lögboðið eftirlit með Sierra Leóne, þ.m.t.	—	—	Sierra Leóne
AIR RUM, LTD	Óskráð	RUM	Sierra Leóne
DESTINY AIR SERVICES, LTD	Óskráð	DTY	Sierra Leóne
HEAVYLIFT CARGO	Óskráð	Óskráður	Sierra Leóne
ORANGE AIR SIERRA LEONE LTD	Óskráð	ORJ	Sierra Leóne
PARAMOUNT AIRLINES, LTD	Óskráð	PRR	Sierra Leóne
SEVEN FOUR EIGHT AIR SERVICES LTD	Óskráð	SVT	Sierra Leóne
TEEBAH AIRWAYS	Óskráð	Óskráður	Sierra Leóne
Allir flugrekendur sem hafa fengið vottun yfirvalda í Svasílandi sem hafa með höndum lögboðið eftirlit þar, þ.m.t.	—	—	Svasíland
AERO AFRICA (PTY) LTD	Óskráð	RFC	Svasíland
JET AFRICA SWAZILAND	Óskráð	OSW	Svasíland
ROYAL SWAZI NATIONAL AIRWAYS CORPORATION	Óskráð	RSN	Svasíland
SCAN AIR CHARTER, LTD	Óskráð	Óskráður	Svasíland
SWAZI EXPRESS AIRWAYS	Óskráð	SWX	Svasíland
SWAZILAND AIRLINK	Óskráð	SZL	Svasíland
Allir flugrekendur sem hafa fengið vottun yfirvalda sem hafa með höndum lögboðið eftirlit með Sambíu, þ.m.t.			Sambía
ZAMBEZI AIRLINES	Z/AOC/001/2009	ZMA	Sambía

VIÐAUKI B

SKRÁ YFIR FLUGREKENDUR SEM SÆTA REKSTRARTAKMÖRKUNUM INNAN BANDALAGSINS ⁽¹⁾

Nafn lögaðila flugrekanda, eins og tilgreint er á flugrekandaskirteini hans (og nafn fyrirtækis, ef annað)	Númer flugrekandaskirteinis	ICAO-kóði flugrekanda	Ríki flugrekanda	Tegund loftfars	Skrásetningamerki og framleiðsluráðnúmer ef það er fyrir hendi	Skráningarríki
AFRIJET ⁽¹⁾	CTA 0002/MTAC/ ANAC-G/DSA		Lýðveldið Gabon	Öll loftför, að undanskildum tveimur loftförum af tegundinni Falcon 50 og einu loftfari af tegundinni Falcon 900.	Öll loftför, að undanskildum TR-LGV; TR-LGY; TR-AFJ	Lýðveldið Gabon
AIR ASTANA ⁽²⁾	AK-0388-09	KZR	Kasakstan	Öll loftför, að undanskildum tveimur loftförum af tegundinni B767, fjórum loftförum af tegundinni B757, tíu loftförum af tegundinni A319/320/321, fimm loftförum af tegundinni Fokker 50.	Öll loftför, að undanskildum: P4-KCA, P4-KCB; P4-EAS, P4-FAS; P4-GAS, P4-MAS; P4-NAS, P4-OAS; P4-PAS, P4-SAS; P4-TAS, P4-UAS; P4-VAS, P4-WAS; P4-YAS, P4-XAS; P4-HAS, P4-IAS; P4-JAS, P4-KAS, P4-LAS	Arúba (Konungsríkið Holland)
AIR BANGLADESH	17	BGD	Bangladess	B747-269B	S2-ADT	Bangladess
AIR SERVICE COMORES	06-819/TA-15/ DGACM	KMD	Kómorejjar	Öll loftför, að undanskildu: LET-410 UVP	Öll loftför, að undanskildu: D6-CAM (851336)	Kómorejjar
GABON AIRLINES ⁽³⁾	CTA 0001/MTAC/ ANAC	GBK	Lýðveldið Gabon	Öll loftför, að undanskildu einu loftfari af tegundinni Boeing B-767-200	Öll loftför, að undanskildu TR-LHP	Lýðveldið Gabon
NOUVELLE AIR AFFAIRES GABON (SN2AG)	CTA 0003/MTAC/ ANAC-G/DSA	NVS	Lýðveldið Gabon	Öll loftför, að undanskildu einu loftfari af tegundinni Challenger, CL601, einu loftfari af tegundinni HS-125-800	Öll loftför, að undanskildum TR-AAG, ZS-AFG	Lýðveldið Gabon, Lýðveldið Suður-Afríka
TAAG ANGOLA AIRLINES ⁽⁴⁾	001	DTA	Lýðveldið Angóla	Öll loftför, að undanskildum þremur loftförum af tegundinni Boeing B-777 og fjórum loftförum af tegundinni Boeing B-737-700	Öll loftför, að undanskildum: D2-TED, D2-TEE, D2-TEF, D2-TBF, D2-TBG, D2-TBJ	Lýðveldið Angóla
UKRAINIAN MEDITERRENEAN	164	UKM	Úkraína	Öll loftför að undanskildu einu loftfari af tegundinni MD-83	Öll loftför að undanskildu UR-CFF	Úkraína

⁽¹⁾ Flugrekandanum Afrijet er einungis heimilt að starfrækja það loftfar sem er tilgreint fyrir núverandi starfsemi hans innan Evrópubandalagsins.

⁽²⁾ Flugrekandanum Air Astana er einungis heimilt að starfrækja það loftfar sem er tilgreint fyrir núverandi starfsemi hans innan Evrópubandalagsins.

⁽³⁾ Flugrekandanum Gabon Airlines er einungis heimilt að starfrækja það loftfar sem er tilgreint fyrir núverandi starfsemi hans innan Evrópubandalagsins.

⁽⁴⁾ Flugrekandanum TAAG Angola Airlines er einungis heimilt að starfrækja tilgreint loftfar til Portúgals með þeim skilyrðum sem sett eru fram í 58. og 59. forsendu þessarar reglugerðar.

⁽¹⁾ Unnt væri að heimila að allir flugrekendur, sem eru skráðir í viðauka B, nýti flugréttindi, með því að nota loftfar í þjónustuleigu frá flugrekanda, sem er ekki bannað að stunda flugrekstur, að því tilskildu að viðeigandi öryggiskröfur séu uppfylltar.