REGLUGERÐ FRAMKVÆMDASTJÓRNARINNAR (EB) nr. 2032/2003 2007/EES/54/09

frá 4. nóvember 2003

um annan áfanga 10 ára vinnuáætlunarinnar, sem um getur í 2. mgr. 16. gr. tilskipunar Evrópuþingsins og ráðsins 98/8/EB um markaðssetningu sæfiefna, og um breytingu á reglugerð (EB) nr. 1896/2000(*)

FRAMKVÆMDASTJÓRN EVRÓPUBANDALAGANNA HEFUR,

með hliðsjón af stofnsáttmála Evrópubandalagsins,

með hliðsjón af tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins 98/8/EB frá 16. febrúar 1998 um markaðssetningu sæfiefna ([1]), einkum 2. mgr. 16. gr.,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

1) Samkvæmt tilskipun 98/8/EB skal setja af stað vinnuáætlun um endurskoðun á öllum virkum efnum í sæfiefnum sem voru á markaði 14. maí 2000, hér á eftir nefnd „fyrirliggjandi, virk efni“. Mælt var fyrir um fyrsta áfanga áætlunarinnar í reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 1896/2000 frá 7. september 2000 um fyrsta áfanga áætlunarinnar sem um getur í 2. mgr. 16. gr. tilskipunar Evrópuþingsins og ráðsins 98/8/EB um sæfiefni ([2]).

2) Samkvæmt reglugerð (EB) nr. 1896/2000 varð að tilgreina eigi síðar en 28. mars 2002 þau fyrirliggjandi, virku efni, sem nota átti í sæfiefni, og þau sem meta átti með tilliti til hugsanlegrar skráningar þeirra í einum eða fleiri sæfiefnaflokkum í I. viðauka, I. viðauka A eða I. viðauka B við tilskipun 98/8/EB. Með reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 1687/2002 frá 25. september 2002 um viðbótarfrest til að tilkynna tiltekin, virk efni, sem eru þegar á markaði til notkunar sem sæfiefni, eins og fastsett er í 1. mgr. 4. gr. reglugerðar (EB) nr. 1896/2000 ([3]), var veittur viðbótarfrestur til að skila tilkynningum um fyrirliggjandi, virk efni sem höfðu einungis verið tilgreind eða aðeins tilkynnt fyrir tiltekna sæfiefnaflokka. Fresturinn rann út 31. janúar 2003.

3) Setja þarf saman tæmandi skrá yfir fyrirliggjandi, virk efni, sem hafa verið tilgreind í samræmi við 1. mgr. 3. gr. eða 2. mgr. 5. gr. reglugerðar (EB) nr. 1896/2000, eða sem sambærilegar upplýsingar hafa verið veittar um í tilkynningu í samræmi við 1. mgr. 4. gr. sömu reglugerðar.

4) Einnig þarf að setja saman tæmandi skrá yfir fyrirliggjandi, virk efni, sem tilkynnt eru í a.m.k. einni tilkynningu, sem hefur verið samþykkt í samræmi við 2. mgr. 4. gr. reglugerðar (EB) nr. 1896/2000, eða yfir fyrirliggjandi, virk efni sem aðildarríki hefur lýst áhuga sínum á í samræmi við 3. mgr. 5. gr. sömu reglugerðar. Í þeirri skrá ber að tilgreina viðkomandi sæfiefnaflokka.

5) Þar eð fyrirliggjandi, virk efni, sem hafa einungis verið tilgreind, verða ekki metin innan ramma endurskoðunaráætlunarinnar [ɔ: úttektar-áætlunarinnar], skulu þau ekki skráð í I. viðauka, I. viðauka A eða I. viðauka B við tilskipun 98/8/EB. Það sama ætti að gilda um allar samsetningar fyrirliggjandi, virkra efna og sæfiefnaflokka sem ekki hefur verið samþykkt tilkynning um.

6) Þegar um er að ræða ákvörðun þess efnis að ekki skuli skrá efni í viðaukana þarf að tiltaka frá og með hvaða degi aðildarríkin verða að uppfylla skyldur sínar skv. 3. mgr. 16. gr. tilskipunar 98/8/EB.

7) Þegar gerð hefur verið tæmandi skrá yfir fyrirliggjandi efni skal ekki veita lengri frest til að taka þau virku efni af markaði, sem eru ekki tilgreind innan þeirra tímamarka sem mælt er fyrir um í reglugerð (EB) nr. 1896/2000, né sæfiefni sem innihalda þessi efni.

8) Í öðrum áfanga endurskoðunaráætlunarinnar ber að ákveða forgangsröðun við mat á fyrirliggjandi, virkum efnum. Taka skal saman skrár yfir forgangsefni og ákveða eindaga fyrir afhendingu fullnaðarmálsskjala. Vinnu við matið skal skipt milli lögbærra yfirvalda aðildarríkjanna. Rétt er að sinni að tilnefna ekki skýrslugjafaraðildarríki nema fyrir tiltekna sæfiefnaflokka til að gera nýjum aðildarríkjum kleift að taka þátt í endurskoðunaráætluninni eftir inngöngu sína.

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtíð. ESB L 307, 24.11.2003, bls. 1. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 165/2004 frá 3. desember 2004 um breytingu á II. viðauka (Tæknilegar reglugerðir, staðlar, prófanir og vottun) við EES-samninginn, sjá *EES-viðbæti við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 26, 26.5.2005, bls. 9.

([1]) Stjtíð. EB L 123, 24.4.1998, bls. 1.

([2]) Stjtíð. EB L 278, 8.9.2000, bls. 6.

([3]) Stjtíð. EB L 258, 26.9.2002, bls. 15.

Hafi aðildarríki látið í ljós áhuga á endurskoðun á tilteknu, virku efni skal það ekki tilnefnt skýrslugjafaraðildarríki fyrir það efni.

9) Til að forðast tvíverknað og þó einkum til að draga úr tilraunum á hryggdýrum skulu kröfur, sem varða gerð og afhendingu fullnaðarmálsskjala, vera til þess fallnar að hvetja til samstarfs þeirra sem hafa fengið tilkynningar sínar samþykktar, hér á eftir nefndir „þátttakendur“, einkum samstarfs um að leggja fram sameiginleg málsskjöl. Skýrslugjafaraðildarríki ættu að eiga þess kost að vísa til fyrri tilrauna á hryggdýrum með tilkynnt, fyrirliggjandi, virkt efni nema slík tilvísun falli undir þagnarskyldu skv. 19. gr. tilskipun 98/8/EB. Einnig skal, í þeim tilgangi að fá betri vitneskju um hvort krafist hafi verið réttra gagna og til að tryggja að kostnaðarhagkvæmni sé gætt við endurskoðun virkra efna, hvetja þátttakendur til að leggja fram upplýsingar um þann kostnað, sem er samfara gerð málsskjalanna, og nauðsyn þess að gera tilraunir á hryggdýrum.

10) Til að komast hjá töfum skulu þátttakendur hefja viðræður sem fyrst við skýrslugjafaraðildarríkin til að eyða óvissu um hvaða gögn skuli lögð fram. Umsækjendur, aðrir en þátttakendur, sem vilja sækja um skráningu í I. viðauka, I. viðauka A eða I. viðauka B við tilskipun 98/8EB, í samræmi við 11. gr. sömu tilskipunar, á samsetningu tiltekins, virks efnis og sæfiefnaflokks eða -flokka, sem verið er að meta samkvæmt endurskoðunaráætluninni, skulu ekki leggja fram fullnaðarmálsskjöl, að því er varðar þá samsetningu, á undan þátttakendum til að trufla ekki eðlilega framvindu endurskoðunaráætlunarinnar.

11) Skilgreina skal kröfur sem varða inntak og snið málsskjala og þann fjölda eintaka málsskjala sem leggja ber fram.

12) Þörf er á ákvæðum um tilvik, þar sem framleiðandi, framleiðandi efnasamsetninga eða samband framleiðanda gerist samstarfsaðili þátttakanda, og um tilvik þar sem þátttakandi dregur sig út úr endurskoðunaráætluninni.

13) Framleiðendur, framleiðendur efnasamsetninga eða sambönd framleiðanda skulu eiga þess kost, innan tiltekins frests, að taka að sér hlutverk þátttakanda að því er varðar tiltekna samsetningu fyrirliggjandi, virks efnis og sæfiefnaflokks ef allir þátttakendur, að því er varðar þá samsetningu, hafa dregið sig til baka eða ef málsskjöl uppfylla ekki settar kröfur. Innan sömu tímamarka skulu aðildarríkin eiga þess kost að láta í ljós áhuga á að slík samsetning verði skráð í I. viðauka, I. viðauka A eða I. viðauka B við tilskipun 98/8/EB. Hafi aðildarríki látið í ljós slíkan áhuga skal líta svo á að það hafi tekið að sér hlutverk þátttakanda.

14) Í fullnaðarmálsskjölum skulu vera allar upplýsingar sem þarf til fullnægjandi mats á viðkomandi, virku efni og ákvörðunar um það með hliðsjón af þeim viðmiðunum sem settar voru fram í 10. og 11. gr. tilskipunar 98/8/EB. Séu einungis lagðar fram takmarkaðar upplýsingar, einkum að því er varðar áhættumat á áhrifum virka efnisins á menn eða umhverfi, skal herða skilyrðin fyrir skráningu virka efnisins í I. viðauka, I. viðauka A eða I. viðauka B við tilskipun 98/8/EB ef við á.

15) Tiltaka skal þá fresti sem skýrslugjafaraðildarríkin hafa til að ganga úr skugga um að málsskjölin séu fullnægjandi. Í undantekningartilvikum ætti skýrslugjafaraðildarríki að eiga kost á því að setja nýjan frest fyrir afhendingu á hluta málsskjalanna, einkum ef þátttakandi hefur sýnt fram á að ekki hafi verið gerlegt að leggja upplýsingarnar fram á tilskildum tíma eða ef eyða þarf óvissu um hvaða gögn skuli lögð fram ef slík óvissa er enn til staðar þrátt fyrir undangengnar viðræður þátttakanda og skýrslugjafaraðildarríkisins.

16) Skýrslugjafaraðildarríkið skal rannsaka og meta málsskjölin fyrir hvert fyrirliggjandi, virkt efni og leggja niðurstöðurnar fyrir framkvæmdastjórnina og hin aðildarríkin í formi skýrslu lögbærs yfirvalds og tilmæla um ákvörðunina sem taka skal um viðkomandi, virkt efni. Til að ekki verði óþarfa töf á því að ákvörðun sé tekin skal aðildarríkið samtímis vega og meta þörfina á frekari rannsóknum. Af sömu ástæðu skal aðildarríkinu einungis skylt við tilteknar aðstæður að taka tillit til upplýsinga sem lagðar eru fram eftir að málsskjölin hafa verið samþykkt.

17) Hin aðildarríkin skulu skoða skýrslur lögbærra yfirvalda innan ramma áætlunar sem framkvæmdastjórnin samræmir áður en þær eru lagðar fyrir fastanefndina um sæfiefni.

18) Ef enn er tilefni til áhyggna vegna virks efnis, eins og um getur í 5. mgr. 10. gr. tilskipunar 98/8/EB, þrátt fyrir tilmæli um skráningu þess í I. viðauka, I. viðauka A eða I. viðauka B við þá tilskipun er rétt að gera framkvæmdastjórninni kleift að taka tillit til lokamats á öðrum fyrirliggjandi, virkum efnum sem notuð eru á sama hátt, sbr. þó 12. gr. sömu tilskipunar. Kveðið skal á um að skýrslugjafaraðildarríkjum beri að uppfæra skýrslur lögbærra yfirvalda ef þörf krefur.

19) Setja skal reglur um aðgang að upplýsingum í lokaskýrslum lögbærra yfirvalda.

20) Unnt skal vera að gera hlé á málsmeðferð, sem kveðið er á um í þessari reglugerð, með hliðsjón af beitingu annarra gerða Bandalagsins, einkum tilskipunar ráðsins 76/769/EBE frá 27. júlí 1976 um samræmingu ákvæða í lögum og stjórnsýslufyrirmælum aðildarríkjanna varðandi takmörkun á sölu og notkun tiltekinna skaðlegra efna og efnablandna ([1]), eins og henni var síðast breytt með tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins 2003/53/EB ([2]).

21) Í 3. mgr. 4. gr. og fyrstu undirgrein 2. mgr. 8. gr. reglugerðar (EB) nr. 1896/2000 er þess krafist að tilkynnendur leggi fullnaðarmálsskjölin fyrir framkvæmdastjórnina en ekki skýrslugjafar-aðildarríkin og sú krafa er því ósamrýmanleg ákvæðum 8. og 11. gr. tilskipunar 98/8/EB. Þar eð brýnt var að mat á virkum efnum í tengslum við sæfiefnaflokka 8 og 14 hæfist án tafar voru sett ákvæði um þessi efni í reglugerð (EB) nr. 1896/2000. Til glöggvunar og til að gæta samræmis er þó við hæfi að setja í einum og sama gerningnum ákvæði um alla sæfiefnaflokka sem um getur í tilskipun 98/8/EB.

22) Því ber að breyta reglugerð (EB) nr. 1896/2000 í samræmi við það.

23) Ráðstafanirnar, sem kveðið er á um í þessari reglugerð, eru í samræmi við álit fastanefndarinnar um sæfiefni.

SAMÞYKKT REGLUGERÐ ÞESSA:

1. gr.

Viðfangsefni

Í þessari reglugerð er mælt fyrir um ákvæði um að koma til framkvæmda öðrum áfanga áætlunar um kerfisbundna athugun á öllum virkum efnum sem voru á markaði 14. maí 2000 sem virk efni í sæfiefnum (hér á eftir nefnd „endurskoðunaráætlunin“) sem um getur í 2. mgr. 16. gr. tilskipunar 98/8/EB.

2. gr.

Skilgreiningar

Í þessari reglugerð skulu skilgreiningarnar í 2. gr. tilskipunar 98/8/EB og 2. gr. reglugerðar (EB) nr. 1896/2000 gilda.

Þessu til viðbótar merkir orðið „þátttakandi“ framleiðanda, framleiðanda efnasamsetninga eða samband framleiðenda, sem hefur lagt fram tilkynningu sem framkvæmdastjórnin hefur samþykkt í samræmi við 2. mgr. 4. gr. reglugerðar (EB) nr. 1896/2000, eða aðildarríki sem hefur lýst áhuga sínum í samræmi við 3. mgr. 5. gr. sömu reglugerðar.

3. gr.

Tilgreind og tilkynnt, fyrirliggjandi virk efni

1. Í I. viðauka er tæmandi skrá yfir fyrirliggjandi, virk efni, sem hafa verið tilgreind í samræmi við kröfur í 1. mgr. 3. gr. eða 2. mgr. 5. gr. reglugerðar (EB) nr. 1896/2000, eða sem sambærilegar upplýsingar hafa verið veittar um í tilkynningu sem lögð er fram í samræmi við 1. mgr. 4. gr. sömu reglugerðar.

2. Í II. viðauka er tæmandi skrá yfir fyrirliggjandi, virk efni sem eftirfarandi gildir um:

a) framkvæmdastjórninni hefur borist a.m.k. ein tilkynning um efnið í samræmi við 2. mgr. 4. gr. reglugerðar (EB) nr. 1896/2000 eða

b) aðildarríki hefur látið í ljós áhuga í samræmi við 3. mgr. 5. gr. reglugerðar (EB) nr. 1896/2000.

Í skránni er tilgreindur sæfiefnaflokkur eða -flokkar fyrir hvert tilkynnt, fyrirliggjandi, virkt efni í skránni hafi verið samþykkt tilkynning um sæfiefnaflokkinn eða -flokkana eða aðildarríki lýst yfir áhuga sínum á honum eða þeim.

3. Í III. viðauka er skrá yfir fyrirliggjandi, virk efni sem hafa verið tilgreind en sem hvorki hefur verið samþykkt tilkynning um né aðildarríki hefur látið í ljós áhuga á.

4. gr.

Synjun skráningar

1. Virk efni, sem skráð eru í III. viðauka, skulu ekki skráð í I. viðauka, I. viðauka A eða I. viðauka B við tilskipun 98/8/EB innan ramma endurskoðunaráætlunarinnar.

Virkt efni, sem skráð er í II. viðauka, skal ekki skráð í I. viðauka, I. viðauka A eða I. viðauka B við tilskipun 98/8/EB innan ramma endurskoðunaráætlunarinnar að því er varðar sæfiefnaflokk sem er ekki tilgreindur í II. viðauka í tengslum við það efni.

([1]) Stjtíð. EB L 262, 27.9.1976, bls. 201.
([2]) Stjtíð. EB L 178, 17.7.2003, bls. 24.

2. Með fyrirvara um 8. gr. tilskipunar 98/8/EB skulu aðildarríkin, í samræmi við 3. mgr. 16. gr. tilskipunar 98/8/EB, fella úr gildi frá og með 1. september 2006 fyrirliggjandi leyfi eða skráningu sæfiefna, sem innihalda virku efnin í III. viðauka, og skulu aðildarríkin tryggja að slík sæfiefni séu ekki sett á markað á yfirráðasvæði þeirra.

Ef um er að ræða virkt efni, sem er skráð í II. viðauka, gildir fyrsta undirgrein einnig um það efni í tengslum við alla sæfiefnaflokka sem ekki hefur verið samþykkt tilkynning um.

3. Frá því að þessi reglugerð öðlast gildi skal litið svo á að virkt efni, sem er ekki skráð í I. viðauka, hafi ekki verið sett á markað til notkunar sem sæfiefni fyrir 14. maí 2000.

5. gr.

Endurskoðun tilkynntra, fyrirliggjandi, virkra efna

1. Endurskoðun virks efnis í II. viðauka, með tilliti til sæfiefnaflokksins eða -flokkanna sem eru tilgreindir, skal vera í höndum skýrslugjafaraðildarríkisins, sem var tilnefnt til þess verks á grundvelli fullnaðarmálsskjala fyrir það efni og þann sæfiefnaflokk, svo fremi að:

a) málsskjölin séu í samræmi við kröfurnar í IV. viðauka,

b) fullnaðarmálsskjöl séu lögð fram innan frestsins, sem er tilgreindur í V. viðauka við þessa reglugerð fyrir viðkomandi sæfiefnaflokk, ásamt samantektinni úr málsskjölunum sem um getur í b-lið 1. mgr. 11. gr. tilskipunar 98/8/EB og skilgreind er í IV. viðauka við þessa reglugerð.

Með fyrirvara um 8. gr. þessarar reglugerðar skal virkt efni, sem skráð er í II. viðauka, einungis endurskoðað í tengslum við sæfiefnaflokk eða -flokka sem tilkynning hefur verið samþykkt um.

2. Í A-hluta V. viðauka eru talin upp skýrslugjafaraðildarríkin sem tilnefnd eru til að endurskoða virku efnin í II. viðauka með tilliti til sæfiefnaflokka 8 og 14.

Í B-hluta V. viðauka eru talin upp skýrslugjafaraðildarríkin sem eru tilnefnd til að endurskoða virku efnin í II. viðauka með tilliti til sæfiefnaflokka 16, 18, 19 og 20.

Hafi aðildarríki látið í ljós áhuga á fyrirliggjandi, virku efni skv. 3. mgr. 5. gr. reglugerðar (EB) nr. 1896/2000 skal það ekki tilnefnt sem skýrslugjafaraðildarríki fyrir það efni.

3. Með fyrirvara um 8. gr. þessarar reglugerðar skal umsækjandi, sem er ekki þátttakandi en óskar eftir að sækja um skráningu, í samræmi við 11. gr. tilskipunar 98/8/EB, í I. viðauka, I. viðauka A eða I. viðauka B við þá tilskipun á fyrirliggjandi, virku efni, sem hefur verið tilkynnt eða sem aðildarríki hefur látið í ljós áhuga á, í tengslum við sæfiefnaflokk sem er tilgreindur í V. viðauka við þessa reglugerð, leggja fullnaðarmálsskjölin fram innan frests sem er tiltekinn í þeim viðauka fyrir þessa samsetningu efnis og sæfiefnaflokks.

4. Viðkomandi, lögbær yfirvöld, miðað við 1. júlí 2003, eru skráð í VI. viðauka.

6. gr.

Gerð fullnaðarmálsskjala

1. Við gerð fullnaðarmálsskjalanna skal m.a. kostað kapps um að forðast tvítekningu tilrauna á hryggdýrum og, ef við á, útbúa sameiginleg fullnaðarmálsskjöl.

2. Áður en þátttakandi tekur fullnaðarmálsskjölin saman skal hann:

a) tilkynna skýrslugjafaraðildarríkinu um allar tilraunir á hryggdýrum sem hann hefur þegar framkvæmt,

b) leita álits skýrslugjafaraðildarríkisins á því hvort rökstuðningur fyrir því að sleppa tilteknum rannsóknum muni hljóta samþykki,

c) tilkynna skýrslugjafaraðildarríkinu um allar frekari tilraunir sem hann hyggst gera á hryggdýrum til að geta lagt fullnaðarmálsskjölin fram,

d) fái hann upplýsingar hjá skýrslugjafaraðildarríkinu um að annar þátttakandi hafi tilkynnt að hann hyggist gera sömu tilraunir, kosta kapps um samvinnu við þann þátttakanda um sameiginlegar tilraunir.

Álit aðildarríkisins, í samræmi við b-lið fyrstu undirgreinar, skal ekki hafa áhrif á niðurstöður úr athugun skv. 1. mgr. 9. gr. á því hvort fullnaðarmálsskjöl hafi verið lögð fram.

3. Skýrslugjafaraðildarríki ætti að eiga þess kost að vísa til fyrri tilrauna á hryggdýrum með virkt efni, sem er skráð í II. viðauka við þessa reglugerð, nema slík tilvísun falli undir þagnarskyldu skv. 19. gr. tilskipunar 98/8/EB. Í slíkum tilvísunum getur komið fram heiti viðkomandi, virks efnis, endapunktar tilraunanna og upplýsingar um hvar unnt sé að ná sambandi við eiganda gagnanna.

4. Verði skýrslugjafaraðildarríki þess áskynja að fleiri en einn þátttakandi óski eftir endurskoðun á tilteknu, virku efni skal hann gera þessum þátttakendum viðvart um það.

5. Þátttakendur, sem óska eftir endurskoðun á sama virka efninu fyrir sama sæfiefnaflokk eða -flokka, skulu kosta kapps um að leggja fram sameiginleg fullnaðarmálsskjöl en virða þó samkeppnisreglur Bandalagsins til fulls.

Ef sameiginleg málsskjöl eru ekki lögð fram skal í hverju einstöku safni málsskjala gera nákvæma grein fyrir þeim ráðstöfunum sem gerðar voru til að tryggja samstarf og ástæðum þess að það tókst ekki.

6. Í fullnaðarmálsskjölunum og í samantektinni úr málsskjölunum skal lýsa ítarlega þeim ráðstöfunum sem gerðar hafa verið til að forðast tvítekningu tilrauna á hryggdýrum.

7. Um leið og þátttakendur afhenda skýrslugjafaraðildarríkinu fullnaðarmálsskjöl sín geta þeir afhent sundurliðun á kostnaði við ýmsar aðgerðir og rannsóknir með það fyrir augum að veita upplýsingar um kostnaðinn, sem hlýst af umsókn um endurskoðun, og um nauðsyn þess að gera tilraunir á dýrum til að unnt sé að ljúka við að taka fullnaðarmálsskjölin saman.

Skýrslugjafaraðildarríkið skal senda framkvæmdastjórninni þessar upplýsingar ásamt skýrslu lögbærs yfirvalds í samræmi við 5. mgr. 10. gr.

8. Í skýrslunni, sem um getur í 5. mgr. 18. gr. tilskipunar 98/8/EB, skal framkvæmdastjórnin birta upplýsingar um kostnaðinn, sem hlýst af því að taka fullnaðarmálsskjölin saman, og hvaða tilraunir á dýrum sú samantekt útheimtir, ásamt öllum viðeigandi tilmælum, sem varða breytingar á kröfum um gögn, í því skyni að halda þörfinni á tilraunum á dýrum í lágmarki og til að tryggja kostnaðarhagkvæmni og gæta meðalhófs.

7. gr.

Afhending fullnaðarmálsskjalanna

Þátttakandi skal afhenda skýrslugjafaraðildarríkinu a.m.k. eitt prentað eintak og eitt rafrænt eintak af fullnaðarmálsskjölunum. Skýrslugjafaraðildarríkin geta krafist þess að afhent séu fleiri prentuð eða rafræn eintök.

Þátttakandinn getur einnig, í samræmi við 3. mgr. 9. gr., afhent framkvæmdastjórninni og hverju hinna aðildarríkjanna eitt prentað eintak og eitt rafrænt eintak samantektarinnar úr málsskjölunum.

8. gr.

Samstarf, skipt um þátttakendur, þátttakendur draga sig til baka

1. Ef gagnkvæmt samkomulag er um að framleiðandi, framleiðandi efnasamsetninga eða samband framleiðanda gerist samstarfsaðili eða komi í stað þátttakanda við afhendingu fullnaðarmálsskjala skulu allir aðilar að samkomulaginu tilkynna framkvæmdastjórninni það í sameiningu og láta viðeigandi bréf um aðild fylgja.

Framkvæmdastjórnin skal tilkynna þetta öðrum þátttakendum sem óska eftir endurskoðun á sama virka efninu í tengslum við sama sæfiefnaflokk eða -flokka.

2. Hyggist þátttakandi hætta þátttöku í endurskoðunaráætlun skal hann tilkynna viðeigandi skýrslugjafaraðildarríki og framkvæmdastjórninni það skriflega og án tafar og tilgreina ástæður þess.

Framkvæmdastjórnin skal tilkynna þetta öðrum aðildarríkjum og öðrum þátttakendum sem óska eftir endurskoðun á sama virka efninu í tengslum við sama sæfiefnaflokk eða -flokka.

3. Komi sú staða upp að allir þátttakendur, að því er varðar samsetningu tiltekins, fyrirliggjandi, virks efnis og sæfiefnaflokks, dragi sig til baka skal framkvæmdastjórnin tilkynna aðildarríkjunum það. Slíkar upplýsingar má einnig birta opinberlega með rafrænum aðferðum.

4. Óski framleiðandi, framleiðandi efnasamsetninga, samband framleiðenda eða annar aðili þess að gegna hlutverki þátttakanda, að því er varðar samsetningu fyrirliggjandi, virks efnis og sæfiefnaflokks, skal hann tilkynna framkvæmdastjórninni það innan þriggja mánaða frá birtingu upplýsinganna sem um getur í 3. mgr.

Innan frestsins, sem um getur í fyrstu undirgrein, getur aðildarríki einnig látið í ljós áhuga sinn á skráningu í I. viðauka, I. viðauka A eða I. viðauka B við tilskipun 98/8/EB á samsetningu fyrirliggjandi, virks efnis og sæfiefnaflokks þar sem um er að ræða notagildi sem aðildarríkið telur mikilvægt, einkum til að vernda heilbrigði manna og dýra eða umhverfið. Hafi aðildarríki látið í ljós slíkan áhuga skal líta svo á að það hafi tekið að sér hlutverk þátttakanda

Í þeim tilvikum, sem gert er ráð fyrir í fyrstu og annarri undirgrein, er heimilt að framlengja frestinn, sem tiltekinn er í V. viðauka, eftir því sem við á, og tilnefna annað skýrslugjafaraðildarríki.

5. Berist framkvæmdastjórninni engin svör skv. 4. mgr. skal tekin ákvörðun um að skrá viðkomandi, fyrirliggjandi, virkt efni í I. viðauka, I. viðauka A eða I. viðauka B við tilskipun 98/8/EB innan ramma endurskoðunaráætlunarinnar fyrir viðkomandi sæfiefnaflokk eða -flokka.

9. gr.

Athugun á því hvort fullnaðarmálsskjöl hafi verið lögð fram

1. Innan þriggja mánaða frá viðtöku málsskjala um samsetningu virks efnis og sæfiefnaflokks og eigi síðar en þremur mánuðum eftir lok frestsins, sem tilgreindur er í V. viðauka við þessa reglugerð, skal skýrslugjafaraðildarríkið ganga úr skugga um hvort unnt sé að samþykkja að um fullnaðarmálsskjöl sé að ræða í samræmi við b-lið 1. mgr. 11. gr. tilskipunar 98/8/EB.

Hafi skýrslugjafaraðildarríkið hafið samráð við önnur aðildarríki og framkvæmdastjórnina í tengslum við samþykkt málsskjala er heimilt, uns samráðinu er lokið, að framlengja frestinn í 6 mánuði að hámarki frá viðtöku málsskjalanna.

2. Skýrslugjafaraðildarríki getur krafist fyrirframgreiðslu á öllum eða hluta gjaldanna, sem greiða ber skv. 25. gr. tilskipunar 98/8/EB, sem skilyrði fyrir því að samþykkja tiltekin málsskjöl sem fullnægjandi, og að greiðslukvittun fylgi málsskjölunum.

3. Ef málsskjölin teljast fullnægjandi skal skýrslugjafaraðildarríkið staðfesta við þátttakandann að þau hafi verið samþykkt og samþykkja að þátttakandinn framsendi samantektina úr málsskjölunum til framkvæmdastjórnarinnar og hinna aðildarríkjanna innan mánaðar frá því að hann fær staðfestinguna.

4. Skýrslugjafaraðildarríkinu er í sérstökum undantekningartilvikum heimilt að setja nýjan frest fyrir afhendingu upplýsinga sem þátttakandi, af tilhlýðilega rökstuddum ástæðum, var ekki fær um að leggja fram á tilskildum tíma.

Innan þriggja mánaða frá því að þátttakanda er tilkynnt um nýjan frest skal hann afhenda skýrslugjafaraðildarríkinu sönnunargögn um að vinna sé hafin við að afla upplýsinganna sem vantar.

Telji skýrslugjafaraðildarríkið sig hafa fengið næg sönnunargögn skal það vinna mat sitt í samræmi við 10. gr. eins og málsskjölin væru fullnægjandi. Að öðrum kosti skal matið ekki hefjast fyrr en upplýsingarnar, sem vantar, hafa verið afhentar.

5. Berist fullnaðarmálsskjöl ekki innan frests skv. V. viðauka eða, ef við á, á innan nýs frests sem ákveðinn er í samræmi við 4. mgr. skal skýrslugjafaraðildarríkið tilkynna það framkvæmdastjórninni og tilgreina ástæðurnar sem þátttakandi lagði fram sem rökstuðning.

Láti þátttakandi hjá líða að afhenda sönnunargögnin, sem krafist er í samræmi við aðra undirgrein 4. mgr., skal skýrslugjafaraðildarríkið einnig tilkynna framkvæmdastjórninni um það.

Málsmeðferðin, sem um getur í 3., 4. og 5. mgr. 8. gr., gildir, að breyttu breytanda, í þeim tilvikum, sem um getur í fyrstu og annarri undirgrein, og þegar ekkert annað safn málsskjala varðar sömu samsetningu fyrirliggjandi virks efnis og sæfiefnaflokks.

6. Hafi aðildarríki gilda ástæðu til að ætla, eftir að því hefur borist samantekt úr málsskjölunum í samræmi við 3. mgr., að ekki hafi verið lögð fram fullnaðarmálsskjöl skal það tafarlaust gera skýrslugjafaraðildarríkinu, framkvæmdastjórninni og hinum aðildarríkjunum viðvart um efasemdir sínar.

Skýrslugjafaraðildarríkið skal þegar í stað hafa samráð við aðildarríkið og framkvæmdastjórnina til að ræða efasemdirnar og leysa ágreininginn.

10. gr.

Mat skýrslugjafaraðildarríkis á málsskjölum

1. Þegar skýrslugjafaraðildarríki álítur að tiltekin málsskjöl séu fullnaðarmálsskjöl skal það vinna mat sitt í samræmi við 2. mgr. 11. gr. tilskipunar 98/8/EB og semja því næst skýrslu um matið sem hér á eftir nefnist skýrsla lögbærs yfirvalds.

Skýrslugjafaraðildarríkið getur tekið tillit til annarra viðeigandi, tæknilegra eða vísindalegra upplýsinga um eiginleika virka efnisins, umbrotsefni eða leifar.

2. Þátttakandi getur ekki krafist þess að skýrslugjafaraðildarríki taki tillit til viðbótarupplýsinga um virkt efni hafi málsskjölin um það verið samþykkt sem fullnaðarmálsskjöl nema hann hafi tilkynnt skýrslugjafaraðildarríkinu við afhendingu málsskjalanna að upplýsingarnar væru í vinnslu og:

a) upplýsingarnar verði afhentar eigi síðar en níu mánuðum eftir samþykkt málsskjalanna í samræmi við 3. mgr. 9. gr.,

b) samanburður við upprunalegu gögnin sýni að upplýsingarnar séu a.m.k. jafnáreiðanlegar og upprunalegu gögnin eða áreiðanlegri en þau enda hafi verið fylgt sömu eða strangari gæðastöðlum,

c) samanburður við upprunalegu gögnin sýni að upplýsingarnar leiði til annarrar niðurstöðu um virka efnið en þau, með tilliti til tilmæla skv. 7. mgr.

Skýrslugjafaraðildarríkið skal ekki taka tillit til viðbótarupplýsinga sem aðrir en þátttakandinn hafa lagt fram nema upplýsingarnar uppfylli skilyrði skv. a-, b- og c-lið fyrstu undirgreinar.

3. Skýrslugjafaraðildarríki getur óskað eftir því að þátttakandi afhendi framkvæmdastjórninni og hinum aðildarríkjunum uppfærða samantekt úr málsskjölunum þegar viðbótarupplýsingar berast ef það skiptir máli við beitingu 1. mgr., einkum þegar farið hefur verið fram á viðbótarupplýsingarnar fyrir lok frests sem skýrslugjafaraðildarríkið hefur sett.

Ákvæði 3., 4. og 5. mgr. 8. gr. gilda að breyttu breytanda:

a) ef viðbótarupplýsingarnar berast ekki fyrir lok frestsins,

b) ef þátttakanda tekst ekki að setja fram gild rök fyrir framlengingu frestsins,

c) ef engin önnur málsskjöl varða sömu samsetningu virks efnis eða sæfiefnaflokks.

4. Ef þörf krefur skal framkvæmdastjórnin skipuleggja fundi með sérfræðingum frá aðildarríkjunum til að ræða sérstök álitamál sem koma upp við það mat sem er í gangi hverju sinni.

Skýrslugjafaraðildarríki getur óskað eftir því að framkvæmdastjórnin taki tiltekin sérvandamál á dagskrá slíkra funda og skal, þegar svo háttar, afla nauðsynlegra gagna sem framkvæmdastjórnin sér um að dreifa.

5. Skýrslugjafaraðildarríkið skal, án óþarfrar tafar, senda framkvæmdastjórninni, hinum aðildarríkjunum og þátttakanda afrit af skýrslu lögbærs yfirvalds.

6. Skýrslugjafaraðildarríkið getur ákveðið að láta skýrslu lögbærs yfirvalds ekki af hendi hafi gjöldin, sem greiða ber skv. 25. gr. tilskipunar 98/8/EB, ekki verið greidd að fullu og skal upplýsa þátttakanda og framkvæmdastjórnina um það.

Ákvæði 3., 4. og 5. mgr. 8. gr. gilda að breyttu breytanda:

a) ef full greiðsla berst ekki innan þriggja mánaða frá því að þessar upplýsingar berast,

b) ef engin önnur málsskjöl varða sömu samsetningu virks efnis og sæfiefnaflokks.

7. Skýrsla lögbærs yfirvalds skal vera með sniði sem framkvæmdastjórnin mælir með og í henni skulu m.a. vera:

a) tilmæli um skráningu viðkomandi, fyrirliggjandi, virks efnis í I. viðauka, I. viðauka A eða I. viðauka B við tilskipun 98/8/EB og, ef við á, skilyrði fyrir skráningu,

b) tilmæli um að synja um skráningu viðkomandi, fyrirliggjandi, virks efnis í I. viðauka, I. viðauka A eða I. viðauka B við tilskipun 98/8/EB og ástæður synjunarinnar.

11. gr.

Málsmeðferð framkvæmdastjórnarinnar

1. Þegar framkvæmdastjórninni berst skýrsla lögbærs yfirvalds skv. 5. mgr. 10. gr. þessarar reglugerðar skal hún, án óþarfrar tafar, semja drög að ákvörðun, í samræmi við 27. gr. tilskipunar 98/8/EB.

2. Áður en framkvæmdastjórnin semur drögin að ákvörðuninni, sem um getur í 1. mgr., skal hún skipuleggja fundi með sérfræðingum frá aðildarríkjunum til að ræða vandamál sem enn eru óleyst ef það reynist nauðsynlegt í ljósi athugasemda sem hafa borist við skýrslu lögbærs yfirvalds. Skýrslugjafaraðildarríkið skal uppfæra skýrslu lögbærs yfirvalds ef það reynist nauðsynlegt og framkvæmdastjórnin fer þess á leit.

3. Ef enn er tilefni til áhyggna vegna fyrirliggjandi, virks efnis, eins og um getur í 5. mgr. 10. gr. tilskipunar 98/8/EB, þrátt fyrir tilmæli um skráningu þess skv. 7. mgr. 10. gr. þessarar reglugerðar er framkvæmdastjórninni heimilt að taka tillit til lokamats á öðrum fyrirliggjandi, virkum efnum sem eru notuð á sama hátt, sbr. þó 12. gr. sömu tilskipunar.

12. gr.

Aðgangur að upplýsingum

Hafi skýrslugjafaraðildarríki lagt fram skýrslu lögbærs yfirvalds í samræmi við 5. mgr. 10. gr. þessarar reglugerðar skal skýrslan gerð aðgengileg almenningi með rafrænum aðferðum nema þær upplýsingar í henni sem falla undir þagnarskyldu í samræmi við 19. gr. tilskipunar 98/8/EB.

13. gr.

Tímabundin stöðvun málsmeðferðar

Þegar framkvæmdastjórnin leggur tillögu fyrir Evrópuþingið og ráðið, samkvæmt tilskipun 76/769/EBE, um bann við markaðssetningu virks efnis, sem er skráð í II. viðauka við þessa reglugerð, eða notkun þess, þ.m.t. sem sæfiefnis, í nokkrum eða öllum sæfiefnaflokkum skal stöðva tímabundið alla málsmeðferð, sem kveðið er á um í þessari reglugerð varðandi notkun þess efnis í viðkomandi sæfiefnaflokki eða -flokkum, þar til tekin hefur verið ákvörðun um tillöguna.

14. gr.

Breytingar á reglugerð (EB) nr. 1896/2000

Reglugerð (EB) nr. 1896/2000 er breytt sem hér segir:

1) Í stað 3. mgr. 4. gr. komi eftirfarandi:

„3. Samþykki framkvæmdastjórnin tilkynningu skal tilkynnandinn afhenda lögbæru yfirvaldi tilnefnda skýrslugjafaraðildarríkisins öll gögn og upplýsingar sem eru nauðsynleg fyrir matið á hinu fyrirliggjandi, virka efni með tilliti til hugsanlegrar skráningar þess í I. viðauka eða I. viðauka A við tilskipun 98/8/EB í öðrum áfanga endurskoðunaráætlunarinnar. Framkvæmdastjórnin skal tilnefna aðildarríkið þegar skráin, sem um getur í b-lið 1. mgr. 6. gr. þessarar reglugerðar, hefur verið sett saman.

2) Fyrstu þrjár undirgreinar 4. mgr. 4. gr. falli brott.

3) Ákvæði 7. gr. falli brott.

4) Í stað fyrstu undirgreinar 2. mgr. 8. gr. komi eftirfarandi:

„Samþykki framkvæmdastjórnin tilkynningu skal tilkynnandinn afhenda lögbæru yfirvaldi tilnefnda skýrslugjafaraðildarríkisins öll gögn og upplýsingar sem eru nauðsynleg fyrir matið á hinu fyrirliggjandi, virka efni með tilliti til hugsanlegrar skráningar þess í I. viðauka B við tilskipun 98/8/EB í öðrum áfanga endurskoðunaráætlunarinnar. Framkvæmdastjórnin skal tilnefna aðildarríkið þegar skráin, sem um getur í b-lið 1. mgr. 6. gr. þessarar reglugerðar, hefur verið sett saman.

15. gr.

Gildistaka

Reglugerð þessi öðlast gildi á tuttugasta 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 4. nóvember 2003.

Fyrir hönd framkvæmdastjórnarinnar,

Margot WALLSTRÖM

framkvæmdastjóri.

I. VIÐAUKI

FYRIRLIGGJANDI, VIRK EFNI

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
formaldehýð	200-001-8	50-00-0
ergókalsíferól/vítamín D2	200-014-9	50-14-6
mjólkursýra	200-018-0	50-21-5
klófenótan/DDT	200-024-3	50-29-3
askorbínsýra	200-066-2	50-81-7
2-(2-bútoxýetoxý)etýl-6-própýlpíperonýleter/píperonýlbútoxíð	200-076-7	51-03-6
2,4-dínítrófenól	200-087-7	51-28-5
2-imídasól-4-ýletýlamín	200-100-6	51-45-6
brónópól	200-143-0	52-51-7
tríklórfón	200-149-3	52-68-6
natríumsalisýlat	200-198-0	54-21-7
fenþíon	200-231-9	55-38-9
glýseróltrínítrat	200-240-8	55-63-0
bis(tríbútýltin)oxíð	200-268-0	56-35-9
tríbútýltinasetat	200-269-6	56-36-0
kúmafos	200-285-3	56-72-4
glýseról	200-289-5	56-81-5
klórhexidíndíasetat	200-302-4	56-95-1
allýlísóþíósýanat	200-309-2	57-06-7
setrímoníumbrómíð/hexadekýltrímetýlammoníumbrómíð	200-311-3	57-09-0
Þvagefni (úrea)	200-315-5	57-13-6
stryknín	200-319-7	57-24-9
própan-1,2-díól	200-338-0	57-55-6
kaffín	200-362-1	58-08-2
dífenoxarsín-10-ýloxíð	200-377-3	58-36-6
γ-HCH eða γ-BHC/lindan/1,2,3,4,5,6-hexaklórsýklóhexan	200-401-2	58-89-9
súlfakínoxalín	200-423-2	59-40-5
klórkresól	200-431-6	59-50-7
2-fenýletanól	200-456-2	60-12-8
dímetóat	200-480-3	60-51-5
metýlþíoníníumklóríð	200-515-2	61-73-4
þíóúrea	200-543-5	62-56-6
díklórvos	200-547-7	62-73-7

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
karbaryl	200-555-0	63-25-2
etanól	200-578-6	64-17-5
maurasýra	200-579-1	64-18-6
ediksýra	200-580-7	64-19-7
bensósýra	200-618-2	65-85-0
própan-2-ól	200-661-7	67-63-0
klóróform/tríklórmetan	200-663-8	67-66-3
kólkalsíferól	200-673-2	67-97-0
salisýlsýra	200-712-3	69-72-7
hexaklórfen	200-733-8	70-30-4
própan-1-ól	200-746-9	71-23-8
bútan-1-ól	200-751-6	71-36-3
metoxýklór	200-779-9	72-43-5
brómmetan/metýlbrómíð	200-813-2	74-83-9
blásýra	200-821-6	74-90-8
metaldehýð	200-836-8	9002-91-9
koldísúlfíð	200-843-6	75-15-0
etýlenoxíð	200-849-9	75-21-8
joðóform/tríjoðmetan	200-874-5	75-47-8
tert-bútýlvetnisperoxíð	200-915-7	75-91-2
trínítrómetan	200-930-9	76-06-2
bornan-2-on/kamfóra	200-945-0	76-22-2
(3aS,6aR,7aS,8S,11aS,11bS,11cS)-1,3a,4,5,6a,7,7a,8,11,11a,11b,11c-dódekahýdró-2,10-dímetoxý-3,8,11a,11c-tetrametýldíbensó[de,g]krómen-1,5,11-tríon/kvassín	200-985-9	76-78-8
1,3-díbróm-5,5-dímetýlhýdantóín	201-030-9	77-48-5
3β-hýdroxýúrs-12-en-28-sýra/úrsólsýra	201-034-0	77-52-1
sítrónusýra	201-069-1	77-92-9
sítrónusýrumónóhýdrat	201-069-1	5949-29-1
1,3,4,5-tetrahýdroxýsýklóhexankarboxýlsýra	201-072-8	77-95-2
línalól	201-134-4	78-70-6
2-metýlprópan-1-ól	201-148-0	78-83-1
2-klórasetamíð	201-174-2	79-07-2
brómediksýra	201-175-8	79-08-3
própíonsýra	201-176-3	79-09-4
klórediksýra	201-178-4	79-11-8
glýkólsýra	201-180-5	79-14-1

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
perediksýra	201-186-8	79-21-0
L-(+)-mjólkursýra	201-196-2	79-33-4
p-(1,1-dímetýlprópýl)fenól	201-280-9	80-46-6
pin-2(3)-en	201-291-9	80-56-8
sennósíð A	201-339-9	81-27-6
varfarín	201-377-6	81-81-2
kúmaklór	201-378-1	81-82-3
dífasínon	201-434-5	82-66-6
etýlkínínkarbónat	201-500-3	83-75-0
(2R,6aS,12aS)-1,2,6,6a,12,12a-hexahýdró-2-ísóprópenýl-8,9-dímetoxýkrómenó[3,4-b]fúró[2,3-h]krómen-6-on/rótenon	201-501-9	83-79-4
antrakínon	201-549-0	84-65-1
díbútýlþalat	201-557-4	84-74-2
salisýlanilíð	201-727-8	87-17-2
(+)-vínsýra	201-766-0	87-69-4
pentaklórfenól	201-778-6	87-86-5
symklósen	201-782-8	87-90-1
klórxýlenól	201-793-8	88-04-0
2,4,6-tríklórfenól	201-795-9	88-06-2
mentól	201-939-0	89-78-1
ísópúlegól	201-940-6	89-79-2
þýmól	201-944-8	89-83-8
gvaíakól/2-metoxýfenól	201-964-7	90-05-1
bífenýl-2-ól	201-993-5	90-43-7
naftalín	202-049-5	91-20-3
própýl-4-hýdroxýbensóat	202-307-7	94-13-3
bútýl-4-hýdroxýbensóat	202-318-7	94-26-8
díbensóýlperoxíð	202-327-6	94-36-0
2-etýlhexan-1,3-díól	202-377-9	94-96-2
bensótríasól	202-394-1	95-14-7
3-klórprópan-1,2-díól	202-492-4	96-24-2
díklórfen	202-567-1	97-23-4
evgenól	202-589-1	97-53-0
allantóín	202-592-8	97-59-6
metýl-4-hýdroxýbensóat	202-785-7	99-76-3
bensýlalkóhól	202-859-9	100-51-6

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
2,2′-[(1,1,3-trímetýlprópan-1,3-díýl)bis(oxý)]bis[4,4,6-trímetýl-1,3,2-díoxabórínan]	202-899-7	100-89-0
metenamín/hexametýlentetramín	202-905-8	100-97-0
tríklókarban	202-924-1	101-20-2
klórprófam	202-925-7	101-21-3
1,1′,1″,1‴-etýlendínítríltetraprópan-2-ól	203-041-4	102-60-3
2,2′,2″-nítríltríetanól	203-049-8	102-71-6
klórfenesín	203-192-6	104-29-0
anetól	203-205-5	104-46-1
sinnamaldehýð/3-fenýlprópen-2-al	203-213-9	104-55-2
2-etýlhexan-1-ól/ísóoktanól	203-234-3	104-76-7
sítrónellól	203-375-0	106-22-9
sítrónellal	203-376-6	106-23-0
geraníól	203-377-1	106-24-1
1,4-díklórbensen	203-400-5	106-46-7
etýlendíamín	203-468-6	107-15-3
klórasetaldehýð	203-472-8	107-20-0
etan-1,2-díól	203-473-3	107-21-1
glýoxal	203-474-9	107-22-2
metýlformat	203-481-7	107-31-3
bútan-1,3-díól	203-529-7	107-88-0
vinýlasetat	203-545-4	108-05-4
ediksýruanhýdríð	203-564-8	10824-7
m-kresól	203-577-9	108-39-4
resorsínól	203-585-2	108-46-3
sýanúrsýra	203-618-0	108-80-5
fenól	203-632-7	108-95-2
etýlformat	203-721-0	109-94-4
rafsýra	203-740-4	110-15-6
hexa-2,4-díensýra/sorbínsýra	203-768-7	110-44-1
pýridín	203-809-9	110-86-1
morfólín	203-815-1	110-91-8
glútaral	203-856-5	111-30-8
2-bútoxýetanól	203-905-0	111-76-2
setrímoníumklóríð/hexadekýltrímetýlammoníumklóríð	203-928-6	112-02-7
nónansýra	203-931-2	112-05-0
undekan-2-on/metýlnónýlketón	203-937-5	112-12-9

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
2,2′-(etýlendíoxý)díetanól/tríetýlenglýkól	203-953-2	112-27-6
undek-10-ensýra	203-965-8	112-38-9
olíusýra	204-007-1	112-80-1
(Z)-dókos-13-ensýra	204-011-3	112-86-7
N-(2-etýlhexýl)-8,9,10-trínorborn-5-en-2,3-díkarboximíð	204-029-1	113-48-4
própoxúr	204-043-8	114-26-1
endósúlfan	204-079-4	115-29-7
1,7,7-trímetýlbísýkló[2.2.1]hept-2-ýlþíósýanatasetat	204-081-5	115-31-1
díkófól	204-082-0	115-32-2
línalýlasetat	204-116-4	115-95-7
3,3′,4′,5,7-pentahýdroxýflavon	204-187-1	117-39-5
1,3-díklór-5,5-dímetýlhýdantóín	204-258-7	118-52-5
metýlsalisýlat	204-317-7	119-36-8
klórfen	204-385-8	120-32-1
etýl-4-hýdroxýbensóat	204-399-4	120-47-8
bensýlbensóat	204-402-9	120-51-4
píperonal	204-409-7	120-57-0
indól	204-420-7	120-72-9
3-(bút-2-enýl)-2-metýl-4-oxósýklópent-2-enýl-2,2-dímetýl-3-(3-metoxý-2-metýl-3-oxópróp-1-enýl)sýklóprópankarboxýlat/sínerín II	204-454-2	121-20-0
2-metýl-4-oxó-3-(penta-2,4-díenýl)sýklópent-2-enýl-[1R-[1α-[S*(Z)],3β]]-krýsantemat/pýretrín I	204-455-8	121-21-1
2-metýl-4-oxó-3-(penta-2,4-díenýl)sýklópent-2-enýl-[1R-[1α-[S*(Z)](3β)-3-(3-metoxý-2-metýl-3-oxópróp-1-enýl)-2,2-dímetýlsýklóprópankarboxýlat/pýretrín II	204-462-6	121-29-9
bensetoníumklóríð	204-479-9	121-54-0
5-nítróþíasól-2-ýlamín	204-490-9	121-66-4
malaþíon	204-497-7	121-75-5
fenítróþíon	204-524-2	122-14-5
setalkoníumklóríð	204-526-3	122-18-9
bensýldímetýl(oktadekýl)ammoníumklóríð	204-527-9	122-19-0
símasín	204-535-2	122-34-9
prófam	204-542-0	122-42-9
4-fenýlbútanon	204-555-1	122-57-6
2-fenoxýetanól	204-589-7	122-99-6
setýlpýridíníumklóríð	204-593-9	123-03-5
setýlpýridíníumklóríðmónóhýdrat	204-593-9	6004-24-6
2-etýlhexanal	204-596-5	123-05-7

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
pýridasín-3,6-díól/malínhýdrasíð	204-619-9	123-33-1
adipsýra	204-673-3	124-04-9
oktansýra	204-677-5	124-07-2
dódekýlamín/lárýlamín	204-690-6	124-22-1
koltvísýringur	204-696-9	124-38-9
natríumdímetýlarsínat	204-708-2	124-65-2
exó-1,7,7-trímetýlbísýkló[2.2.1]heptan-2-ól	204-712-4	124-76-5
nítrómetýlídýntrímetanól	204-769-5	126-11-4
natríumasetat	204-823-8	127-09-3
natríum-N-klórbensensúlfonamíð	204-847-9	127-52-6
tósýlklóramíðnatríum	204-854-7	127-65-1
bis(2,3,3,3-tetraklórprópýl)eter	204-870-4	127-90-2
kalíumdímetýldíþíókarbamat	204-875-1	128-03-0
natríumdímetýldíþíókarbamat	204-876-7	128-04-1
N-brómsúksínimíð	204-877-2	128-08-5
N-klórsúksínimíð	204-878-8	128-09-6
2,6-dí-tert-bútýl-p-kresól	204-881-4	128-37-0
varfarínnatríum	204-929-4	129-06-6
dímetýlþalat	205-011-6	131-11-3
natríumpentaklórfenólat	205-025-2	131-52-2
natríum-2-bífenýlat	205-055-6	132-27-4
natríum-2-bífenýlattetrahýdrat	205-055-6	6152-33-6
kaptan	205-087-0	133-06-2
N-(tríklórmetýlþíó)þalimíð/fólpet	205-088-6	133-07-3
2,4-díklór-3,5-xýlenól	205-109-9	133-53-9
metýlantranílat	205-132-4	134-20-3
bis(8-hýdroxýkínólíníum)súlfat	205-137-1	134-31-6
N,N-díetýl-m-tólúamíð	205-149-7	134-62-3
díprópýlpýridín-2,5-díkarboxýlat	205-245-9	136-45-8
sinkbis(2-etýlhexanóat)	205-251-1	136-53-8
6-metýlbensótríasól	205-265-8	136-85-6
þíram	205-286-2	137-26-8
síram	205-288-3	137-30-4
natríumprópíonat	205-290-4	137-40-6
kalíummetýldíþíókarbamat	205-292-5	137-41-7
metamnatríum	205-293-0	137-42-8

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
dípenten	205-341-0	138-86-3
dínatríumsýanódíþíókarbamat	205-346-8	138-93-2
bensódódekíníumklóríð	205-351-5	139-07-1
míristalkoníumklóríð	205-352-0	139-08-2
nítríltríediksýra	205-355-7	139-13-9
p-tólýlasetat	205-413-1	140-39-6
1,3-bis(hýdroxýmetýl)úrea	205-444-0	140-95-4
natríumformat	205-488-0	141-53-7
2,3-díhýdroxýprópýllárat	205-526-6	142-18-7
nabam	205-547-0	142-59-6
hexansýra	205-550-7	142-62-1
lárínsýra	205-582-1	143-07-7
kalíumóleat	205-590-5	143-18-0
natríumvetniskarbónat	205-633-8	144-55-8
oxalsýra	205-634-3	144-62-7
kínólín-8-ól	205-711-1	148-24-3
þíabendasól	205-725-8	148-79-8
bensóþíasól-2-þíól	205-736-8	149-30-4
mónúron	205-766-1	150-68-5
rútósíð	205-814-1	153-18-4
glýoxýlsýra	206-058-5	298-12-4
fenklórfos	206-082-6	299-84-3
naleð	206-098-3	300-76-5
5-klórsalisýlsýra	206-283-9	321-14-2
díúron	206-354-4	330-54-1
kalíumþíósýanat	206-370-1	333-20-0
díasínon	206-373-8	333-41-5
dekansýra	206-376-4	334-48-5
sýanamíð	206-992-3	420-04-2
metronídasól	207-136-1	443-48-1
síneól	207-431-5	470-82-6
7,8-díhýdroxýkúmarín	207-632-8	486-35-1
natríumkarbónat	207-838-8	497-19-8
2-hýdroxý-4-ísóprópýl-2,4,6-sýklóheptatríen-1-on	207-880-7	499-44-5
karvakról	207-889-6	499-75-2

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
6β-asetoxý-3β-(β-D-glúkópýranosýloxý)-8,14-díhýdroxýbúfa-4,20,22-tríenólíð/skillirósíð	208-077-4	507-60-8
baríumkarbónat	208-167-3	513-77-9
3-asetýl-6-metýl-2H-pýran-2,4(3H)-díon	208-293-9	520-45-6
ósalmíð	208-385-9	526-18-1
2,6-dímetoxý-p-bensókínon	208-484-7	530-55-2
akridín-3,6-díamín-tvívetnisklóríð	208-515-4	531-73-7
natríumbensóat	208-534-8	532-32-1
dasómet	208-576-7	533-74-4
trínatríumvetnisdíkarbónat/natríumseskvíkarbónat	208-580-9	533-96-0
silfurkarbónat	208-590-3	534-16-7
krímidín	208-622-6	535-89-7
kalsíumdíformat	208-863-7	544-17-2
mýristínsýra	208-875-2	544-63-8
1-ísóprópýl-4-metýlbísýkló[3.1.0]hexan-3-on	208-912-2	546-80-5
1,3,4,6,8,13-hexahýdroxý-10,11-dímetýlfenantró[1,10,9,8-opkra]perýlen-7,14-díon/jóhannesarjurt (*Hypericum perforatum*)	208-941-0	548-04-9
[4-[4,4′-bis(dímetýlamínó)benshýdrýlíden]sýklóhexa-2,5-díen-1-ýlíden]dímetýlammoníumklóríð	208-953-6	548-62-9
sinkdíbensóat	209-047-3	553-72-0
metýlísóþíósýanat	209-132-5	556-61-6
4,4′-(4-imínósýklóhexa-2,5-díenýlídenmetýlen)díanilínvetnisklóríð	209-321-2	569-61-9
[4-[α-[4-(dímetýlamínó)fenýl]bensýlíden]sýklóhexa-2,5-díen-1-ýlíden]dímetýlammoníumklóríð/malakítgrænuklóríð	209-322-8	569-64-2
kalíumbensóat	209-481-3	582-25-2
(RS)-3-allýl-2-metýl-4-oxósýklópent-2-enýl-(1RS,3RS;1RS,3SR)-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)-sýklóprópankarboxýlat (öll myndbrigði; hlutfall: 1:1:1:1:1:1:1:1)/alletrín	209-542-4	584-79-2
natríum-3-(p-anilínfenýlasó)bensensúlfonat/metanílgult	209-608-2	587-98-4
DL-mjólkursýra	209-954-4	598-82-3
BHC eða HCH/hexaklórsýklóhexan	210-168-9	608-73-1
DL-eplasýra (DL-malic acid)	210-514-9	617-48-1
N-(hýdroxýmetýl)asetamíð	210-897-2	625-51-4
súksínaldehýð	211-333-8	638-37-9
2-flúorasetamíð	211-363-1	640-19-7
þalaldehýð	211-402-2	643-79-8
2-hýdroxýetansúlfonsýra, efnasamband með 4,4′-[hexan-1,6-díýlbis(oxý)]bis[bensenkarboxamidíni] (2:1)	211-533-5	659-40-5
tetrahýdró-2,5-dímetoxýfúran	211-797-1	696-59-3

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
N-[(díklórflúormetýl)þíó]þalimíð	211-952-3	719-96-0
díklór-N-[(dímetýlamínó)súlfonýl]flúor-N-(p-tólýl)metansúlfenamíð/tólýlflúaníð	211-986-9	731-27-1
hýdroxýl-2-pýridon	212-506-0	822-89-9
2,6-dímetýl-1,3-díoxan-4-ýlasetat	212-579-9	828-00-2
terbútrýn	212-950-5	886-50-0
próflavínvetnisklóríð	213-459-9	952-23-8
N′1-kínoxalín-2-ýlsúlfanilamíð, natríumsalt	213-526-2	967-80-6
norbormíð	213-589-6	991-42-4
(hýdroxýmetýl)úrea	213-674-8	1000-82-4
díklóflúaníð	214-118-7	1085-98-9
koparþíósýanat	214-183-1	1111-67-7
dódekýltrímetýlammoníumbrómíð	214-290-3	1119-94-4
tetradoníumbrómíð	214-291-9	1119-97-7
(1,3,4,5,6,7-hexahýdró-1,3-díoxó-2H-ísóindól-2-ýl)metýl-(1R-trans)-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)sýklópropankarboxýlat/d-tetrametrín	214-619-0	1166-46-7
4,5-díklór-3H-1,2-díþíól-3-on	214-754-5	1192-52-5
xýlenól	215-089-3	1300-71-6
bentonít	215-108-5	1302-78-9
díarsenpentaoxíð	215-116-9	1303-28-2
díbórtríoxíð	215-125-8	1303-86-2
kalíumhýdroxíð	215-181-3	1310-58-3
natríumhýdroxíð	215-185-5	1310-73-2
kísilsýra, kalíumsalt/kalíumsilíkat	215-199-1	1312-76-1
sinkoxíð	215-222-5	1314-13-2
trísinkdífosfíð	215-244-5	1314-84-7
sinksúlfíð	215-251-3	1314-98-3
trímangantetraoxíð	215-264-5	1317-35-7
koparoxíð	215-269-0	1317-38-0
tvíkoparoxíð	215-270-7	1317-39-1
kresól	215-293-2	1319-77-3
álklóríð, basískt	215-477-2	1327-41-9
dínatríumtetrabórat, vatnsfrítt	215-540-4	1330-43-4
dínatríumtetrabóratdekahýdrat	215-540-4	1303-96-4
tvíkoparklóríðtríhýdroxíð	215-572-9	1332-65-6
krómtríoxíð	215-607-8	1333-82-0
natríumvetnisdíflúoríð	215-608-3	1333-83-1

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
naftensýrur, koparsölt	215-657-0	1338-02-9
2-bútanon, peroxíð	215-661-2	1338-23-4
naftensýrur	215-662-8	1338-24-5
ammoníumvetnisdíflúoríð	215-676-7	1341-49-7
kísilsýra, natríumsalt	215-687-4	1344-09-8
kopar(II)klóríð	215-704-5	1344-67-8
N,N″-bis(2-etýlhexýl)-3,12-díimínó-2,4,11,13-tetraasatetradekandíamidín-tvívetnisklóríð	216-994-6	1715-30-6
mónólínúron	217-129-5	1746-81-2
2,4-díklórbensýlalkóhól	217-210-5	1777-82-8
etakridínlaktat	217-408-1	1837-57-6
4,4′-(2-etýl-2-nítrópropan-1,3-díýl)bismorfólín	217-450-0	1854-23-5
klórþaloníl	217-588-1	1897-45-6
dódekýlammoníumasetat	217-956-1	2016-56-0
flúómetúron	218-500-4	2164-17-2
allýlprópýldísúlfíð	218-550-7	2179-59-1
4-(2-nítróbútýl)morfólín	218-748-3	2224-44-4
N-(3-amínóprópýl)-N-dódekýlpropan-1,3-díamín	219-145-8	2372-82-9
dídekýldímetýlammoníumbrómíð	219-234-1	2390-68-3
tólnaftat	219-266-6	2398-96-1
bis[[4-[4-(dímetýlamínó)benshýdrýlíden]sýklóhexa-2,5-díen-1-ýlíden]dímetýlammoníum]oxalat, díoxalat	219-441-7	2437-29-8
dódín	219-459-5	2439-10-3
2-bróm-1-(4-hýdroxýfenýl)etan-1-on	219-655-0	2491-38-5
2,2′-díþíóbis[N-metýlbensamíð]	219-768-5	2527-58-4
2,2′-[metýlenbis(oxý)]bisetanól	219-891-4	2565-36-8
fentóat	219-997-0	2597-03-7
1,2-bensísóþíasól-3(2H)-on	220-120-9	2634-33-5
2,2′-[(1-metýlprópan-1,3-díýl)bis(oxý)]bis[4-metýl-1,3,2-díoxabórínan]	220-198-4	2665-13-6
2-metýl-2H-ísóþíasól-3-on	220-239-6	2682-20-4
súlfúrýldíflúoríð	220-281-5	2699-79-8
2-amínó-3-klór-1,4-naftókínon	220-529-2	2797-51-5
2-klór-N-(hýdroxýmetýl)asetamíð	220-598-9	2832-19-1
tróklósennatríum	220-767-7	2893-78-9
natríumdíklórísósýanúratdíhýdrat	220-767-7	51580-86-0
klórpýrifos	220-864-4	2921-88-2
meketroníumetýlsúlfat	221-106-5	3006-10-8

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
dódekýletýldímetýlammoníumetýlsúlfat	221-108-6	3006-13-1
bis(tríklórmetýl)súlfon	221-310-4	3064-70-8
natríum-2-(2-dódekýloxýetoxý)etýlsúlfat	221-416-0	3088-31-1
4-ísóprópýl-m-kresól	221-761-7	3228-02-2
kopardínítrat	221-838-5	3251-23-8
tríklósan	222-182-2	3380-34-5
temefos	222-191-1	3383-96-8
túj-4(10)-en	222-212-4	3387-41-5
okt-1-en-3-ól	222-226-0	3391-86-4
natríum-5-klór-2-[4-klór-2-[[[(3,4-díklórfenýl)amínó]karbónýl]amínó]fenoxý]bensensúlfonat	222-654-8	3567-25-7
(etýlendíoxý)dímetanól	222-720-6	3586-55-8
klórfasínon	223-003-0	3691-35-8
dípýriþíon	223-024-5	3696-28-4
klórhexidínvetnisklóríð	223-026-6	3697-42-5
denatoníumbensóat	223-095-2	3734-33-6
natríum-2,4,6-tríklórfenólat	223-246-2	3784-03-0
pýridín-2-þíól-1-oxíð, natríumsalt	223-296-5	3811-73-2
hexahýdró-1,3,5-tris(3-metoxýprópýl)-1,3,5-tríasín	223-563-6	3960-05-2
4-oxó-4-[(tríbútýlstannýl)oxý]bút-2-ensýra/tríbútýltinmaleat	223-701-5	4027-18-3
metenamín-3-klórallýlklóríð	223-805-0	4080-31-3
N-etýlheptadekaflúoroktansúlfonamíð	223-980-3	4151-50-2
ísóbútýl-4-hýdroxýbensóat/ísóbútýlparaben	224-208-8	4247-02-3
tríbútýlstannýlsalisýlat/tríbútýltinsalisýlat	224-397-7	4342-30-7
tríbútýlstannýlbensóat/tríbútýltinbensóat	224-399-8	4342-36-3
natríum-1-(3,4-díhýdró-6-metýl-2,4-díoxó-2H-pýran-3-ýlíden)etanólat	224-580-1	4418-26-2
díetýlammoníumsalisýlat	224-586-4	4419-92-5
dímetýldíkarbónat	224-859-8	4525-33-1
farnesól	225-004-1	4602-84-0
2,2′,2″-(hexahýdró-1,3,5-tríasín-1,3,5-tríýl)tríetanól	225-208-0	4719-04-4
oktýlfosfónsýra	225-218-5	4724-48-5
natríum-4-(metoxýkarbónýl)fenólat	225-714-1	5026-62-0
súlfamínsýra	226-218-8	5329-14-6
sítral	226-394-6	5392-40-5
tetrahýdró-1,3,4,6-tetrakis(hýdroxýmetýl)imídasó[4,5-d]imídasól-2,5(1H,3H)-díon	226-408-0	5395-50-6
1-bensýl-3,5,7-tríasa-1-asoníatrísýkló[3.3.1.13,7]dekanklóríð	226-445-2	5400-93-1

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
dímetýldíoktýlammoníumklóríð	226-901-0	5538-94-3
N-dódekýlprópan-1,3-díamín	226-902-6	5538-95-4
klórpýrifosmetýl	227-011-5	5598-13-0
N,N′-metýlenbismorfólín	227-062-3	5625-90-1
kúmatetralýl	227-424-0	5836-29-3
terbúthýlasín	227-637-9	5915-41-3
(R)-p-menta-1,8-díen	227-813-5	5989-27-5
4-metoxýbensen-1,3-díamínsúlfat	228-290-6	6219-67-6
metýlendíþíósýanat	228-652-3	6317-18-6
1,3-(hýdroxýmetýl)-5,5-dímetýlimídasólidín-2,4-díon	229-222-8	6440-58-0
dódísín	229-930-7	6843-97-6
eplasýra (malic acid)	230-022-8	6915-15-7
(2-bróm-2-nítróvinýl)bensen	230-515-8	7166-19-0
dídekýldímetýlammoníumklóríð	230-525-2	7173-51-5
(Z)-N-9-oktadekenýlprópan-1,3-díamín	230-528-9	7173-62-8
bensýldódekýldímetýlammoníumbrómíð	230-698-4	7281-04-1
prómetrýn	230-711-3	7287-19-6
silfur	231-131-3	7440-22-4
bór	231-151-2	7440-42-8
kopar	231-159-6	7440-50-8
sink	231-175-3	7440-66-6
brennisteinsdíoxíð	231-195-2	7446-09-5
díþallíumsúlfat	231-201-3	7446-18-6
kalsíumdíhexa-2,4-díenóat	231-321-6	7492-55-9
kínínmónóhýdróklóríðdíhýdrat	231-437-7	6119-47-7
joð	231-442-4	7553-56-2
joð í formi joðófórs	blanda	39392-86-4
joðflókar í lausn með ójónuðum þvottaefnum	blanda	
pólývinýlpyrrólídonjoð	fjölliða	25655-41-8
Alkýlarýlpólýeteralkóhól-joðflóki	fjölliða	
joðflóki með samfjölliðu úr etýlenprópýleneiningum (plúroník)	fjölliða	
joðflóki með pólýalkýlenglýkóli	fjölliða	
joðað resín/mínushlaðið fjöljoðíðresín	fjölliða	
trínatríumortófosfat (TSP)	231-509-8	7601-54-9
kísildíoxíð — ókristallað	231-545-4	7631-86-9
natríumvetnissúlfít	231-548-0	7631-90-5

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
natríumnítrít	231-555-9	7632-00-0
natríumperoxómetabórat/natríumperbórathýdrat	231-556-4	7632 04 4
vetnisklóríð/saltsýra	231-595-7	7647-01-0
natríumklóríð	231-598-3	7647-14-5
natríumbrómíð	231-599-9	7647-15-6
ortófosfórsýra	231-633-2	7664-38-2
vetnisflúoríð	231-634-8	7664-39-3
ammoníak, vatnsfrítt	231-635-3	7664-41-7
brennisteinssýra	231-639-5	7664-93-9
kalíumjoðíð	231-659-4	7681-11-0
natríumvetnissúlfat	231-665-7	7681-38-1
natríumflúoríð	231-667-8	7681-49-4
natríumhýpóklórít	231-668-3	7681-52-9
dínatríumdísúlfít	231-673-0	7681-57-4
tetrametrín	231-711-6	7696-12-0
brennisteinn	231-722-6	7704-34-9
járnsúlfat	231-753-5	7720-78-7
járnvítríól/ferrósúlfatheptahýdrat/járnsúlfatheptahýdrat	231-753-5	7782-63-0
kalíumpermanganat	231-760-3	7722-64-7
vetnisperoxíð	231-765-0	7722-84-1
bróm	231-778-1	7726-95-6
díkalíumperoxódísúlfat	231-781-8	7727-21-1
köfnunarefni	231-783-9	7727-37-9
sinksúlfatheptahýdrat	231-793-3	7446-20-0
7a-etýldíhýdró-1H,3H,5H-oxasóló[3,4-c]oxasól	231-810-4	7747-35-5
natríumsúlfít	231-821-4	7757-83-7
natríumklórít	231-836-6	7758-19-2
koparklóríð	231-842-9	7758-89-6
koparsúlfat	231-847-6	7758-98-7
koparsúlfatpentahýdrat	231-847-6	7758-99-8
silfurnítrat	231-853-9	7761-88-8
natríumþíósúlfatpentahýdrat	231-867-5	10102-17-7
natríumklórat	231-887-4	7775-09-9
dínatríumperoxódísúlfat/natríumpersúlfat	231-892-1	7775-27-1
kalíumdíkrómat	231-906-6	7778-50-9
kalsíumhýpóklórít	231-908-7	7778-54-3

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
hexahýdró-1,3,5-tríetýl-1,3,5-tríasín	231-924-4	7779-27-3
klór	231-959-5	7782-50-5
ammoníumsúlfat	231-984-1	7783-20-2
silfurklóríð	232-033-3	7783-90-6
álammoníumbis(súlfat)	232-055-3	7784-25-0
mangansúlfat	232-089-9	7785-87-7
mangansúlfattetrahýdrat	232-089-9	10101-68-5
joðmónóklóríð	232-236-7	7790-99-0
terpínól	232-268-1	8000-41-7
sojabaunaolía	232-274-4	8001-22-7
línolía	232-278-6	8001-26-1
maísolía	232-281-2	8001-30-7
kókosfeiti	232-282-8	8001-31-8
kreósót	232-287-5	8001-58-9
laxerolía	232-293-8	8001-79-4
beinaolía/olía úr dýraríkinu	232-294-3	8001-85-2
repjuolía	232-299-0	8002-13-9
pýretrín og pýretróíð	232-319-8	8003-34-7
terpentínuolía	232-350-7	8006-64-2
hvítlaukskjarni	232-371-1	8008-99-9
furutjara/furuviðartjara	232-374-8	8011-48-1
bývax	232-383-7	8012-89-3
paraffínolíur	232-384-2	8012-95-1
lárperuolíur	232-428-0	8024-32-6
sæt appelsína, kjarni	232-433-8	8028-48-6
hvítolía (úr jarðolíu)	232-455-8	8042-47-5
saponín	232-462-6	8047-15-2
furuolíurósín (tall-oil rosin)	232-484-6	8052-10-6
asfalt/jarðbik	232-490-9	8052-42-4
kópöl	232-527-9	9000-14-0
lignín	232-682-2	9005-53-2
álsúlfat	233-135-0	10043-01-3
bórsýra	233-139-2	10043-35-3
álkalíumbis(súlfat)/álún	233-141-3	10043-67-1
klórdíoxíð	233-162-8	10049-04-4
kalíumsúlfít	233-321-1	10117-38-1

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
natríumvetnis-2,2′-metýlenbis[4-klórfenólat]	233-457-1	10187-52-7
2,2-díbróm-2-sýanóasetamíð	233-539-7	10222-01-2
tvísilfur-(1+)-súlfat	233-653-7	10294-26-5
natríummetafosfat	233-782-9	10361-03-2
oxínkopar	233-841-9	10380-28-6
resmetrín	233-940-7	10453-86-8
N,N′-etýlenbis[N-asetýlasetamíð]	234-123-8	10543-57-4
natríumdíkrómat	234-190-3	10588-01-9
karbendasím	234-232-0	10605-21-7
trídekanatríumhýpóklóríttetrakis(fosfat)	234-307-8	11084-85-8
náttúrleg bórsýra	234-343-4	11113-50-1
natríumperbórattetrahýdrat	234-390-0	10486-00-7
perbórsýra, natríumsalt	234-390-0	11138-47-9
naftensýrur, sinksölt	234-409-2	12001-85-3
dínatríumoktabórat	234-541-0	12008-41-2
dínatríumoktabórattetrahýdrat	234-541-0	12280-03-4
[2H4]ammoníumklóríð	234-607-9	12015-14-4
díálklóríðpentahýdroxíð	234-933-1	12042-91-0
trímagnesíumdífosfíð	235-023-7	12057-74-8
natríumtólúensúlfonat	235-088-1	12068-03-0
kopar(II)karbónatkopar(II)hýdroxíð (1:1)	235-113-6	12069-69-1
síneb	235-180-1	12122-67-7
ammoníumbrómíð	235-183-8	12124-97-9
tetrabórdínatríumheptaoxíð, hýdrat	235-541-3	12267-73-1
maneb	235-654-8	12427-38-2
hexabórdísinkundekaoxíð/sinkbórat	235-804-2	12767-90-7
N-(hýdroxýmetýl)formamíð	235-938-1	13052-19-2
2,3,5,6-tetraklór-4-(metýlsúlfonýl)pýridín	236-035-5	13108-52-6
nífúrpírínól	236-503-9	13411-16-0
pýriþíonsink	236-671-3	13463-41-7
títandíoxíð	236-675-5	13463-67-7
dódekýlgúanidíneinvetnisklóríð	237-030-0	13590-97-1
baríumdíbórtetraoxíð	237-222-4	13701-59-2
kalíum-2-bífenýlat	237-243-9	13707-65-8
litíumhýpóklórít	237-558-1	13840-33-0
ortóbórsýra, natríumsalt	237-560-2	13840-56-7

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
brómklóríð	237-601-4	13863-41-7
sinkbis(díetýldíþíókarbamat)	238-270-9	14324-55-1
(bensýloxý)metanól	238-588-8	14548-60-8
2,2′-oxýbis[4,4,6-trímetýl-1,3,2-díoxabórínan]	238-749-2	14697-50-8
foxím	238-887-3	14816-18-3
bis(1-hýdroxý-1H-pýridín-2-þíonató-O,S)kopar	238-984-0	14915-37-8
bis(8-hýdroxýkínólýl)súlfat, mónókalíumsalt	239-133-6	15077-57-3
díbrómpróþíonamíð	239-153-5	15102-42-8
natríumperbóratmónóhýdrat	239-172-9	10332-33-9
2,2′-metýlenbis(6-bróm-4-klórfenól)	239-446-8	15435-29-7
klórtólúron	239-592-2	15545-48-9
dínatríumkarbónat, efnasamband með vetnisperoxíði (2:3)	239-707-6	15630-89-4
natríum-p-klór-m-kresólat	239-825-8	15733-22-9
klóralós	240-016-7	15879-93-3
1-bróm-3-klór-5,5-dímetýlimídasólidín-2,4-díon	240-230-0	16079-88-2
(R)-2-(4-klór-2-metýlfenoxý)próþíonsýra	240-539-0	16484-77-8
díkalíumdísúlfít	240-795-3	16731-55-8
metómýl	240-815-0	16752-77-5
dínatríumhexaflúorsilíkat	240-934-8	16893-85-9
hexaflúorkísilsýra	241-034-8	16961-83-4
benómýl	241-775-7	17804-35-2
D-glúkonsýra, efnasamband með N,N″-bis(4-klórfenýl)-3,12-díimínó-2,4,11,13-tetraasatetradekandíamidíni (2:1)	242-354-0	18472-51-0
O,O-díetýl-O-5-fenýlísoxasól-3-ýlfosfórþíóat	242-624-8	18854-01-8
bensoxoníumklóríð	243-008-1	19379-90-9
metýlhýdroxýmetoxýasetat	243-271-2	19757-97-2
p-[(díjoðmetýl)súlfonýl]tólúen	243-468-3	20018-09-1
kopardíhýdroxíð	243-815-9	20427-59-2
tvísilfuroxíð	243-957-1	20667-12-3
2-búten-1,4-díýlbis(brómasetat)	243-962-9	20679-58-7
álfosfíð	244-088-0	20859-73-8
(bensóþíasól-2-ýlþíó)metýlþíósýanat	244-445-0	21564-17-0
tetraklórvinfos	244-865-4	22248-79-9
bendíókarb	245-216-8	22781-23-3
2-metýl-4-oxó-3-(próp-2-ýnýl)sýklópent-2-en-1-ýl-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)sýklóprópankarboxýlat/pralletrín	245-387-9	23031-36-9
kalíum-(E,E)-hexa-2,4-díenóat	246-376-1	24634-61-5

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
2-tert-bútýl-4-metoxýfenól	246-563-8	25013-16-5
bis(hýdroxýmetýl)úrea	246-679-9	25155-29-7
α,α′,α″-trímetýl-1,3,5-tríasín-1,3,5(2H,4H,6H)-tríetanól	246-764-0	25254-50-6
2,2′-(oktadek-9-enýlimínó)bisetanól	246-807-3	25307-17-9
3-(bút-2-enýl)-2-metýl-4-oxósýklópent-2-enýl-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)sýklóprópankarboxýlat/sínerín I	246-948-0	25402-06-6
3-fenoxýbensýl-2-dímetýl-3-(metýlpropenýl)sýklóprópankarboxýlat/fenótrín	247-404-5	26002-80-2
5-klór-2-metýl-2H-ísóþíasól-3-on	247-500-7	26172-55-4
2-oktýl-2H-ísóþíasól-3-on	247-761-7	26530-20-1
dódekýlbensensúlfonsýra	248-289-4	27176-87-0
lárínsýra, mónóester með glýseróli	248-337-4	27215-38-9
sinkneódekanóat	248-370-4	27253-29-8
dódekýl(etýlbensýl)dímetýlammoníumklóríð	248-486-5	27479-28-3
cis-tríkos-9-en	248-505-7	27519-02-4
dímetýloktadekýl[3-(trímetoxýsilýl)própýl]ammoníumklóríð	248-595-8	27668-52-6
N′-tert-bútýl-N-sýklóprópýl-6-(metýlþíó)-1,3,5-tríasín-2,4-díamín	248-872-3	28159-98-0
(S)-3-allýl-2-metýl-4-oxósýklópent-2-enýl(1R,3R)-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)-sýklóprópankarboxýlat (aðeins 1R-trans-myndbrigði, 1S-myndbrigði)/S-bíóalletrín	249-013-5	28434-00-6
bíóresmetrín	249-01-40	28434-01-7
3-[3-(4′-bróm[1,1′-bífenýl]-4-ýl)-3-hýdroxý-1-fenýlprópýl]-4-hýdroxý-2-bensópýron/brómadíólon	249-205-9	28772-56-7
pirímífosmetýl	249-528-5	29232-93-7
litíumheptadekaflúoroktansúlfonat	249-644-6	29457-72-5
5-bróm-5-nítró-1,3-díoxan	250-001-7	30007-47-7
trans-ísóprópýl-3-[[(etýlamínó)metoxýfosfínóþíóýl]oxý]krótonat	250-517-2	31218-83-4
(Z,E)-tetradeka-9,12-díenýlasetat	250-753-6	31654-77-0
dekýldímetýloktýlammoníumklóríð	251-035-5	32426-11-2
brómklór-5,5-dímetýlimídasólidín-2,4-díon	251-171-5	32718-18-6
amítras	251-375-4	33089-61-1
3-(4-ísóprópýlfenýl)-1,1-dímetýlúrea/ísóprótúron	251-835-4	34123-59-6
2-(hýdroxýmetýlamínó)etanól	251-974-0	34375-28-5
N-[3-(dódekýlamínó)própýl]glýsín	251-993-4	34395-72-7
2,6-díasetýl-7,9-díhýdroxý-8,9b-dímetýldíbensófúran-1,3(2H,9bH)-díon, mónónatríumsalt	252-204-6	34769-44-3
natríum-4-etoxýkarbónýlfenoxíð	252-487-6	35285-68-8
natríum-4-própoxýkarbónýlfenoxíð	252-488-1	35285-69-9

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
N-[[(4-klórfenýl)amínó]karbónýl]-2,6-díflúorbensamíð	252-529-3	35367-38-5
1-[2-(allýloxý)-2-(2,4-díklórfenýl)etýl]-1H-imídasól/imasalíl	252-615-0	35554-44-0
(±)-1-(β-allýloxý-2,4-díklórfenýletýl)imídasól/tæknilega hreint imasalíl	plöntuvarnarefni	73790-28-0
S-[(6-klór-2-oxóoxasóló[4,5-b]pýridín-3(2H)-ýl)metýl] O,O-dímetýlþíófosfat/asameþífos	252-626-0	35575-96-3
2-bróm-2-(brómmetýl)pentandínítríl	252-681-0	35691-65-7
bensýldímetýlóleýlammoníumklóríð	253-363-4	37139-99-4
2-fosfónóbútan-1,2,4-tríkarboxýlsýra	253-733-5	37971-36-1
4-metoxý-m-fenýlendíammoníumsúlfat	254-323-9	39156-41-7
N,N″-metýlenbis[N′-[3-(hýdroxýmetýl)-2,5-díoxóimídasólidín-4-ýl]úrea]	254-372-6	39236-46-9
dínókap	254-408-0	39300-45-3
α-sýanó-3-fenoxýbensýl-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)sýklóprópankarboxýlat	254-484-5	39515-40-7
ísóprópýl-(2E,4E)-11-metoxý-3,7,11-trímetýldódeka-2,4-díenóat/metópren	254-993-2	40596-69-8
dímetýltetradekýl-l[3-(trímetoxýsilýl)própýl]ammoníumklóríð	255-451-8	41591-87-1
blanda cis- og trans-p-mentan-3,8-díóls/sítríódíól	255-953-7	42822-86-6
4,4-dímetýloxasólidín	257-048-2	51200-87-4
(1,3,4,5,6,7-hexahýdró-1,3-díoxó-2H-ísóindól-2-ýl)metýl-(1R-cis)-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)sýklóprópankarboxýlat	257-144-4	51348-90-4
sýanó-(3-fenoxýbensýl)-2-(4-klórfenýl)-3-metýlbútýrat/fenvalerat	257-326-3	51630-58-1
etýl-N-asetýl-N-bútýl-β-alanínat	257-835-0	52304-36-6
α-sýanó-3-fenoxýbensýl-3-(2,2-díklórvinýl)-2,2-dímetýlsýklóprópankarboxýlat/sýpermetrín	257-842-9	52315-07-8
m-fenoxýbensýl-3-(2,2-díklórvinýl)-2,2-dímetýlsýklóprópankarboxýlat/permetrín	258-067-9	52645-53-1
α-sýanó-3-fenoxýbensýl-[1R-[1α-(S*),3α]]-3-(2,2-díbrómvinýl)-2,2-dímetýlsýklóprópankarboxýlat/deltametrín	258-256-6	52918-63-5
bis(2-etýlhexanóató-O)-μ-oxódísink	259-049-3	54262-78-1
1-etýnýl-2-metýlpent-2-enýl-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)sýklóprópankarboxýlat/empentrín	259-154-4	54406-48-3
3-joð-2-própýnýlbútýlkarbamat	259-627-5	55406-53-6
tetrakis(hýdroxýmetýl)fosfóníumsúlfat (2:1)	259-709-0	55566-30-8
3-(3-bífenýl-4-ýl-1,2,3,4-tetrahýdró-1-naftýl)-4-hýdroxýkúmarín/dífenakúm	259-978-4	56073-07-5
4-hýdroxý-3-(3-(4′-bróm-4-bífenýlýl)-1,2,3,4-tetrahýdró-1-naftýl)kúmarín/bródífakúm	259-980-5	56073-10-0
[2-(2-bútoxýetoxý)etoxý]metanól	260-097-2	56289-76-0
2-etoxýetýlbrómasetat	260-240-9	56521-73-4
N-oktýl-N′-[2-(oktýlamínó)etýl]etýlendíamín	260-725-5	57413-95-3

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
1,2-bensísóþíasól-3(2H)-on, natríumsalt	261-184-8	58249-25-5
asakonasól	262-102-3	60207-31-0
1-[[2-(2,4-díklórfenýl)-4-própýl-1,3-díoxólan-2-ýl]metýl]-1H-1,2,4-tríasól/própíkonasól	262-104-4	60207-90-1
N,N-bis(2-hýdroxýetýl)undek-10-enamíð	262-114-9	60239-68-1
2-klór-3-(fenýlsúlfonýl)akrýlónítríl	262-395-8	60736-58-5
[1,1′-bífenýl]-2-ól, klórað	262-974-5	61788-42-9
kókosalkýlamín	262-977-1	61788-46-3
fjórgreind ammoníumsambönd, (hert tólgaralkýl)trímetýl, klóríð	263-005-9	61788-78-1
fjórgreind ammoníumsambönd, kókosalkýltrímetýl, klóríð	263-038-9	61789-18-2
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýlkókosalkýlbis(hýdroxýetýl), klóríð	263-078-7	61789-68-2
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýlkókosalkýldímetýl, klóríð	263-080-8	61789-71-7
fjórgreind ammoníumsambönd, díkókosalkýldímetýl, klóríð	263-087-6	61789-77-3
fjórgreind ammoníumsambönd, bis(hert tólgaralkýl)dímetýl, klóríð	263-090-2	61789-80-8
fjórgreind ammoníumsambönd, trímetýlsojaalkýl, klóríð	263-134-0	61790-41-8
etanól, 2,2′-imínóbis-, N-kókosalkýlafleiður	263-163-9	61791-31-9
1H-imídasól-1-etanól, 4,5-díhýdró-, 2-nor-furuolíualkýlafleiður	263-171-2	61791-39-7
imídasólíumsambönd, 1-bensýl-4,5-díhýdró-1-(hýdroxýetýl)-2-norkókosalkýl, klóríð	263-185-9	61791-52-4
amín, N-tólgaralkýldípropýlentrí-	263-191-1	61791-57-9
amín, N-kókosalkýltrímetýlendí-	263-195-3	61791-63-7
amín, N-kókosalkýltrímetýlendí-, asetöt	263-196-9	61791-64-8
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C8-18-alkýldímetýl, klóríð	264-151-6	63449-41-2
4,5-díklór-2-oktýl-2H-ísóþíasól-3-on	264-843-8	64359-81-5
2-klór-N-[[[4-(tríflúormetoxý)fenýl]amínó]karbónýl]bensamíð	264-980-3	64628-44-0
eimi (úr jarðolíu), hreinsuð með leysiefni, létt, naftenauðug	265-098-1	64741-97-5
eimi (úr jarðolíu), vetnismeðhöndluð, létt	265-149-8	64742-47-8
N-(3,4-díklórfenýl)-1,2,3,4-tetrahýdró-6-hýdroxý-1,3-dímetýl-2,4-díoxópýrimidín-5-karboxamíð	265-732-7	65400-98-8
α-sýanó-3-fenoxýbensýl-[1R-[1α-(S*),3α]]-3-(2,2-díklórvinýl)-2,2-dímetýlsýklóprópankarboxýlat	265-898-0	65731-84-2
koltjörusýrur, óhreinsaðar	266-019-3	65996-85-2
glerduft	266-046-0	65997-17-3
3,3′-metýlenbis[5-metýloxasólidín]/oxasólidín	266-235-8	66204-44-2
N-sýklópropýl-1,3,5-tríasín-2,4,6-tríamín	266-257-8	66215-27-8
betaín, C12–C14-alkýldímetýl	266-368-1	66455-29-6

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
α-sýanó-3-fenoxýbensýl-2,2-dímetýl-3-(1,2,2,2-tetrabrómetýl)sýklóprópankarboxýlat/tralómetrín	266-493-1	66841-25-6
2-klór-N-(2,6-dímetýlfenýl)-N-(1H-pýrasól-1-ýlmetýl)asetamíð	266-583-0	67129-08-2
cis-4-[3-(p-tert-bútýlfenýl)-2-metýlprópýl]-2,6-dímetýlmorfólín	266-719-9	67564-91-4
N-própýl-N-[2-(2,4,6-tríklórfenoxý)etýl]-1H-imídasól-1-karboxamíð	266-994-5	67747-09-5
fitusýrur, C16–18 og C18, ómettaðar, metýlesterar	267-015-4	67762-38-3
α-sýanó-3-fenoxýbensýl-3-(2-klór-3,3,3-tríflúorpróp-1-enýl)-2,2-dímetýlsýklóprópankarboxýlat/sýhalótrín	268-450-2	68085-85-8
dódekýletýldímetýlammoníumbrómíð/ládasít	269-249-2	68207-00-1
α-sýanó-4-flúor-3-fenoxýbensýl-3-(2,2-díklórvinýl)-2,2-dímetýlsýklóprópankarboxýlat/sýflútrín	269-855-7	68359-37-5
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C12–18-alkýldímetýl, klóríð	269-919-4	68391-01-5
fjórgreind ammoníumsambönd, dí-C6–12-alkýldímetýl, klóríð	269-925-7	68391-06-0
bensensúlfonsýra, C10–13-alkýlafleiður, natríumsölt	270-115-0	68411-30-3
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C8–16-alkýldímetýl, klóríð	270-324-7	68424-84-0
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C12–16-alkýldímetýl, klóríð	270-325-2	68424-85-1
betaín, kókosalkýldímetýl	270-329-4	68424-94-2
fjórgreind ammoníumsambönd, dí-C8–10-alkýldímetýl, klóríð	270-331-5	68424-95-3
fitusýrur, úr kókoshnetum, myndefni með díetanólamíni	270-430-3	68440-04-0
1-própanamíníum, 3-amíno-N,N,N-trímetýl-, N-C12–18 asýlafleiður, metýlsúlföt	271-063-1	68514-93-2
amíð, úr kókoshnetum, N,N-bis(2-hýdroxýetýl)	271-657-0	68603-42-9
fjórgreind ammoníumsambönd, (oxýdí-2,1-etandíýl)bis[kókosalkýldímetýl, díklóríð	271-761-6	68607-28-3
9-oktadekensýra (Z)-, súlfuð, kalíumsölt	271-843-1	68609-93-8
þvagefni (úera), myndefni með formaldehýði	271-898-1	68611-64-3
imídasólíumsambönd, 1-[2-(karboxýmetoxý)etýl]-1-(karboxýmetýl)-4,5-díhýdró-2-nor-kókosalkýl, hýdroxíð, natríumsölt	272-043-5	68650-39-5
bis(tetraammínkopar)karbónatdíhýdroxíð	272-415-7	68833-88-5
1-hýdroxý-4-metýl-6-(2,4,4-trímetýlpentýl)pýridín-2(1H)-on, efnasamband með 2-amínóetanóli (1:1)	272-574-2	68890-66-4
amín, N-tólgaralkýltrímetýlendí-, díasetöt	272-786-5	68911-78-4
beiskjuviður (*Quassia*), kjarni	272-809-9	68915-32-2
fitusýrur, C8–10	273-086-2	68937-75-7
brennisteinssýra, mónó-C12–18-alkýlesterar, natríumsölt	273-257-1	68955-19-1
fjórgreind ammoníumsambönd, C12–18-alkýl[(etýlfenýl)metýl]dímetýl, klóríð	273-318-2	68956-79-6
dídekýlmetýl[3-(trímetoxýsilýl)própýl]ammoníumklóríð	273-403-4	68959-20-6
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C10–16-alkýldímetýl, klóríð	273-544-1	68989-00-4

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C12–18-alkýldímetýl, sölt með 1,2-bensísóþíasól-3(2H)-on 1,1-díoxíði (1:1)	273-545-7	68989-01-5
natríum-N-(hýdroxýmetýl)glýsínat	274-357-8	70161-44-3
amín, C10–16-alkýldímetýl, N-oxíð	274-687-2	70592-80-2
pentakalíumbis(peroxýmónósúlfat)bis(súlfat)	274-778-7	70693-62-8
N,N′-(dekan-1,10-díýldí-1(4H)-pýridýl-4-ýlíden)bis(oktýlammoníum)-díklóríð	274-861-8	70775-75-6
1,3-dídekýl-2-metýl-1H-imídasólíumklóríð	274-948-0	70862-65-6
etýl-[2-(4-fenoxýfenoxý)etýl]karbamat/fenoxýkarb	276-696-7	72490-01-8
fjórgreind ammoníumsambönd, dí-C8–18-alkýldímetýl, klóríð	277-453-8	73398-64-8
1-[(hýdroxýmetýl)amínó]própan-2-ól	278-534-0	76733-35-2
1-[1,3-(hýdroxýmetýl)-2,5-díoxóimídasólidín-4-ýl]-1,3-bis(hýdroxýmetýl)úrea/díasólidínýlúrea	278-928-2	78491-02-8
díhýdróbis[mónóperoxýþalat-(2-)-O1,OO1]magnesat-(2-)	279-013-0	78948-87-5
magnesíummónóperoxýþalat, sexvatnað	279-013-0	84665-66-7
tríbútýltetradekýlfosfóníumklóríð	279-808-2	81741-28-8
(2-bútoxýetoxý)metanól	281-648-3	84000-92-0
sink, basískir efnaflókar með ísódekanóati og ísónónanóati	282-786-7	84418-73-5
einir, *Juniperus communis*, kjarni	283-268-3	84603-69-0
lárviður, *Laurus nobilis*, kjarni	283-272-5	84603-73-6
rósmarín, kjarni	283-291-9	84604-14-8
Eucalyptus globulus, kjarni	283-406-2	84625-32-1
Cinnamomum zeylanicum, kjarni	283-479-0	84649-98-9
margosa, kjarni	283-644-7	84696-25-3
lofnarblóm, *Lavandula angustifolia angustifolia*, kjarni	283-994-0	84776-65-8
timían, *Thymus serpyllum*, kjarni	284-023-3	84776-98-7
formaldehýð, myndefni með díetýlenglýkóli	284-062-6	84777-35-5
formamíð, myndefni með formaldehýði	284-064-7	84777-37-7
glýsín, N-(3-amínóprópýl)-, N′-C10–16-alkýlafleiður	284-065-2	84777-38-8
sítróna, kjarni	284-515-8	84929-31-7
timían, *Thymus vulgaris*, kjarni	284-535-7	84929-51-1
negull, kjarni	284-638-7	84961-50-2
tjörusýrur, pólýalkýlfenólþáttur	284-893-4	84989-05-9
Melaleuca alternifolia, kjarni/olía úr áströlskum teviði	285-377-1	85085-48-9
2,4,8,10-tetra(tert-bútýl)-6-hýdroxý-12H-díbensó[d,g][1,3,2]díoxafosfósín-6-oxíð, natríumsalt	286-344-4	85209-91-2
formaldehýð, myndefni með própýlenglýkóli	286-695-3	85338-22-3

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
tin, tríbútýl-, mónó(naftenóýloxý)afleiður	287-083-9	85409-17-2
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C12–14-alkýldímetýl, klóríð	287-089-1	85409-22-9
fjórgreind ammoníumsambönd, C12–14-alkýl[(etýlfenýl)metýl]dímetýl, klóríð	287-090-7	85409-23-0
[R-(Z)]-3-[(12-hýdroxý-1-oxó-9-oktadekenýl)amínó]própýltrímetýlammoníummetýlsúlfat	287-462-9	85508-38-9
bensensúlfonsýra, 4-C10–13-sek-alkýlafleiður	287-494-3	85536-14-7
gúanidín, N,N´´´-1,3-própandíýlbis-, N-kókosalkýlafleiður, díasetöt	288-198-7	85681-60-3
súlfonsýrur, C13–17-sek-alkan, natríumsölt	288-330-3	85711-69-9
α-sýanó-4-flúor-3-fenoxýbensýl-[1α-(S*),3α]-(±)-3-(2,2-díklórvinýl)-2,2-dímetýlsýklóprópankarboxýlat	289-244-9	86560-93-2
grábrá, *Chrysanthemum cinerariaefolium*, kjarni	289-699-3	89997-63-7
Symbopogon nardus, kjarni	289-753-6	89998-15-2
lofnarblóm, *Lavandula angustifolia*, kjarni	289-995-2	90063-37-9
Litsea cubeba, kjarni	290-018-7	90063-59-5
Mentha arvensis, kjarni	290-058-5	90063-97-1
Pelargonium graveolens, kjarni	290-140-0	90082-51-2
bensensúlfonsýra, mónó-C10–14-alkýlafleiður, efnasambönd með metýl-1H-bensimídasól-2-ýlkarbamati	290-651-9	90194-41-5
kopar, EDTA-flókar	290-989-7	90294-99-8
formaldehýð, myndefni með própanólamíni	291-325-9	90387-52-3
þvagefni (úrea), N,N′-bis(hýdroxýmetýl)-, myndefni með 2-(2-bútoxýetoxý)etanóli, etýlenglýkóli og formaldehýði	292-348-7	90604-54-9
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C8–18-alkýldímetýl, brómíð	293-522-5	91080-29-4
síberíuþinur, *Abies sibirica*, kjarni	294-351-9	91697-89-1
einir, *Juniperus mexicana*, kjarni	294-461-7	91722-61-1
lofnarblóm, *Lavandula hybrida*, kjarni/lofnarblómaolía	294-470-6	91722-69-9
amín, N-(3-amínóprópýl)-N′-kókosalkýltrímetýlendí-, einakrýluð	294-702-6	91745-32-3
Cymbopogon winterianus, kjarni	294-954-7	91771-61-8
sítrónugras (*Cymbopogon flexuosus*)	295-161-9	91844-92-7
hvítolía (úr jarðolíu), létt	295-550-3	92062-35-6
N-[3-(dódekýlamínó)própýl]glýsínvetnisklóríð	298-216-5	93778-80-4
bis(2,6-díasetýl-7,9-díhýdroxý-8,9b-dímetýl-1,3(2H,9bH)-díbensófúrandíonató-O2,O3)-kopar	304-149-6	94246-73-8
sítrónutré, kjarni	304-454-3	94266-47-4
furutré, kjarni	304-455-9	94266-48-5
trímetýl-3-[(1-oxó-10-undekenýl)amínó]própýlammoníummetýlsúlfat	304-990-8	94313-91-4
piparminta, amerísk, kjarni	308-770-2	98306-02-6

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
fjórgreind ammoníumsambönd, [2-[[2-[(2-karboxýetýl)(2-hýdroxýetýl)amínó]etýl]amínó]-2-oxóetýl]-kókosalkýldímetýl, hýdroxíð, innri sölt	309-206-8	100085-64-1
maísstöngull, í duftformi	310-127-6	999999-99-4
náttúrlegur sítrónusafi (síaður)	310-127-6	999999-99-4
Hedera helix	310-127-6	999999-99-4
laukolía	310-127-6	999999-99-4
Thuja occidentalis	310-127-6	999999-99-4
Salvia officinalis	310-127-6	999999-99-4
Hyssopus officinalis	310-127-6	999999-99-4
Chrysanthemum vulgare	310-127-6	999999-99-4
Artemisia absinthium	310-127-6	999999-99-4
Achillea millefolium	310-127-6	999999-99-4
Origanum vulgare	310-127-6	999999-99-4
Majorana hortensis	310-127-6	999999-99-4
Origanum majorano	310-127-6	999999-99-4
Rosmarinus officinalis	310-127-6	999999-99-4
Satureja hortensis	310-127-6	999999-99-4
Urtica dioica	310-127-6	999999-99-4
Aesculus hippocastanum	310-127-6	999999-99-4
Symphytum officinale	310-127-6	999999-99-4
Equisetum arvense	310-127-6	999999-99-4
Sambucus nigra	310-127-6	999999-99-4
1-(3,5-díklór-4-(1,1,2,2-tetraflúoretoxý)fenýl)-3-(2,6-díflúorbensóýl)úrea/hexaflúmúron	401-400-1	86479-06-3
1,3-díklór-5-etýl-5-metýlimídasólidín-2,4-díon	401-570-7	89415-87-2
1-(4-klórfenýl)-4,4-dímetýl-3-(1,2,4-tríasól-1-ýlmetýl)pentan-3-ól/tebúkonasól	403-640-2	107534-96-3
myndefni: glútamínsýru og N-(C12–14-alkýl)própýlendíamíns	403-950-8	164907-72-6
blanda (C8-18)-alkýlbis(2-hýdroxýetýl)ammoníumbis(2-etýlhexýl)fosfats og (C8–18)alkýlbis(2-hýdroxýetýl)ammoníum-2-etýlhexýlvetnisfosfats	404-690-8	68132-19-4
(4-etoxýfenýl)-(3-(4-flúor-3-fenoxýfenýl)própýl)dímetýlsílan	405-020-7	105024-66-6
2,3,5,6-tetraflúorbensýl-trans-2-(2,2-díklórvinýl)-3,3-dímetýlsýklóprópankarboxýlat/transflútrín	405-060-5	118712-89-3
5,5-dímetýl-perhýdró-pýrimidín-2-on-α-(4-tríflúormetýlstýrýl)-α-(4-tríflúormetýl)sinnamýlídenhýdrason/hýdrametýlnon	405-090-9	67485-29-4
3-fenoxýbensýl-2-(4-etoxýfenýl)-2-metýlpróþýleter/etófenprox	407-980-2	80844-07-1
6-(þalimíð)peroxýhexansýra	410-850-8	128275-31-0

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
litíum-3-oxó-1,2(2H)-bensísóþíasól-2-íð	411-690-1	111337-53-2
metýlneódekanamíð	414-460-9	105726-67-8
blanda α-sýanó-3-fenoxýbensýl-(Z)-(1R,3R)-[(S)-3-(2-klór-3,3,3-tríflúor-próp-1-enýl)]-2,2-dímetýlsýklóprópankarboxýlats og α-sýanó-3-fenoxýbensýl-(Z)-(1S,3S)-[(R)-3-(2-klór-3,3,3-tríflúor-próp-1-enýl)]-2,2-dímetýlsýklóprópankarboxýlats/λsýhalótrín	415-130-7	91465-08-6
1-(4-(2-klór-α,α,α.-p-tríflúortólýloxý)-2-flúorfenýl)-3-(2,6-díflúorbensólýl)úrea/flúfenoxúron	417-680-3	101463-69-8
5-klór-2-(4-klórfenoxý)fenól	418-890-8	3380-30-1
2-bútýl-bensó[d]ísóþíasól-3-on	420-590-7	04299-07-4
tetraklórdekaoxíðflóki	420-970-2	92047-76-2
blanda cis-4-hýdroxý-3-(1,2,3,4-tetrahýdró-3-(4-(4-tríflúormetýlbensýloxý)fenýl)-1-naftýl)kúmaríns; trans-4-hýdroxý-3-(1,2,3,4-tetrahýdró-3-(4-(4-tríflúormetýlbensýloxý)fenýl)-1-naftýl)kúmaríns/flókúmafen	421-960-0	90035-08-8
sek-bútýl-2-(2-hýdroxýetýl)píperidín-1-karboxýlat/íkaridín	423-210-8	119515-38-7
N-sýklóhexýl-S,S-díoxóbensó[b]tíófen-2-karboxamíð	423-990-1	149118-66-1
fípróníl	424-610-5	120068-37-3
cis-1-(3-klórallýl)-3,5,7-tríasa-1-asoníaadamantanklóríð	426-020-3	51229-78-8
1-(6-klórpýridín-3-ýlmetýl)-N-nítróimídasólidín-2-ýlídenamín/imídaklópríð	428-040-8	138261-41-3
þíametoxam	428-650-4	153719-23-4
[2,4-díoxó-(2-própýn-1-ýl)imídasólidín-3-ýl]metýl(1R)-cis-krýsantemat; [2,4-díoxó-(2-própýn-1-ýl)imídasólidín-3-ýl]metýl(1R)-trans-krýsantemat/imíprótrín	428-790-6	72963-72-5
2-(1-metýl-2-(4-fenoxý-fenoxý)-etoxý)-pýridín/pýriproxýfen	429-800-1	95737-68-1
3-bensó(b)þíen-2-ýl-5,6-díhýdró-1,4,2-oxaþíasín-4-oxíð	431-030-6	163269-30-5
myndefni díísóprópanólamíns með formaldehýði (1:4)	432-440-8	220444-73-5
klórmetýl-n-oktýldísúlfíð	432-680-3	180128-56-7
myndefni dímetýladípats, dímetýlglútarats og dímetýlsúksínats með vetnisperoxíði/perestan	432-790-1	
bis(3-amínóprópýl)oktýlamín	433-340-7	86423-37-2
(E)-1-(2-klór-1,3-þíasól-5-ýlmetýl)-3-metýl-2-nítrógúanidín	433-460-1	210880-92-5
(E)-2-oktadekenal	enn ekki úthlutað	51534-37-3
(E,Z)-2,13-oktadekadíenal	enn ekki úthlutað	99577-57-8
silfur-sink-ál-bórfosfatgler/gleroxíð, inniheldur silfur og sink	enn ekki úthlutað	398477-47-9
silfurnatríumvetnissirkonfosfat	enn ekki úthlutað	
paraformaldehýð		30525-89-4
peroxýoktansýra		33734-57-5
brómmýristýlísókínólín		51808-87-8
9-amínóakridínvetnisklóríðmónóhýdrat		52417-22-8

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
klórað trínatríumfosfat		56802-99-4
sýklóhexýlhýdroxýdíasen-1-oxíð, kalíumsalt		66603-10-9
(1S,2R,5S)-2-ísóprópenýl-5-metýlsýklóhexanól		104870-56-6
kísill, ókristallaður, án kristalla		112945-52-5
denatoníumkapsaísínat		192327-95-0
tris(N-sýklóhexýldíaseníumdíoxý)ál		312600-88-7
bis[1-sýklóhexýl-1,2-dí(hýdroxý-κ-O)-díaseníumat-(2-)]-kopar		312600-89-8
myndefni ilmkjarnaolíu og ósons, framleitt á staðnum (rúmloftsþáttur: Open Air Factor (OAF))		
silfurseólít A		
silfurnatríumbórsilíkat		
5-klór-2-(4-klórfenoxý)fenól		
bensýl-lárýl-dímetýl-mýristýlammoníumklóríð/lárýl-mýristýl-dímetýlbensýlammoníumklóríð		
blanda ((1,2-etandíýlbis(karbamódíþíóat))-(2-))-mangans og ((1,2-etandíýlbis(karbamódíþíóat))-(2-))-sinks/mankóseb	plöntuvarnarefni	8018-01-7
Klórsúlfamsýra	plöntuvarnarefni	17172-27-9
etýl(2E,4E)-3,7,11-trímetýldódeka-2,4-díenóat/hýdrópren	plöntuvarnarefni	41096-46-2
kísildíoxíð/kísilgúr	plöntuvarnarefni	61790-53-2
α,α,α-tríflúor-N-metýl-4,6-dínítró-N-(2,4,6-tríbrómfenýl)-o-tólúidín/brómetalín	plöntuvarnarefni	63333-35-7
S-metópren/ísóprópýl(s-(E,E))-11-metoxý-3,7,11-trímetýldódeka-2,4-díenóat	plöntuvarnarefni	65733-16-6
S-hýdrópren/etýl-(S-(E,E))-3,7,11-trímetýldódeka-2,4-díenóat	plöntuvarnarefni	65733-18-8
esfenvalerat/(S)-α-sýanó-3-fenoxýbensýl-(S)-2-(4-klórfenýl)-3-metýlbútýrat	plöntuvarnarefni	66230-04-4
[1α-(S*),3α]-(α)-sýanó-(3-fenoxýfenýl)metýl-3-(2,2-díklóretenýl)-2.2-díklórvinýl)-2,2-dímetýlsýklóprópankarboxýlat/α-sýpermetrín	plöntuvarnarefni	67375-30-8
abamektín (blanda avermektíns B_{1a}; > 80%, EINECS-nr. 265-610-3; og avermektíns B_{1b}; < 20%, EINECS-nr. 265-611-9)	plöntuvarnarefni	71751-41-2
sýklóprópankarboxýlsýra, 3-[(1Z)-2-klór-3,3,3-tríflúor-1-própenýl]-2,2-dímetýl-, (2-metýl[1,1′-bífenýl]-3-ýlmetýlester, (1R,3R)-rel-/bífentrín/bífenat	plöntuvarnarefni	82657-04-3
N-(2-((2,6-dímetýl)fenýl)amínó)-2-oxóetýl)-N,N-díetýl-bensenmetanamíníumsykra/denatoníumsykra	plöntuvarnarefni	90823-38-4

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
α-(4-klórfenýl)-α-(1-sýklóprópýletýl)-1H-1,2,4-tríasól-1-etanól/sýprókonasól	plöntuvarnarefni	94361-06-5
3-(3-(4′-bróm-(1,1′-bífenýl)-4-ýl)-1,2,3,4-tetrahýdró-1-naftýl)-4-hýdroxýbensóþíópýran-2-on/3-((RS,3RS;1RS,3SR)-3-(4′-brómbífenýl-4-ýl-1,2,3,4-tetrahýdró-1-naftýl)-4-hýdroxý-1-bensótín-2-on/dífeþíalon	plöntuvarnarefni	104653-34-1
gúasatíntríasetat	plöntuvarnarefni	115044-19-4
4-bróm-2-(4-klórfenýl)-1-(etoxýmetýl)-5-(tríflúormetýl)-1H-pýrról-3-karbónítríl/klórfenapýr	plöntuvarnarefni	122453-73-0
álnatríumsilíkat-silfurflóki/silfurseólít	plöntuvarnarefni	130328-18-6
álnatríumsilíkat-silfurkoparflóki/silfurkoparseólít	plöntuvarnarefni	130328-19-7
álnatríumsilíkat-silfursinkflóki/silfursinkseólít	plöntuvarnarefni	130328-20-0
N-ísónónýl-N,N-dímetýl-N-dekýlammoníumklóríð	plöntuvarnarefni	138698-36-9
N-((6-klór-3-pýridínýl)metýl)-N′-sýanó-N-metýletanimídamíð/asetamípríð	plöntuvarnarefni	160430-64-8
3-fenoxýbensýl-(1R)-cis,trans-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)sýklóprópankarboxýlat/d-fenótrín	plöntuvarnarefni	188023-86-1
blanda 5-hýdroxýmetoxýmetýl-1-asa-3,7-díoxabísýkló-(3.3.0)-oktans (CAS-nr. 59720-42-2, 16.0%) og 5-hýdroxý-1-asa-3,7-díoxabísýkló-(3.3.0)-oktans (EINECS-nr. 229-457-6, 28.8%) og 5-hýdroxýpólý[metýlenoxý]metýl-1-asa-3,7-díoxabísýkló-(3.3.0)-oktans (CAS-nr. 56709-13-8; 5.2%) í vatni (50%)	plöntuvarnarefni	
[1α-(S*),3α]-(α)-sýanó-(3-fenoxýfenýl)metýl-3-(2,2-díklóretenýl)-2,2-díklórvinýl)-2,2-dímetýlsýklóprópankarboxýlat	plöntuvarnarefni	
S-sýfenótrín	plöntuvarnarefni	
(RS)-3-allýl-2-metýl-4-oxósýklópent-2-enýl-(1R,3R)-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)-sýklóprópankarboxýlat (blanda 2 myndbrigða: 1R trans: 1RS; 1:1)/bíóalletrín/d-trans-alletrín	plöntuvarnarefni	
(RS)-3-allýl-2-metýl-4-oxósýklópent-2-enýl-(1R,3R;1R,3S)-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)-sýklóprópankarboxýlat (blanda 4 myndbrigða 1R trans, 1R: 1R trans, 1S: 1R cis, 1R: 1R cis, 1S 4:4:1:1)/d-alletrín	plöntuvarnarefni	
(RS)-3-allýl-2-metýl-4-oxósýklópent-2-enýl-(1R,3R)-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)-sýklóprópankarboxýlat (blanda 2 myndbrigða 1R trans: 1R/S; 1:3)/esbíótrín	plöntuvarnarefni	
spínósað: gerjunarafurð örvera í jarðvegi með spínósýni A og spínósýni D	plöntuvarnarefni	
Bútoxýpólýprópýlenglýkól	fjölliða	9003-13-8

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
pólýdímetýlsíloxan	fjölliða	9016-00-6
fjölliða N-metýlmetanamíns (EINECS-nr. 204-697-4) með (klórmetýl)oxírani (EINECS-nr. 203-439-8)/fjölliða fjórgreinds ammoníumklóríðs	fjölliða	25988-97-0
fjölliða N,N,N,N-tetrametýl-etan-1,2-díamíns og (klórmetýl)oxírans	fjölliða	25988-98-1
einsleit fjölliða 2-tert-bútýlamínóetýlmetakrýlats (EINECS-nr. 223-228-4)	fjölliða	26716-20-1
fjölliða formaldehýðs og akrólíns	fjölliða	26781-23-7
einvetnisklóríð af fjölliðu N,N““-1,6-hexandíýlbis[N′-sýanógúanidíns] (EINECS-nr. 240-032-4) og hexametýlendíamíns (EINECS-nr. 240-679-6)/pólýhexametýlenbígúaníð (einliða: 1,5-bis(trímetýlen)gúanýlgúanidíníumeinvetnisklóríð)	fjölliða	27083-27-8/32289-58-0
fjölliða N,N,N′,N′-tetrametýl-1,6-hexandíamíns og 1,6-díklórhexans	fjölliða	27789-57-7
pólý(hexametýlendímetýlammoníumklóríð)/pólý[(dímetýlimínó)-1,6-hexandíýlklóríð]	fjölliða	28728-61-2
samfjölliða N,N,N′,N′-tetrametýletýlendíamínbis(2-klóretýl)etera	fjölliða	31075-24-8
pólý(hexametýlendíamíngúanidíníumklóríð)	fjölliða	57028-96-3
pólý(hexametýlenbígúaníð)	fjölliða	91403-50-8
pólý(oxý-1,2-etandíýl), α-[2-(dídekýlmetýlammoníó)etýl]-ω-hýdroxý-, própanóat (salt)	fjölliða	94667-33-1
N,N-dídekýl(-N-metýl-pólý(oxýetýl)ammoníumprópíonat/1-dekanamínium, N-dekýl-N-(2-hýdroxýetýl)-N-metýl-, própanóat (salt)	fjölliða	107879-22-1
samfjölliða 2-própenals og própan-1,2-díóls	fjölliða	191546-07-3
N-dídekýl-N-dípólýetoxýammoníumbórat/dídekýlpólýoxetýlammoníumbórat	fjölliða	214710-34-6
ólígó-(2-(2-etoxý)etoxýetýlgúanidíníumklóríð)	fjölliða	374572-91-5
tríbútýltinsamfjölliða (TBT-samfjölliða)	fjölliða	
fitualkóhólpólýglýkóleter	fjölliða	
pólý(vinýlklóríð-kó-ísóbútýlvinýleter-kó-N-vinýl, N′-dímetýloktýlbrómíð própýldíamín)	fjölliða	
pólýglýkólpólýamínresín	fjölliða	
natríumlignósúlfonat	náttúrleg fjölliða	8061-51-6
„neem/neem-vital“	náttúrleg olía	5945-86-8
olía úr *Pinus pumilio*	náttúrleg olía	8000-26-8
sedrusviðarolía	náttúrleg olía	8000-27-9
lofnarblómaolía („lavender oil“)	náttúrleg olía	8000-28-0
sítrónelluolía	náttúrleg olía	8000-29-1
ilmkjarnaolía úr negultré (*Eugenia caryophyllus)*	náttúrleg olía	8000-34-8
blágresisolía („geranium oil“)	náttúrleg olía	8000-46-2
ilmviðarolía („eucalyptus oil“)	náttúrleg olía	8000-48-4

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
appelsínuolía	náttúrleg olía	8000-57-9
furuolía	náttúrleg olía	8002-09-3
svartpiparolía	náttúrleg olía	8006-82-4
piparmintuolía	náttúrleg olía	8006-90-4
sítrónugrasolía	náttúrleg olía	8007-02-1
flóamintuolía („penny royal oil“)	náttúrleg olía	8007-44-1
timíanolía	náttúrleg olía	8007-46-3
kóríandraolía	náttúrleg olía	8008-52-4
garðmintuolía	náttúrleg olía	8008-75-5
garðabrúðuolía (*Valeriana officinalis*)	náttúrleg olía	8008-88-6
kæjúpútolía („cajuput oil“)	náttúrleg olía	8008-98-8
einiberjaolía	náttúrleg olía	8012-91-7
sýprusolía	náttúrleg olía	8013-86-3
olía úr „patchouli“	náttúrleg olía	8014-09-3
krosskúmenolía	náttúrleg olía	8014-13-9
rósagrasolía („palmarosa oil“)	náttúrleg olía	8014-19-5
rúturunnaolía („rue oil“)	náttúrleg olía	8014-29-7
olía úr *Basilicum ocimum basilium*	náttúrleg olía	8015-73-4
rósviðarolía	náttúrleg olía	8015-77-8
selleríolía	náttúrleg olía	8015-90-5
kamilluolía	náttúrleg olía	8015-92-7
olía úr laufi negultrés (*Eugenia caryophyllus*)	náttúrleg olía	8015-97-2
teviðarolía (*Melaleuca*-olía)	náttúrleg olía	68647-73-4
olía úr *Litsea cubeba*	náttúrleg olía	68855-99-2
akurmintuolía	náttúrleg olía	68917-18-0
sedrusolía (olía úr sedrusviði frá Texas, *Juniperus mexicana*, 22%)	náttúrleg olía	68990-83-0
sítruskjarni úr fræjum *Tabebuia avellanedae*	náttúrleg olía	
ilmkjarnaolía úr *Cymbopogon winterianus*	náttúrleg olía	
Allium sativum og *Allium cepa*	náttúrleg olía	
ilmkjarnaolía úr *Cinnamomum zeylanicum*	náttúrleg olía	

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
negulolía (helstu efnisþættir: evgenól (83,8%), karýófyllen (12,4%), evgenólasetat (0,4%))	náttúrleg olía	
ilmolía úr furunálum: (ilmkjarnaolía, helstu efnisþættir: terpentínuolía (30–37,5%), terpínól (15–20%), ísóbórnýlasetat (15–20%), betapínen (12,5–15%), alfapínen (7–10%), kúmarín (1–3%), terpínólþáttur (1–3%)	náttúrleg olía	
ilmolía með frískandi vorilmi (spring fresh): ilmkjarnaolía: helstu efnisþættir: sítral-díetýlasetal (sítratal) (1–3%), sítrónellól (1–3%), ýlanat (1–3%), hívertal (1–3%), allýlkapronat (1–3%)	náttúrleg olía	
rósaolía („rosas oil“)	náttúrleg olía	
náttúrleg pýretrín	náttúrlegur kjarni	
mókjarni (peat extract)	náttúrlegur kjarni	
alkýlbensýldímetýlammoníumklóríð/bensalkoníumklóríð	blanda	8001-54-5
setrimíð	blanda	8044-71-1
blanda 3,6-díamínó-10-metýlakridíníumklóríðs (EINECS-nr. 201-668-8) og 3,6-akridíndíamíns/akriflavín	blanda	8048-52-0
blanda ((3,6-díamínó-10-metýlakridíníumklóríðs (EINECS-nr. 201-668-8) og 3,6-akridíndíamín)vetnisklóríðs)/akriflavíns HCl	blanda	8063-24-9
bensalkoníumsakkarínat/bensalkoníum-o-súlfóbensimídat	blanda	39387-42-3
blanda 5-klór-2-metýl-2H-ísóþíasól-3-ons (EINECS-nr. 247-500-7) og 2-metýl-2H-ísóþíasól-3-ons (EINECS-nr. 220-239-6)	blanda	55965-84-9
síloxan og kísill, dímetýl, myndefni með kísli/meðhöndlaður, brenndur kísill	blanda	67762-90-7
myndefnablanda fitusýrublandaðra estera (C6–18, úr kókosfeiti) með ediksýru og 2,2′-metýlenbis(4-klórfenóli)	blanda	106523-52-8
amín, n-C10–16-alkýltrímetýlendí-, myndefni með klórediksýru	blanda	139734-65-9
fjórgreint ammoníumjoðíð	blanda	308074-50-2
myndefni 5,5-dímetýlhýdantóíns og formaldehýðs	blanda	
myndefni 2-(2-bútoxýetoxý)etanóls og formaldehýðs	blanda	
myndefni etýlenglýkóls og formaldehýðs	blanda	
myndefni þvagefnis (úreu), etýlenglýkóls og formaldehýðs	blanda	
myndefni klórasetamíðs, 2(2-bútoxýetoxý)etanóls og formaldehýðs		
blanda 1-fenoxýprópan-2-óls (EINECS-nr. 212-222-7) og 2-fenoxýprópanóls (EINECS-nr. 224-027-4)	blanda	

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
virkur klór: framleiddur á staðnum með efnahvarfi hýpóklórsýru og natríumhýpóklóríts	blanda	
kalíumsölt af fitusýrum (C15–21)	blanda	
asýpetakskopar	blanda	
asýpetakssink	blanda	
ferómón frá fatamöl, efnisþættir: E,Z-oktadekadí-2,13-enal (75%) og E-oktadek-2-enal (25%)	blanda	
blanda krómtríoxíðs (EINECS-nr. 215-607-8; 34,2%), díarsenpentoxíðs (EINECS-nr. 215-116-9; 24,1%), kopar(II)oxíðs (EINECS-nr. 215-269-1; 13,7%) og vatns (EINECS-nr. 231-791-2; 28%)	blanda	
blanda klórmetýlísóþíasólínons, etandíýlbisoxybismetanóls og metýlísóþíasólínons	blanda	
blanda bróms (EINECS-nr. 231-778-1) og undirbrómsýru (CAS-nr. 13517-11-8), framleidd á staðnum	blanda	
afurðir náttúrlegrar gerjunar plantna í vatni, með brennisteini	blanda	
fjórgreind ammoníumsambönd (bensýlalkýldímetýl(alkýl úr C8–C22, mettuð og ómettuð, tólgaralkýl, kókosalkýl og sojaalkýl) klóríð, brómíð eða hýdroxíð)/BKC	blanda EINECS-skráðra efna	
fjórgreind ammoníumsambönd (díalkýldímetýl(alkýl úr C6–C18, mettuð og ómettuð, og tólgaralkýl, kókosalkýl og sojaalkýl) klóríð, brómíð eða metýlsúlföt)/DDAC	blanda EINECS-skráðra efna	
fjórgreind ammoníumsambönd (alkýltrímetýl(alkýl úr C8–C18, mettuð og ómettuð, og tólgaralkýl, kókosalkýl og sojaalkýl) klóríð, brómíð eða metýlsúlföt)/TMAC	blanda EINECS-skráðra efna	
Bacillus thuringiensis	örvera	68038-71-1
Bacillus sphaericus	örvera	143477-72-7
Bacillus thuringiensis +D381is undirtegund *israelensis*	örvera	
Bacillus thuringiensis var. *kurstaky*	örvera	
Bacillus thuringiensis, undirtegund *israelensis*, sermigerð H14	örvera	
Bacillus thuringiensis var. *israelensis*	örvera	
Bacillus subtilis	örvera	

II. VIÐAUKI

FYRIRLIGGJANDI, VIRK EFNI SEM HEYRA UNDIR ÚTTEKTARÁÆTLUNINA

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	PT01	PT02	PT03	PT04	PT05	PT06	PT07	PT08	PT09	PT10	PT11	PT12	PT13	PT14	PT15	PT16	PT17	PT18	PT19	PT20	PT21	PT22	PT23
formaldehýð	200-001-8	50-00-0	1	2	3	4	5	6			9		11	12	13					18		20	21	22	23
2-(2-bútoxýetoxý)etýl-6-própýlpíperonýleter/píperonýl bútoxíð	200-076-7	51-03-6																		18	19				
brónópól	200-143-0	52-51-7	1	2	3	4		6	7		9	10	11	12	13									22	
bis(tríbútýltin)oxíð	200-268-0	56-35-9								8															
difenoxarsín-10-ýloxíð	200-377-3	58-36-6									9														
γ-HCH eða γ-BHC/lindan/ 1,2,3,4,5,6-hexaklórsýklóhexan	200-401-2	58-89-9			3																				
klórkresól	200-431-6	59-50-7	1	2	3	4		6			9	10			13										
dímetóat	200-480-3	60-51-5																		18					
díklórvos	200-547-7	62-73-7																		18					
etanól	200-578-6	64-17-5	1	2	3	4	5	6		8	9		11							18	19	20		22	
maurasýra	200-579-1	64-18-6	1	2	3	4	5	6		8	9		11	12	13					18					
bensósýra	200-618-2	65-85-0	1	2	3	4		6					11									20			
própan-2-ól	200-661-7	67-63-0	1	2	3	4	5	6		8	9	10	11	12						18	19				
salisýlsýra	200-712-3	69-72-7	1	2	3	4		6																	
própan-1-ól	200-746-9	71-23-8	1	2	3	4																			
etýlenoxíð	200-849-9	75-21-8		2																		20			
1,3-díbróm-5,5-dímetýlhýdantóín	201-030-9	77-48-5		2									11	12											
sítrónusýra	201-069-1	77-92-9		2	3																				

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	PT01	PT02	PT03	PT04	PT05	PT06	PT07	PT08	PT09	PT10	PT11	PT12	PT13	PT14	PT15	PT16	PT17	PT18	PT19	PT20	PT21	PT22	PT23
línalól	201-134-4	78-70-6																			19				
2-klórasetamíð	201-174-2	79-07-2			3			6	7		9	10	11		13										
brómediksýra	201-175-8	79-08-3				4																			
glýkólsýra	201-180-5	79-14-1		2	3	4								12											
perediksýra	201-186-8	79-21-0	1	2	3	4	5	6					11	12											
L-(+)-mjólkursýra	201-196-2	79-33-4	1	2	3	4		6		8					13							20			
varfarín	201-377-6	81-81-2														14									
difasínon	201-434-5	82-66-6														14									
antrakínon	201-549-0	84-65-1																			19				
symklósen	201-782-8	87-90-1		2	3	4	5	6	7		9		11	12											
klórxýlenól	201-793-8	88-04-0	1	2	3	4	5	6																	
bífenýl-2-ól	201-993-5	90-43-7	1	2	3	4		6	7		9	10			13										
naftalín	202-049-5	91-20-3																			19				
díklórfen	202-567-1	97-23-4		2	3	4		6	7		9	10	11	12	13										
tríklókarban	202-924-1	101-20-2	1	2		4																			
geraníól	203-377-1	106-24-1																		18	19				
1,4-díklórbensen	203-400-5	106-46-7																		18	19				
glýoxal	203-474-9	107-22-2		2	3	4		6						12											
m-kresól	203-577-9	108-39-4		2	3																				
hexa-2,4-díensýra/sorbínsýra	203-768-7	110-44-1	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10													
glútaral	203-856-5	111-30-8	1	2	3	4	5	6	7		9	10	11	12	13									22	
nónansýra	203-931-2	112-05-0		2								10													
undekan-2-on/metýlnónýl-ketón	203-937-5	112-12-9																			19				

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	PT01	PT02	PT03	PT04	PT05	PT06	PT07	PT08	PT09	PT10	PT11	PT12	PT13	PT14	PT15	PT16	PT17	PT18	PT19	PT20	PT21	PT22	PT23
N-(2-etýlhexýl)-8,9,10-trínorborn-5-en-2,3-díkarboximíð	204-029-1	113-48-4																		18					
própoxúr	204-043-8	114-26-1																		18					
1,3-díklór-5,5-dímetýlhýdantóín	204-258-7	118-52-5		2									11	12											
klórfen	204-385-8	120-32-1	1	2	3	4		6																	
bensýlbensóat	204-402-9	120-51-4		2																18	19				
bensetoníumklóríð	204-479-9	121-54-0	1																						
malaþíon	204-497-7	121-75-5																		18					
fenítróþíon	204-524-2	122-14-5			3					8										18					
2-fenoxýetanól	204-589-7	122-99-6	1	2	3	4		6	7			10	11		13										
setýlpýridíníumklóríð	204-593-9	123-03-5	1	2	3	4	5	6	7	8	9											20	21		
oktansýra	204-677-5	124-07-2																		18	19				
koltvísýringur	204-696-9	124-38-9														14	15			18	19	20			
natríumdímetýlarsínat	204-708-2	124-65-2																		18					
nítrómetýlídýntrímetanól	204-769-5	126-11-4		2	3			6					11	12	13										
tósýlklóramíðnatríum	204-854-7	127-65-1	1	2	3	4	5	6			9	10	11												
kalíumdímetýldíþíókarbamat	204-875-1	128-03-0		2		4		6			9	10	11	12	13										
natríumdímetýldíþíókarbamat	204-876-7	128-04-1		2	3	4	5	6			9	10	11	12	13										
varfarínnatríum	204-929-4	129-06-6														14									
natríumpentaklórfenólat	205-025-2	131-52-2								8															
natríum-2-bífenýlat	205-055-6	132-27-4	1	2	3	4		6	7		9	10			13										
kaptan	205-087-0	133-06-2						6	7		9	10											21		
N-(tríklórmetýl-þíó)þalimíð/fólpet	205-088-6	133-07-3						6	7		9	10											21		
metýlantranílat	205-132-4	134-20-3																			19				
N,N-díetýl-m-tólúamíð	205-149-7	134-62-3																			19			22	

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	PT01	PT02	PT03	PT04	PT05	PT06	PT07	PT08	PT09	PT10	PT11	PT12	PT13	PT14	PT15	PT16	PT17	PT18	PT19	PT20	PT21	PT22	PT23
þíram	205-286-2	137-26-8		2				6	7		9	10	11	12											
síram	205-288-3	137-30-4		2				6	7		9	10	11	12							19		21		
kalíummetýldíþíókarbamat	205-292-5	137-41-7		2							9		11	12											
metamnatríum	205-293-0	137-42-8		2		4		6			9		11	12	13							20			
dínatríumsýanódíþíókarbamat	205-346-8	138-93-2		2							9		11	12											
1,3-bis(hýdroxýmetýl)úrea	205-444-0	140-95-4		2				6			9		11	12	13										
nabam	205-547-0	142-59-6		2		4		6			9	10	11	12	13										
natríumvetniskarbónat	205-633-8	144-55-8	1		3													16		18	19				
þíabendasól	205-725-8	148-79-8		2				6	7	8	9	10	11	12	13							20	21		
bensóþíasól-2-þíól	205-736-8	149-30-4		2					7	8	9		11	12	13										
naleð	206-098-3	300-76-5																		18					
díúron	206-354-4	330-54-1						6	7			10											21		
díasínon	206-373-8	333-41-5																		18					
dekansýra	206-376-4	334-48-5																		18	19				
sýanamíð	206-992-3	420-04-2			3															18					
2-hýdroxý-4-ísóprópýl-2,4,6-sýklóheptatríen-1-on	207-880-7	499-44-5										10													
natríumbensóat	208-534-8	532-32-1	1	2				6					11									20			
dasómet	208-576-7	533-74-4						6	7	8	9	10	11	12											
(RS)-3-allýl-2-metýl-4-oxósýklópent-2-enýl-(1RS,3RS;1RS,3SR)-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)-sýklóprópankarboxýlat (öll myndbrigði; hlutfall 1:1:1:1:1:1:1:1)/alletrín	209-542-4	584-79-2																		18					

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	PT01	PT02	PT03	PT04	PT05	PT06	PT07	PT08	PT09	PT10	PT11	PT12	PT13	PT14	PT15	PT16	PT17	PT18	PT19	PT20	PT21	PT22	PT23
þalaldehýð	211-402-2	643-79-8	1	2	3	4		6					11	12	13										
díklór-N-[(dímetýlamínó)-súlfonýl]flúor-N-(p-tólýl)-metansúlfenamíð/tólýlflúaníð	211-986-9	731-27-1							7	8		10											21		
hýdroxýl-2-pýridon	212-506-0	822-89-9		2				6			9	10	11	12	13										
2,6-dímetýl-1,3-díoxan-4-ýl-asetat	212-579-9	828-00-2		2				6					11	12	13										
terbútrýn	212-950-5	886-50-0							7		9	10													
díklóflúaníð	214-118-7	1085-98-9							7	8		10											21		
koparþíósýanat	214-183-1	1111-67-7																					21		
tetradoníumbrómíð	214-291-9	1119-97-7	1																						
(1,3,4,5,6,7-hexahýdró-1,3-díoxó-2H-ísóindól-2-ýl)-metýl(1R-trans)-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)sýklóprópankarboxýlat/d-tetra-metrín	214-619-0	1166-46-7																		18					
4,5-díklór-3H-1,2-díþíól-3-on	214-754-5	1192-52-5		2				6			9		11	12											
díarsenpentaoxíð	215-116-9	1303-28-2								8															
díbórtríoxíð	215-125-8	1303-86-2								8															
sinkoxíð	215-222-5	1314-13-2								8															
trísinkdífosfíð	215-244-5	1314-84-7														14									
sinksúlfíð	215-251-3	1314-98-3							7		9	10								18			21		
koparoxíð	215-269-1	1317-38-0								8															
tvíkoparoxíð	215-270-7	1317-39-1								8													21		
dínatríumtetrabórat, vatnsfrítt	215-540-4	1330-43-4	1	2					7	8	9	10	11		13					18					
krómtríoxíð	215-607-8	1333-82-0								8															
naftensýrur, koparsölt	215-657-0	1338-02-9								8															

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	PT01	PT02	PT03	PT04	PT05	PT06	PT07	PT08	PT09	PT10	PT11	PT12	PT13	PT14	PT15	PT16	PT17	PT18	PT19	PT20	PT21	PT22	PT23
2-bútanon, peroxíð	215-661-2	1338-23-4	1	2	3			6			9													22	
mónólínúron	217-129-5	1746-81-2		2																					
2,4-díklórbensýlalkóhól	217-210-5	1777-82-8		2				6	7		9	10		12	13										
klórþaloníl	217-588-1	1897-45-6						6	7	8	9	10											21		
flúómetúron	218-500-4	2164-17-2						6	7		9	10	11	12	13								21		
4-(2-nítróbútýl)morfólín	218-748-3	2224-44-4						6							13										
N-(3-amínóprópýl)-N-dódekýlprópan-1,3-díamín	219-145-8	2372-82-9	1	2	3	4		6		8	9	10	11	12	13										
tólnaftat	219-266-6	2398-96-1									9														
2-bróm-1-(4-hýdroxýfenýl)-etan-1-on	219-655-0	2491-38-5		2				6			9		11	12											
2,2′-díþíóbis[N-metýlbensamíð]	219-768-5	2527-58-4						6	7		9			12	13										
1,2-bensísóþíasól-3(2H)-on	220-120-9	2634-33-5		2				6	7		9	10	11	12	13									22	
2-metýl-2H-ísóþíasól-3-on	220-239-6	2682-20-4		2		4		6	7		9	10	11	12	13									22	
súlfúrýldíflúoríð	220-281-5	2699-79-8								8										18					
tróklósennatríum	220-767-7	2893-78-9	1	2	3	4	5	6			9		11	12											
natríumdíklórísósýanúrat-díhýdrat	220-767-7	51580-86-0	1	2	3	4	5	6			9		11	12											
klórpýrifos	220-864-4	2921-88-2																		18					
meketroníumetýlsúlfat	221-106-5	3006-10-8	1	2																					
bis(tríklórmetýl)súlfon	221-310-4	3064-70-8						6			9	10	11	12										22	
tríklósan	222-182-2	3380-34-5	1	2	3				7		9														
okt-1-en-3-ól	222-226-0	3391-86-4																			19				
natríum-5-klór-2-[4-klór-2-[[[(3,4-díklórfenýl)amínó]karbónýl]-amínó]fenoxý]bensensúlfonat	222-654-8	3567-25-7																		18					

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	PT01	PT02	PT03	PT04	PT05	PT06	PT07	PT08	PT09	PT10	PT11	PT12	PT13	PT14	PT15	PT16	PT17	PT18	PT19	PT20	PT21	PT22	PT23
(etýlendíoxý)dímetanól	222-720-6	3586-55-8		2	3	4		6			9		11	12	13										
klórfasínon	223-003-0	3691-35-8														14									
dípýriþíon	223-024-5	3696-28-4									9														
natríum-2,4,6-tríklórfenólat	223-246-2	3784-03-0		2	3			6			9														
pýridín-2-þíól-1-oxíð, natríumsalt	223-296-5	3811-73-2		2	3	4		6	7		9	10	11	12	13										
metenamín-3-klórallýlklóríð	223-805-0	4080-31-3						6			9			12	13										
2,2′,2″-(hexahýdró-1,3,5-tríasín-1,3,5-tríýl)tríetanól	225-208-0	4719-04-4		2	3	4		6			9		11	12	13										
tetrahýdró-1,3,4,6-tetrakis-(hýdroxýmetýl)imídasó[4,5-d]imídasól-2,5(1H,3H)-díon	226-408-0	5395-50-6		2	3	4		6			9	10	11	12	13										
klórpýrifosmetýl	227-011-5	5598-13-0																		18					
N,N′-metýlenbismorfólín	227-062-3	5625-90-1						6			9		11		13										
kúmatetralýl	227-424-0	5836-29-3														14									
terbúthýlasín	227-637-9	5915-41-3		2									11	12											
(R)-p-menta-1,8-díen	227-813-5	5989-27-5												12						18	19				
metýlendíþíósýanat	228-652-3	6317-18-6		2				6	7		9	10	11	12	13									22	
1,3-(hýdroxýmetýl)-5,5-dímetýlimídasólidín-2,4-díon	229-222-8	6440-58-0		2				6					11	12	13										
(2-bróm-2-nítróvinýl)bensen	230-515-8	7166-19-0						6					11	12	13										
dídekýldímetýlammoníum-klóríð	230-525-2	7173-51-5	1	2	3	4		6	7	8	9	10	11	12	13			16		18					
prómetrýn	230-711-3	7287-19-6						6	7		9	10	11	12	13								21		
silfur	231-131-3	7440-22-4		2		4	5				9		11												
kopar	231-159-6	7440-50-8		2		4	5						11										21		
brennisteinsdíoxíð	231-195-2	7446-09-5	1	2		4	5	6			9		11	12	13							20	21	22	

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	PT01	PT02	PT03	PT04	PT05	PT06	PT07	PT08	PT09	PT10	PT11	PT12	PT13	PT14	PT15	PT16	PT17	PT18	PT19	PT20	PT21	PT22	PT23
kalsíumdíhexa-2,4-díenóat	231-321-6	7492-55-9	1		3			6	7	8	9											20			
joð	231-442-4	7553-56-2	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11										21		
pólývinýlpýrrólídonjoð	fjölliða	25655-41-8	1																						
kísildíoxíð — ókristallað	231-545-4	7631-86-9			3													16		18	19	20			
natríumvetnissúlfít	231-548-0	7631-90-5	1	2		4	5	6			9		11	12	13							20	21	22	
vetnisklóríð/saltsýra	231-595-7	7647-01-0		2																					
natríumklórið	231-598-3	7647-14-5					5																		
natríumbrómíð	231-599-9	7647-15-6		2		4		6	7		9		11	12	13			16							
ortófosfórsýra	231-633-2	7664-38-2				4																			
natríumhýpóklórít	231-668-3	7681-52-9	1	2	3	4	5	6					11	12											
dínatríumdísúlfít	231-673-0	7681-57-4	1	2		4	5	6			9		11	12	13							20	21	22	
tetrametrín	231-711-6	7696-12-0																		18					
kalíumpermanganat	231-760-3	7722-64-7					5																		
vetnisperoxíð	231-765-0	7722-84-1	1	2	3	4	5	6					11	12											
köfnunarefni	231-783-9	7727-37-9																		18					
7a-etýldíhýdró-1H,3H,5H-oxasóló[3,4-c]oxasól	231-810-4	7747-35-5						6					11	12	13										
natríumsúlfít	231-821-4	7757-83-7	1	2		4	5	6			9		11	12	13							20	21	22	
natríumklórít	231-836-6	7758-19-2		2		4	5						11	12				16				20			
koparsúlfat	231-847-6	7758-98-7		2						8															
silfurnítrat	231-853-9	7761-88-8	1																						
natríumklórat	231-887-4	7775-09-9		2			5						11	12											
dínatríumperoxódísúlfat/natríumpersúlfat	231-892-1	7775-27-1				4																			
kalsíumhýpóklórít	231-908-7	7778-54-3	1	2	3	4	5						11												

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	PT01	PT02	PT03	PT04	PT05	PT06	PT07	PT08	PT09	PT10	PT11	PT12	PT13	PT14	PT15	PT16	PT17	PT18	PT19	PT20	PT21	PT22	PT23
klór	231-959-5	7782-50-5		2			5						11												
silfurklóríð	232-033-3	7783-90-6	1	2	3	4	5	6	7		9	10	11		13										
kreósót	232-287-5	8001-58-9								8															
beinaolía/olía úr dýraríkinu	232-294-3	8001-85-2																			19				
repjuolía	232-299-0	8002-13-9																		18					
pýretrín og pýretróíð	232-319-8	8003-34-7																		18	19				
hvítlaukskjarni	232-371-1	8008-99-9			3	4	5													18	19				
lignín	232-682-2	9005-53-2	1	2	3	4		6	7	8	9	10	11	12	13						19		21		
bórsýra	233-139-2	10043-35-3	1	2	3			6	7	8	9	10	11	12	13					18				22	
klórdíoxíð	233-162-8	10049-04-4		2		4	5						11	12				16				20			
kalíumsúlfít	233-321-1	10117-38-1	1	2		4	5	6			9		11	12	13							20	21	22	
natríumvetnis-2,2′-metýlenbis[4-klórfenólat]	233-457-1	10187-52-7		2	3	4		6	7		9	10	11	12	13										
2,2-díbróm-2-sýanóasetamíð	233-539-7	10222-01-2	1	2	3	4	5	6	7		9	10	11	12	13										
oxínkopar	233-841-9	10380-28-6								8															
natríumdíkrómat	234-190-3	10588-01-9								8															
karbendasím	234-232-0	10605-21-7						6	7		9	10	11	12	13										
dínatríumoktabórattetrahýdrat	234-541-0	12280-03-4	1	2	3			6	7	8	9	10	11	12	13					18					
trímagnesíumdífosfíð	235-023-7	12057-74-8								8						14				18		20			23
kopar(II)karbónatkopar(II)hýdroxíð (1:1)	235-113-6	12069-69-1								8															
síneb	235-180-1	12122-67-7																					21		
ammoníumbrómíð	235-183-8	12124-97-9		2		4		6	7		9		11	12											
hexabórdísinkundekaoxíð/sinkbórat	235-804-2	12767-90-7								8	9														

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	PT01	PT02	PT03	PT04	PT05	PT06	PT07	PT08	PT09	PT10	PT11	PT12	PT13	PT14	PT15	PT16	PT17	PT18	PT19	PT20	PT21	PT22	PT23
pýriþíonsink	236-671-3	13463-41-7						6	7		9	10			13								21		
dódekýlgúanidíneinvetnisklóríð	237-030-0	13590-97-1	1	2				6	7	8	9	10	11	12				16					21	22	
kalíum-2-bífenýlat	237-243-9	13707-65-8						6			9	10			13										
brómklóríð	237-601-4	13863-41-7		2									11	12											
(bensýloxý)metanól	238-588-8	14548-60-8		2				6			9	10	11		13										
foxím	238-887-3	14816-18-3																		18					
bis(1-hýdroxý-1H-pýridín-2-þíonat-O,S)kopar	238-984-0	14915-37-8									9												21		
klórtólúron	239-592-2	15545-48-9						6	7		9	10	11	12	13								21		
natríum-p-klór-m-kresólat	239-825-8	15733-22-9	1	2	3	4		6			9	10			13										
klóralos	240-016-7	15879-93-3														14	15								23
díkalíumdísúlfít	240-795-3	16731-55-8	1	2		4	5	6			9		11	12	13							20	21	22	
metómýl	240-815-0	16752-77-5																		18					
hexaflúorkísilsýra	241-034-8	16961-83-4								8															
D-glúkonsýra, efnasamband með N,N″-bis(4-klórfenýl)-3,12-díimínó-2,4,11,13-tetraasatetradekandíamidíni (2:1)	242-354-0	18472-51-0	1	2	3	4		6																	
bensoxoníumklóríð	243-008-1	19379-90-9	1								9														
p-[(díjoðmetýl)súlfonýl]tólúen	243-468-3	20018-09-1						6	7		9	10		12	13										
kopardíhýdroxíð	243-815-9	20427-59-2								8															
dísilfuroxíð	243-957-1	20667-12-3											11												
álfosfið	244-088-0	20859-73-8								8						14				18		20			23

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	PT01	PT02	PT03	PT04	PT05	PT06	PT07	PT08	PT09	PT10	PT11	PT12	PT13	PT14	PT15	PT16	PT17	PT18	PT19	PT20	PT21	PT22	PT23
(bensóþíasól-2-ýlþíó)metýlþíósýanat	244-445-0	21564-17-0		2		4		6	7		9	10	11	12	13								21		
bendíókarb	245-216-8	22781-23-3																		18					
2-metýl-4-oxó-3-(próp-2-ýnýl)sýklópent-2-en-1-ýl-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)sýklóprópankarboxýlat/pralletrín	245-387-9	23031-36-9																		18					
kalíum-(E,E)-hexa-2,4-díenóat	246-376-1	24634-61-5	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10													
α,α′,α″-trímetýl-1,3,5-tríasín-1,3,5(2H,4H,6H)-tríetanól	246-764-0	25254-50-6		2				6			9		11		13										
2-oktýl-2H-ísóþíasól-3-on	247-761-7	26530-20-1				4		6	7	8	9	10	11	12	13										
cis-tríkos-9-en	248-505-7	27519-02-4																		18	19				
dímetýloktadekýl[3-(trímetoxýsilýl)própýl]ammoníumklóríð	248-595-8	27668-52-6		2					7		9	10											21		
N′-tert-bútýl-N-sýklóprópýl-6-(metýlþíó)-1,3,5-tríasín-2,4-díamín	248-872-3	28159-98-0							7		9	10											21		
(S)-3-allýl-2-metýl-4-oxósýklópent-2-en-1-ýl-[1R-[1α(S*),3β]]-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)sýklóprópankarboxýlat (aðeins 1R trans-myndbrigði, 1S-myndbrigði)/S-bióalletrín	249-013-5	28434-00-6																		18					
bióresmetrín	249-014-0	28434-01-7																		18					
3-[3-(4′-bróm[1,1′-bífenýl]-4-ýl)-3-hýdroxý-1-fenýlprópýl]-4-hýdroxý-2-bensópýron/-brómadíólon	249-205-9	28772-56-7														14									
pírímífosmetýl	249-528-5	29232-93-7																		18					
trans-ísóprópýl-3-[[(etýlamínó)metoxýfosfínóþíóýl]-oxý]krótonat	250-517-2	31218-83-4																		18					

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	PT01	PT02	PT03	PT04	PT05	PT06	PT07	PT08	PT09	PT10	PT11	PT12	PT13	PT14	PT15	PT16	PT17	PT18	PT19	PT20	PT21	PT22	PT23
(Z,E)-tetradeka-9,12-díenýlasetat	250-753-6	31654-77-0																			19				
brómklór-5,5-dímetýl-imídasólidín-2,4-díon	251-171-5	32718-18-6		2	3	4	5	6			9		11	12	13										
amítras	251-375-4	33089-61-1																		18					
3-(4-ísóprópýlfenýl)-1,1-dímetýlúrea/ísóprótúron	251-835-4	34123-59-6						6	7		9	10	11	12	13					18			21		
N-[[(4-klórfenýl)amínó]karbónýl]-2,6-díflúorbensamíð	252-529-3	35367-38-5																		18					
1-[2-(allýloxý)-2-(2,4-díklórfenýl)etýl]-1H-imídasól/imasalíl	252-615-0	35554-44-0		2	3	4				8					13							20			
(±)-1-(β-allýloxý-2,4-díklór-fenýletýl)imídasól/tæknilega hreint imasalíl	plöntuvarnarefni	73790-28-0		2	3	4				8					13										
S-[(6-klór-2-oxóoxasóló[4,5-b]pýridín-3(2H)-ýl)metýl] O,O-dímetýlþíófosfat/asame-þífos	252-626-0	35575-96-3			3															18					
2-bróm-2-(brómmetýl)pentandínítríl	252-681-0	35691-65-7						6	7		9	10	11		13										
α-sýanó-3-fenoxýbensýl-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)sýklóprópankarboxýlat	254-484-5	39515-40-7																		18					
dímetýltetradekýl[3-(trímet-oxýsilýl)própýl]ammoníum-klóríð	255-451-8	41591-87-1									9														
blanda cis- og trans-p-mentan-3,8-díóls/sítríódíól	255-953-7	42822-86-6	1	2																	19				

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	PT01	PT02	PT03	PT04	PT05	PT06	PT07	PT08	PT09	PT10	PT11	PT12	PT13	PT14	PT15	PT16	PT17	PT18	PT19	PT20	PT21	PT22	PT23
4,4-dímetýloxasólidín	257-048-2	51200-87-4						6					11	12	13										
etýl-N-asetýl-N-bútýl-β-alanínat	257-835-0	52304-36-6																			19				
α-sýanó-3-fenoxýbensýl-3-(2,2-díklórvinýl)-2,2-dímetýlsýklópropankarboxýlat/sýpermetrín	257-842-9	52315-07-8								8	9									18					
m-fenoxýbensýl-3-(2,2-díklórvinýl)-2,2-dímetýlsýklópropankarboxýlat/permetrín	258-067-9	52645-53-1		2	3		5			8	9									18	19			22	
α-sýanó-3-fenoxýbensýl-[1R-[1α.(S*),3α]]-3-(2,2-díbróm-vinýl)-2,2-dímetýlsýkló-própankarboxýlat/deltametrín	258-256-6	52918-63-5								8										18					
1-etýnýl-2-metýlpent-2-enýl-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)sýklópropankarboxýlat/empentrín	259-154-4	54406-48-3																		18					
3-joð-2-própýnýlbútýl-karbamat	259-627-5	55406-53-6						6	7	8	9	10	11		13					18					
tetrakis(hýdroxýmetýl)fosfóní umsúlfat (2:1)	259-709-0	55566-30-8		2				6			9		11	12											
3-(3-bífenýl-4-ýl-1,2,3,4-tetrahýdró-1-naftýl)-4-hýdroxýkúmarín/dífenakúm	259-978-4	56073-07-5														14									
4-hýdroxý-3-(3-(4′-bróm-4-bífenýlýl)-1,2,3,4-tetrahýdró-1-naftýl)kúmarín/bródífakúm	259-980-5	56073-10-0														14									
1-[[2-(2,4-díklórfenýl)-4-própýl-1,3-díoxólan-2-ýl]metýl]-1H-1,2,4-tríasól/própíkonasól	262-104-4	60207-90-1	1	2		4			7	8	9	10		12	13							20			

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	PT01	PT02	PT03	PT04	PT05	PT06	PT07	PT08	PT09	PT10	PT11	PT12	PT13	PT14	PT15	PT16	PT17	PT18	PT19	PT20	PT21	PT22	PT23
4,5-díklór-2-oktýl-2H-ísóþíasól-3-on	264-843-8	64359-81-5						6	7		9	10	11	12									21		
2-klór-N-[[[4-(tríflúormetoxý)-fenýl]amínó]karbónýl]bens-amíð	264-980-3	64628-44-0																		18					
3,3′-metýlenbis[5-metýloxasólidín]/oxasólidín	266-235-8	66204-44-2		2				6				10	11	12	13										
N-sýklópropýl-1,3,5-tríasín-2,4,6-tríamín	266-257-8	66215-27-8		2	3															18					
cis-4-[3-(p-tert-bútýlfenýl)-2-metýlpropýl]-2,6-dímetýl-morfólín	266-719-9	67564-91-4						6	7	8	9	10		12	13								21		
α-sýanó-4-flúor-3-fenoxý-bensýl-3-(2,2-díklórvinýl)-2,2-dímetýlsýklópropankarb-oxýlat/sýflútrín	269-855-7	68359-37-5								8										18					
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C12–18-alkýldímetýl, klóríð	269-919-4	68391-01-5	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13			16	17	18	19		21	22	
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C12–16-alkýldímetýl, klóríð	270-325-2	68424-85-1	1	2	3	4		6	7	8	9	10	11	12	13					18	19		21		
fjórgreind ammoníumsambönd, dí-C8–10-alkýldímetýl, klóríð	270-331-5	68424-95-3	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13			16						22	
fitusýrur, úr kókoshnetum, myndefni með díetanólamíni	270-430-3	68440-04-0			3																				
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C12–18-alkýldímetýl, sölt með 1,2-bensísóþíasól-3(2H)-on-1,1-díoxíði (1:1)	273-545-7	68989-01-5		2		4							11	12											
natríum-N-(hýdroxý-metýl)glýsínat	274-357-8	70161-44-3						6	7																

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	PT01	PT02	PT03	PT04	PT05	PT06	PT07	PT08	PT09	PT10	PT11	PT12	PT13	PT14	PT15	PT16	PT17	PT18	PT19	PT20	PT21	PT22	PT23
amín, C10–16-alkýldímetýl, N-oxíð	274-687-2	70592-80-2	1	2																					
pentakalíumbis(peroxý-mónósúlfat)bis(súlfat)	274-778-7	70693-62-8	1	2	3	4	5						11	12											
N,N′-(dekan-1,10-díýldí-1(4H)-pýridýl-4-ýlíden)bis(oktýlammoníum)-díklóríð	274-861-8	70775-75-6	1																						
1,3-dídekýl-2-metýl-1H-imídasólíumklóríð	274-948-0	70862-65-6		2	3	4		6	7			10	11	12	13										
etýl[2-(4-fenoxýfenoxý)etýl]-karbamat/fenoxýkarb	276-696-7	72490-01-8								8										18					
1-[1,3-(hýdroxýmetýl)-2,5-díoxóimídasólidín-4-ýl]-1,3-(hýdroxýmetýl)úrea/díasólidín ýlúrea	278-928-2	78491-02-8						6	7																
magnesíummónóperoxýþalat, sexvatnað	279-013-0	84665-66-7		2	3	4																			
tríbútýltetradekýlfosfóníum-klóríð	279-808-2	81741-28-8		2		4					9		11	12											
margosa, kjarni	283-644-7	84696-25-3	1		3					8	9									18	19				
tjörusýrur, pólýalkýlfenólþáttur	284-893-4	84989-05-9		2	3																				
Melaleuca alternifolia, kjarni/olía úr áströlskum teviði	285-377-1	85085-48-9	1	2	3																19				
2,4,8,10-tetra(tert-bútýl)-6-hýdroxý-12H-díbensó[d,g]-[1,3,2]díoxafosfósín-6-oxíð, natríumsalt	286-344-4	85209-91-2	1																						

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	PT01	PT02	PT03	PT04	PT05	PT06	PT07	PT08	PT09	PT10	PT11	PT12	PT13	PT14	PT15	PT16	PT17	PT18	PT19	PT20	PT21	PT22	PT23
tin, tríbútýl-, mónó(naft-enóýloxý)afleiður	287-083-9	85409-17-2								8															
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C12–14-alkýldímetýl, klóríð	287-089-1	85409-22-9	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13			16	17	18	19		21	22	
fjórgreind ammoníumsambönd, C12–14-alkýl[(etýl-fenýl)metýl]dímetýl, klóríð	287-090-7	85409-23-0	1	2	3	4	5	6		8	9		11	12	13			16	17	18	19		21	22	
α-sýanó-4-flúor-3-fenoxý-bensýl-[1α(S*),3α]-(±)-3-(2,2-díklórvinýl)-2,2-dímetýl-sýklóprópankarboxýlat	289-244-9	86560-93-2																		18					
grábrá, *Chrysanthemum cinerariifolium*, kjarni	289-699-3	89997-63-7																		18	19				
Þvagefni (úrea), N,N′-bis(hýdroxýmetýl)-, myndefni með 2-(2-bútoxýetoxý)etanóli, etýlenglýkóli og formaldehýði	292-348-7	90604-54-9		2				6					11	12	13										
einir, *Juniperus mexicana*, kjarni	294-461-7	91722-61-1																			19				
lofnarblóm, *Lavandula hybrida*, kjarni/lofnarblóma-olía	294-470-6	91722-69-9																		18	19				
furukjarni	304-455-9	94266-48-5										10													
fjórgreind ammoníumsambönd, [2-[[2-[(2-karboxýetýl)(2-hýdroxýetýl)amínó]etýl]amínó]-2-oxóetýl]-kókos-alkýldímetýl, hýdroxíð, innri sölt	309-206-8	100085-64-1	1	2	3	4		6	7			10	11	12	13										
maísstöngull, í duftformi	310-127-6	999999-99-4														14									

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	PT01	PT02	PT03	PT04	PT05	PT06	PT07	PT08	PT09	PT10	PT11	PT12	PT13	PT14	PT15	PT16	PT17	PT18	PT19	PT20	PT21	PT22	PT23
1-(3,5-díklór-4-(1,1,2,2-tetraflúoretoxý)fenýl)-3-(2,6-díflúorbensóýl)úrea/hexaflúmúron	401-400-1	86479-06-3																		18					
1,3-díklór-5-etýl-5-metýlimídasólidín-2,4-díon	401-570-7	89415-87-2		2									11	12											
1-(4-klórfenýl)-4,4-dímetýl-3-(1,2,4-tríasól-1-ýlmetýl)pentan-3-ól/tebúkonasól	403-640-2	107534-96-3							7	8	9	10													
myndefni: glútamínsýra og N-(C12–14-alkýl)própýlendíamín	403-950-8	164907-72-6	1	2	3	4														18					
blanda (C8–18)alkýlbis(2-hýdroxýetýl)ammoníumbis(2-etýlhexýl)fosfats; (C8–18)alkýlbis(2-hýdroxýetýl)-ammoníum-2-etýlhexýlvetnisfosfats	404-690-8	68132-19-4									9														
2,3,5,6-tetraflúorbensýl-trans-2-(2,2-díklórvinýl)-3,3-dímetýlsýklóprópankarboxýlat/transflútrín	405-060-5	118712-89-3																		18					
5,5-dímetýl-perhýdró-pýrimidín-2-on-α-(4-tríflúormetýlstýrýl)-α-(4-tríflúormetýl)-sinnamýlídenhýdrason/hýdrametýlnon	405-090-9	67485-29-4																		18					
3-fenoxýbensýl-2-(4-etoxýfenýl)-2-metýlprópýleter/etófenprox	407-980-2	80844-07-1		2	3					8										18					

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	PT01	PT02	PT03	PT04	PT05	PT06	PT07	PT08	PT09	PT10	PT11	PT12	PT13	PT14	PT15	PT16	PT17	PT18	PT19	PT20	PT21	PT22	PT23
6-(þalimíð)peroxýhexansýra	410-850-8	128275-31-0	1	2	3	4							11	12											
metýlneódekanamíð	414-460-9	105726-67-8																			19				
blanda α-sýanó-3-fenoxý-bensýl-(Z)-(1R,3R)-[(S)-3-(2-klór-3,3,3-tríflúor-próp-1-enýl)]-2,2-dímetýlsýklóprópankarboxýlats; α-sýanó-3-fenoxýbensýl-(Z)-(1S,3S)-[(R)-3-(2-klór-3,3,3-tríflúor-próp-1-enýl)]-2,2-dímetýlsýklóprópankarboxýlats/λ-sýhalótrín	415-130-7	91465-08-6																		18					
1-(4-(2-klór-α,α,α-p-tríflúortólýloxý)-2-flúorfenýl)-3-(2,6-díflúorbensólýl)úrea/flúfenoxúron	417-680-3	101463-69-8								8										18					
5-klór-2-(4-klórfenoxý)fenól	418-890-8	3380-30-1	1	2		4		6			9														
2-bútýl-bensó[d]ísóþíasól-3-on	420-590-7	4299-07-4						6	7		9	10			13										
blanda cis-4-hýdroxý-3-(1,2,3,4-tetrahýdró-3-(4-(4-tríflúormetýlbensýloxý)fenýl)-1-naftýl)kúmaríns; trans-4-hýdroxý-3-(1,2,3,4-tetrahýdró-3-(4-(4-tríflúormetýlbensýl-oxý)fenýl)-1-naftýl)kúmaríns/flókúmafen	421-960-0	90035-08-8														14									
sek-bútýl-2-(2-hýdroxý-etýl)píperidín-1-karboxýlat/íkaridín	423-210-8	119515-38-7																			19				
fípróníl	424-610-5	120068-37-3								8										18					
cis-1-(3-klórallýl)-3,5,7-tríasa-1-asoníaadamantan-klóríð	426-020-3	51229-78-8						6			9			12	13										
1-(6-klórpýridín-3-ýlmetýl)-N-nítróimídasólidín-2-ýlídenamín/imídaklópríð	428-040-8	138261-41-3																		18					

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	PT01	PT02	PT03	PT04	PT05	PT06	PT07	PT08	PT09	PT10	PT11	PT12	PT13	PT14	PT15	PT16	PT17	PT18	PT19	PT20	PT21	PT22	PT23
þíametoxam	428-650-4	153719-23-4			3					8	9									18					
[2,4-díoxó-(2-própýn-1-ýl)imídasólidín-3-ýl]metýl-(1R)-cis-krýsantemat; [2,4-díoxó-(2-própýn-1-ýl)imídasólidín-3-ýl]metýl-(1R)-trans-krýsantemat/imíprótrín	428-790-6	72963-72-5																		18					
2-(1-metýl-2-(4-fenoxý-fenoxý)-etoxý)-pýridín/pýriproxýfen	429-800-1	95737-68-1			3															18					
3-bensó(b)þíen-2-ýl-5,6-díhýdró-1,4,2-oxaþíasín-4-oxíð	431-030-6	163269-30-5				4		6	7	8	9	10			13								21		
myndefni díísóprópanólamíns og formaldehýðs (1:4)	432-440-8	220444-73-5						6							13										
klórmetýl-n-oktýldísúlfið	432-680-3	180128-56-7																					21		
myndefni dímetýladípats, dímetýlglútarats, dímetýlsúksínats og vetnisperoxíðs/perestan	432-790-1		1	2	3	4	5						11	12											
bis(3-amínóprópýl)-oktýlamín	433-340-7	86423-37-2		2	3	4							11	12	13										
(E)-1-(2-klór-1,3-þíasól-5-ýlmetýl)-3-metýl-2-nítróguanidín	433-460-1	210880-92-5			3					8										18					
(E)-2-oktadekenal	enn ekki úthlutað	51534-37-3																			19				
(E,Z)-2,13-oktadekadíenal	enn ekki úthlutað	99577-57-8																			19				
silfur-sink-álbórfosfatgler/gleroxíð, inniheldur silfur og sink	enn ekki úthlutað	398477-47-9	1	2				6	7		9														
silfurnatríumvetnissirkonfosfat	enn ekki úthlutað		1	2		4			7		9	10													

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	PT01	PT02	PT03	PT04	PT05	PT06	PT07	PT08	PT09	PT10	PT11	PT12	PT13	PT14	PT15	PT16	PT17	PT18	PT19	PT20	PT21	PT22	PT23
peroxýoktansýra		33734-57-5		2	3	4							11	12											
sýklóhexýlhýdroxýdíasen-1-oxíð, kalíumsalt		66603-10-9						6	7	8	9	10	11	12	13										
kísill, ókristallaður, án kristalla		112945-52-5																		18					
bis[1-sýklóhexýl-1,2-dí(hýdroxýl-κ-O)-díaseníumat-(2-)]-kopar		312600-89-8		2				6	7	8	9	10	11	12									21		
silfurseólít A				2		4	5		7		9														
kísildíoxíð/kísilgúr	plöntuvarnarefni	61790-53-2																		18					
α,α,α-tríflúor-N-metýl-4,6-dínítró-N-(2,4,6-tríbróm-fenýl)-o-tólúidín/brómetalín	plöntuvarnarefni	63333-35-7														14									
S-metópren/ísóprópýl(S-(E,E))-11-metoxý-3,7,11-trímetýldódeka-2,4-díenóat	plöntuvarnarefni	65733-16-6																		18					
S-hýdrópren/etýl-(S-(E,E))-3,7,11-trímetýldódeka-2,4-díenóat	plöntuvarnarefni	65733-18-8																		18					
esfenvalerat/(S)-α-sýanó-3-fenoxýbensýl-(S)-2-(4-klór-fenýl)-3-metýlbútýrat	plöntuvarnarefni	66230-04-4			3					8										18					
[1α(S*),3α]-(α)-sýanó-(3-fenoxýfenýl)metýl-3-(2,2-díklór-etenýl)-2.2-díklórvinýl)-2,2-dímetýlsýklóprópan-karboxýlat/α-sýpermetrín	plöntuvarnarefni	67375-30-8						6		8	9									18					

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	PT01	PT02	PT03	PT04	PT05	PT06	PT07	PT08	PT09	PT10	PT11	PT12	PT13	PT14	PT15	PT16	PT17	PT18	PT19	PT20	PT21	PT22	PT23
abamektín (blanda avermektíns $B_{1a;}$> 80%, EINECS-nr. 265-610-3 og avermektíns $B_{1b;}$ < 20%, EINECS-nr. 265-611-9)	plöntuvarnar efni	71751-41-2																16		18					
sýklóprópankarboxýlsýra, 3-[(1Z)-2-klór-3,3,3-tríflúor-1-própenýl]-2,2-dímetýl-, (2-metýl[1,1′-bífenýl]-3-ýlmetýlester, (1R,3R)-rel-/bífentrín/bífenat	plöntuvarnar efni	82657-04-3								8										18					
3-(3-(4′-bróm-(1,1′-bífenýl)-4-ýl)-1,2,3,4-tetrahýdró-1-naftýl)-4-hýdroxýbensóþíó-pýran-2-on/3-((RS,3RS;1RS,-3SR)-3-(4′-brómbífenýl-4-ýl-1,2,3,4-tetrahýdró-1-naftýl)-4-hýdroxý-1-bensótin-2-on/dífeþíalon	plöntuvarnar efni	104653-34-1														14									
gúasatíntríasetat	plöntuvarnar efni	115044-19-4		2						8															
4-bróm-2-(4-klórfenýl)-1-(etoxýmetýl)-5-(tríflúormetýl)-1H-pýrról-3-karbónítríl/klórfenapýr	plöntuvarnar efni	122453-73-0						6	7	8	9	10		12	13					18			21		
álnatríumsilíkat-silfurflóki/silfurseólít	plöntuvarnar efni	130328-18-6						6	7						13										
álnatríumsilíkat-silfursinkflóki/silfursinkseólít	plöntuvarnar efni	130328-20-0	1	2				6	7		9														
3-fenoxýbensýl-(1R)-cis,trans-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)sýkló-própankarboxýlat/d-fenótrín	plöntuvarnar efni	188023-86-1	1	2																18					

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	PT01	PT02	PT03	PT04	PT05	PT06	PT07	PT08	PT09	PT10	PT11	PT12	PT13	PT14	PT15	PT16	PT17	PT18	PT19	PT20	PT21	PT22	PT23
blanda 5-hýdroxýmetoxý-metýl-1-asa-3,7-díoxabísýkló-(3.3.0)-oktans (16.0%), 5-hýdroxýmetýl-1-asa-3,7-díoxabísýkló-(3.3.0)-oktans (EINECS-nr. 229-547-6, 28.8%) og 5-hýdroxýpólý(metýlenoxý) metýl-1-asa-3,7-díoxabísýkló-(3.3.0)-oktans (5.2%) í vatni (50%)	plöntuvarnarefni							6							13										
S-sýfenótrín	plöntuvarnarefni																			18					
(RS)-3-allýl-2-metýl-4-oxó-sýklópent-2-enýl-(1R,3R)-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)-sýklópropankarboxýlat (blanda tveggja myndbrigða: 1R trans: 1RS; 1:1)/d-trans-alletrín	plöntuvarnarefni																			18					
(RS)-3-allýl-2-metýl-4-oxósýklópent-2-enýl-(1R,3R;1R,3S)-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)-sýklópropankarboxýlat (blanda fjögurra myndbrigða: 1R trans, 1R: 1R trans, 1S: 1R cis, 1R: 1R cis, 1S; 4:4:1:1)/d-alletrín	plöntuvarnarefni																			18					
(RS)-3-allýl-2-metýl-4-oxósýklópent-2-enýl-(1R,3R)-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)-sýklópropankarboxýlat (blanda tveggja myndbrigða: 1R trans: 1R/S; 1:3)/esbíótrín	plöntuvarnarefni																			18					
spínósað: gerjunarafurð örvera í jarðvegi með spínósýni A og spínósýni D	plöntuvarnarefni				3															18					

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	PT01	PT02	PT03	PT04	PT05	PT06	PT07	PT08	PT09	PT10	PT11	PT12	PT13	PT14	PT15	PT16	PT17	PT18	PT19	PT20	PT21	PT22	PT23
fjölliða N-metýlmetanamíns (EINECS-nr. 204-697-4) með (klórmetýl)oxírani (EINECS-nr. 203-439-8)/fjölliðað, fjórgreint ammoníumklóríð	fjölliða	25988-97-0		2									11	12											
einsleit fjölliða 2-tert-bútýlamínóetýlmetakrýlats (EINECS-nr. 223-228-4)	fjölliða	26716-20-1		2		4	5	6	7	8	9	10	11	12	13								21		
fjölliða formaldehýðs og akrólíns	fjölliða	26781-23-7			3																				
einvetnisklóríð af fjölliðu N,N‴-1,6-hexandíýlbis[N′-sýanógúanidíns] (EINECS-nr. 240-032-4) og hexametýlen-díamíns (EINECS-nr. 240-679-6)/pólýhexametýlenbígúaníð (einliða: 1,5-bis(trímetýlen)-gúanýlgúanidíníumeinvetnis-klóríð)	fjölliða	27083-27-8/32289-58-0	1	2	3	4	5	6			9		11	12										22	
N,N,N′,N′ — tetrametýl-etýlendíamínbis(2-klóretýl)etersamfjölliða	fjölliða	31075-24-8		2							9		11	12	13			16							
pólý(hexametýlendíamíngúani díníumklóríð)	fjölliða	57028-96-3	1	2	3	4	5	6	7		9	10	11	12	13							20	21		
pólýhexametýlenbígúaníð	fjölliða	91403-50-8	1	2	3	4					9	10	11												
pólý(oxý-1,2-etandíýl), α-[2-(dídekýlmetýlammonió)etýl]-ώ-hýdroxý-, própanóat (salt)	fjölliða	94667-33-1		2	3	4		6		8	9	10	11	12	13										
samfjölliða 2-própenals og própan-1,2-díóls	fjölliða	191546-07-3						6	7			10			13										
N-dídekýl-N-dípólýetoxý-ammoníumbórat/dídekýlpólýoxetýlammoníumbórat	fjölliða	214710-34-6		2				6		8	9	10	11	12	13										

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	PT01	PT02	PT03	PT04	PT05	PT06	PT07	PT08	PT09	PT10	PT11	PT12	PT13	PT14	PT15	PT16	PT17	PT18	PT19	PT20	PT21	PT22	PT23
ólígó-(2-(2-etoxý)etoxýetýl-gúanidíníum klóríð)	fjölliða	374572-91-5	1	2	3	4	5	6	7		9	10	11	12	13							20	21		
natríumlignósúlfonat	náttúrleg fjölliða	8061-51-6												12											
blanda 5-klór-2-metýl-2H-ísóþíasól-3-ons (EINECS-nr. 247-500-7) og 2-metýl-2H-ísóþíasól-3-ons (EINECS-nr. 220-239-6)	blanda	55965-84-9		2	3	4		6	7		9	10	11	12	13										
amín, n-C10-16-alkýltrímetýlendí-, myndefni með klóredikssýru	blanda	139734-65-9	1	2	3	4		6	7			10	11	12	13										
fjórgreint ammoníumjoðíð	blanda	308074-50-2	1	2	3	4	5	6	7																
blanda 1-fenoxýprópan-2-óls (EINECS-nr. 212-222-7) og 2-fenoxýprópanóls (EINECS-nr. 224-027-4)	blanda		1	2	3	4		6				10	11		13										
virkur klór: framleiddur á staðnum með blöndu undirklórsýru og natríumhýpóklóríts	blanda			2	3	4	5																		
kalíumsölt fitusýra (C15–21)	blanda			2																18					
fjórgreind ammoníumsambönd (bensýlalkýl-dímetýl(alkýl úr C8–C22, mettuð og ómettuð, og tólgaralkýl, kókosalkýl og sojaalkýl) klóríð, brómíð eða hýdroxíð)/BKC	blanda EINECS-skráðra efna		1	2	3	4		6	7	8	9	10	11	12	13										
fjórgreind ammoníumsambönd (díalkýldímetýl(alkýl úr C6–C18, mettuð og ómettuð, og tólgaralkýl, kókosalkýl og sojaalkýl) klóríð, brómíð eða metýlsúlföt)/DDAC	blanda EINECS-skráðra efna		1	2	3	4		6	7	8	9	10	11	12	13										

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	PT01	PT02	PT03	PT04	PT05	PT06	PT07	PT08	PT09	PT10	PT11	PT12	PT13	PT14	PT15	PT16	PT17	PT18	PT19	PT20	PT21	PT22	PT23
fjórgreind ammoníumsambönd (alkýltrímetýl(alkýl úr C8–C18, mettuð og ómettuð, og tólgaralkýl, kókosalkýl og sojaalkýl) klóríð, brómíð eða metýlsúlföt)/TMAC	blanda EINECS-skráðra efna									8															
Bacillus sphaericus	örvera	143477-72-7		2																18					
Bacillus thuringiensis, undirtegund *israelensis*, sermigerð H14	örvera			2			5													18					
Bacillus subtilis	örvera				3																				

([1]) Á http://ecb.jrc.it/biocides eru upplýsingar um hvernig unnt er að ná sambandi við þátttakendur.

III. VIÐAUKI

FYRIRLIGGJANDI, VIRK EFNI SEM HAFA VERIÐ TILGREIND EN SEM ENGIN TILKYNNING HEFUR VERIÐ SAMÞYKKT UM EÐA EKKERT AÐILDARRÍKI HEFUR LÁTIÐ Í LJÓS ÁHUGA Á

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
ergókalsíferól/vítamín D2	200-014-9	50-14-6
mjólkursýra	200-018-0	50-21-5
klófenótan/DDT	200-024-3	50-29-3
askorbínsýra	200-066-2	50-81-7
2,4-dínítrófenól	200-087-7	51-28-5
2-imídasól-4-ýletýlamín	200-100-6	51-45-6
tríklórfón	200-149-3	52-68-6
natríumsalisýlat	200-198-0	54-21-7
fenþíon	200-231-9	55-38-9
glýseróltrínítrat	200-240-8	55-63-0
tríbútýltinasetat	200-269-6	56-36-0
kúmafos	200-285-3	56-72-4
glýseról	200-289-5	56-81-5
klórhexidíndíasetat	200-302-4	56-95-1
allýlísóþíósýanat	200-309-2	57-06-7
setrímoníumbrómíð/hexadekýltrímetýlammoníumbrómíð	200-311-3	57-09-0
þvagefni (úrea)	200-315-5	57-13-6
stryknín	200-319-7	57-24-9
própan-1,2-díól	200-338-0	57-55-6
kaffín	200-362-1	58-08-2
súlfakínoxalín	200-423-2	59-40-5
2-fenýletanól	200-456-2	60-12-8
metýlþíoníníumklóríð	200-515-2	61-73-4
þíóúrea	200-543-5	62-56-6
karbarýl	200-555-0	63-25-2
ediksýra	200-580-7	64-19-7
klóróform/tríklórmetan	200-663-8	67-66-3
kólkalsíferól	200-673-2	67-97-0
hexaklórfen	200-733-8	70-30-4
bútan-1-ól	200-751-6	71-36-3
metoxýklór	200-779-9	72-43-5
brómmetan/metýlbrómíð	200-813-2	74-83-9

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
blásýra	200-821-6	74-90-8
metaldehýð	200-836-8	9002-91-9
koldísúlfíð	200-843-6	75-15-0
joðóform/tríjoðmetan	200-874-5	75-47-8
tert-bútýlvetnisperoxíð	200-915-7	75-91-2
tríklórnítrómetan	200-930-9	76-06-2
bornan-2-on/kamfóra	200-945-0	76-22-2
(3aS,6aR,7aS,8S,11aS,11bS,11cS)-1,3a,4,5,6a,7,7a,8,11,11a,11b,11c-dódekahydró-2,10-dímetoxý-3,8,11a,11c-tetrametýldíbensó[de,g]krómen-1,5,11-tríon/kvassín	200-985-9	76-78-8
3β-hýdroxýurs-12-en-28-sýra/úrsólsýra	201-034-0	77-52-1
1,3,4,5-tetrahýdroxýsýklóhexankarboxýlsýra	201-072-8	77-95-2
2-metýlprópan-1-ól	201-148-0	78-83-1
própíonsýra	201-176-3	79-09-4
klórediksýra	201-178-4	79-11-8
p-(1,1-dímetýlpropýl)fenól	201-280-9	80-46-6
pin-2(3)-en	201-291-9	80-56-8
sennosíð A	201-339-9	81-27-6
kúmaklór	201-378-1	81-82-3
etýlkínínkarbónat	201-500-3	83-75-0
(2R,6aS,12aS)-1,2,6,6a,12,12a-hexahýdró-2-ísóprópenýl-8,9-dímetoxýkrómenó[3,4-b]fúró[2,3-h]krómen-6-on/rótenon	201-501-9	83-79-4
díbútýlþalat	201-557-4	84-74-2
salisýlanilíð	201-727-8	87-17-2
(+)-vínsýra	201-766-0	87-69-4
pentaklórfenól	201-778-6	87-86-5
2,4,6-tríklórfenól	201-795-9	88-06-2
mentól	201-939-0	89-78-1
ísópúlegól	201-940-6	89-79-2
þýmól	201-944-8	89-83-8
gvaíakól/2-metoxýfenól	201-964-7	90-05-1
própýl-4-hýdroxýbensóat	202-307-7	94-13-3
bútýl-4-hýdroxýbensóat	202-318-7	94-26-8
díbensóýlperoxíð	202-327-6	94-36-0
2-etýlhexan-1,3-díól	202-377-9	94-96-2
bensótríasól	202-394-1	95-14-7
3-klórprópan-1,2-díól	202-492-4	96-24-2

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
evgenól	202-589-1	97-53-0
allantóín	202-592-8	97-59-6
metýl-4-hýdroxýbensóat	202-785-7	99-76-3
bensýlalkóhól	202-859-9	100-51-6
2,2′-[(1,1,3-trímetýlprópan-1,3-díýl)bis(oxý)]bis[4,4,6-trímetýl-1,3,2-díoxabórínan]	202-899-7	100-89-0
metenamín/hexametýlentetramín	202-905-8	100-97-0
klórprófam	202-925-7	101-21-3
1,1′,1″,1‴-etýlendínítrílotetraprópan-2-ól	203-041-4	102-60-3
2,2′,2″-nítríltríetanól	203-049-8	102-71-6
klórfenesín	203-192-6	104-29-0
anetól	203-205-5	104-46-1
sinnamaldehýð/3-fenýlprópen-2-al	203-213-9	104-55-2
2-etýlhexan-1-ól/ísóoktanól	203-234-3	104-76-7
sítrónellól	203-375-0	106-22-9
sítrónellal	203-376-6	106-23-0
etýlendíamín	203-468-6	107-15-3
klórasetaldehýð	203-472-8	107-20-0
etan-1,2-díól	203-473-3	107-21-1
metýlformat	203-481-7	107-31-3
bútan-1,3-díól	203-529-7	107-88-0
vinýlasetat	203-545-4	108-05-4
ediksýruanhýdríð	203-564-8	108-24-7
resorsínól	203-585-2	108-46-3
sýanúrsýra	203-618-0	108-80-5
fenól	203-632-7	108-95-2
etýlformat	203-721-0	109-94-4
rafsýra	203-740-4	110-15-6
pýridín	203-809-9	110-86-1
morfólín	203-815-1	110-91-8
2-bútoxýetanól	203-905-0	111-76-2
setrímoníumklóríð/hexadekýltrímetýlammoníumklóríð	203-928-6	112-02-7
2,2′-(etýlendíoxý)díetanól/tríetýlenglýkól	203-953-2	112-27-6
undek-10-ensýra	203-965-8	112-38-9
olíusýra	204-007-1	112-80-1
(Z)-dókos-13-ensýra	204-011-3	112-86-7
endósúlfan	204-079-4	115-29-7

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
1,7,7-trímetýlbísýkló[2.2.1]hept-2-ýl-þíósýanatóasetat	204-081-5	115-31-1
díkóföl	204-082-0	115-32-2
línalýlasetat	204-116-4	115-95-7
3,3′,4′,5,7-pentahýdroxýflavon	204-187-1	117-39-5
metýlsalisýlat	204-317-7	119-36-8
etýl-4-hýdroxýbensóat	204-399-4	120-47-8
píperonal	204-409-7	120-57-0
indól	204-420-7	120-72-9
3-(bút-2-enýl)-2-metýl-4-oxósýklópent-2-enýl-2,2-dímetýl-3-(3-metoxý-2-metýl-3-oxópróp-1-enýl)sýklóprópankarboxýlat/sínerín II	204-454-2	121-20-0
2-metýl-4-oxó-3-(penta-2,4-díenýl)sýklópent-2-enýl-[1R-[1α[S*(Z)],3β]]-krýsantemat/pýretrín I	204-455-8	121-21-1
2-metýl-4-oxó-3-(penta-2,4-díenýl)sýklópent-2-enýl-[1R-[1α[S*(Z)](3β)-3-(3-metoxý-2-metýl-3-oxópróp-1-enýl)-2,2-dímetýlsýklóprópankarboxýlat/pýretrín II	204-462-6	121-29-9
5-nítróþíasól-2-ýlamín	204-490-9	121-66-4
setalkoníumklóríð	204-526-3	122-18-9
bensýldímetýl(oktadekýl)ammoníumklóríð	204-527-9	122-19-0
símasín	204-535-2	122-34-9
prófam	204-542-0	122-42-9
4-fenýlbútanon	204-555-1	122-57-6
2-etýlhexanal	204-596-5	123-05-7
pýridasín-3,6-díól/malínhýdrasíð	204-619-9	123-33-1
adipsýra	204-673-3	124-04-9
dódekýlamín/lárýlamín	204-690-6	124-22-1
exó-1,7,7-trímetýlbísýkló[2.2.1]heptan-2-ól	204-712-4	124-76-5
natríumasetat	204-823-8	127-09-3
natríum-N-klórbensensúlfonamíð	204-847-9	127-52-6
bis(2,3,3,3-tetraklórprópýl)eter	204-870-4	127-90-2
N-brómsúksínimíð	204-877-2	128-08-5
N-klórsúksínimíð	204-878-8	128-09-6
2,6-dí-tert-bútýl-p-kresól	204-881-4	128-37-0
dímetýlþalat	205-011-6	131-11-3
2,4-díklór-3,5-xýlenól	205-109-9	133-53-9
bis(8-hýdroxýkínólíníum)súlfat	205-137-1	134-31-6
díprópýlpýridín-2,5-díkarboxýlat	205-245-9	136-45-8
sinkbis(2-etýlhexanóat)	205-251-1	136-53-8
6-metýlbensótríasól	205-265-8	136-85-6

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
natríumprópíonat	205-290-4	137-40-6
dípenten	205-341-0	138-86-3
bensódódekíníumklóríð	205-351-5	139-07-1
míristalkoníumklóríð	205-352-0	139-08-2
nítríltríediksýra	205-355-7	139-13-9
p-tólýlasetat	205-413-1	140-39-6
natríumformat	205-488-0	141-53-7
2,3-díhýdroxýprópýllárat	205-526-6	142-18-7
hexansýra	205-550-7	142-62-1
lárínsýra	205-582-1	143-07-7
kalíumóleat	205-590-5	143-18-0
oxalsýra	205-634-3	144-62-7
kínólín-8-ól	205-711-1	148-24-3
mónúron	205-766-1	150-68-5
rútósíð	205-814-1	153-18-4
glýoxýlsýra	206-058-5	298-12-4
fenklórfos	206-082-6	299-84-3
5-klórsalisýlsýra	206-283-9	321-14-2
kalíumþíósýanat	206-370-1	333-20-0
metronídasól	207-136-1	443-48-1
síneól	207-431-5	470-82-6
7,8-díhýdroxýkúmarín	207-632-8	486-35-1
natríumkarbónat	207-838-8	497-19-8
karvakról	207-889-6	499-75-2
6β-asetoxý-3β(β-D-glúkópýranosýloxý)-8,14-díhýdroxýbúfa-4,20,22-tríenólíð/skillirósíð	208-077-4	507-60-8
baríumkarbónat	208-167-3	513-77-9
3-asetýl-6-metýl-2H-pýran-2,4(3H)-díon	208-293-9	520-45-6
ósalmíð	208-385-9	526-18-1
2,6-dímetoxý-p-bensókínon	208-484-7	530-55-2
akridín-3,6-díamíntvívetnisklóríð	208-515-4	531-73-7
trínatríumvetnisdíkarbónat/natríumseskvíkarbónat	208-580-9	533-96-0
silfurkarbónat	208-590-3	534-16-7
krímidín	208-622-6	535-89-7
kalsíumdíformat	208-863-7	544-17-2

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
mýristínsýra	208-875-2	544-63-8
1-ísóprópýl-4-metýlbísýkló[3.1.0]hexan-3-on	208-912-2	546-80-5
1,3,4,6,8,13-hexahýdroxý-10,11-dímetýlfenantró[1,10,9,8-opkra]perýlen-7,14-díon/jóhannesarjurt (*Hypericum perforatum*)	208-941-0	548-04-9
[4-[4,4′-bis(dímetýlamínó)benshýdrýlíden]sýklóhexa-2,5-díen-1-ýlíden]-dímetýlammoníumklóríð	208-953-6	548-62-9
sinkdíbensóat	209-047-3	553-72-0
metýlísóþíósýanat	209-132-5	556-61-6
4,4′-(4-imínósýklóhexa-2,5-díenýlídenmetýlen)díanilínvetnisklóríð	209-321-2	569-61-9
[4-[α-[4-(dímetýlamínó)fenýl]bensýlíden]sýklóhexa-2,5-díen-1-ýlíden]dímetýlammoníumklóríð/malakítgrænuklóríð	209-322-8	569-64-2
kalíumbensóat	209-481-3	582-25-2
natríum-3-(p-anilínfenýlasó)bensensúlfonat/metanílgult	209-608-2	587-98-4
DL-mjólkursýra	209-954-4	598-82-3
BHC eða HCH/hexaklórsýklóhexan	210-168-9	608-73-1
DL-eplasýra (DL-malic acid)	210-514-9	617-48-1
N-(hýdroxýmetýl)asetamíð	210-897-2	625-51-4
súksínaldehýð	211-333-8	638-37-9
2-flúorasetamíð	211-363-1	640-19-7
2-hýdroxýetansúlfonsýra, efnasamband með 4,4′-[hexan-1,6-díýlbis(oxý)]bis-[bensenkarboxamidíni] (2:1)	211-533-5	659-40-5
tetrahýdró-2,5-dímetoxýfúran	211-797-1	696-59-3
N-[(díklórflúormetýl)þíó]þalimíð	211-952-3	719-96-0
próflavínvetnisklóríð	213-459-9	952-23-8
N′1-kínoxalín-2-ýlsúlfanilamíð, natríumsalt	213-526-2	967-80-6
norbormíð	213-589-6	991-42-4
(hýdroxýmetýl)úrea	213-674-8	1000-82-4
dódekýltrímetýlammoníumbrómíð	214-290-3	1119-94-4
xýlenól	215-089-3	1300-71-6
bentonít	215-108-5	1302-78-9
kalíumhýdroxíð	215-181-3	1310-58-3
natríumhýdroxíð	215-185-5	1310-73-2
kísilsýra, kalíumsalt/kalíumsilíkat	215-199-1	1312-76-1
trímangantetraoxíð	215-264-5	1317-35-7
kresól	215-293-2	1319-77-3
álklóríð, basískt	215-477-2	1327-41-9
tvíkoparklóríðtríhýdroxíð	215-572-9	1332-65-6
natríumvetnisdíflúoríð	215-608-3	1333-83-1

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
naftensýrur, koparsölt	215-662-8	1338-24-5
ammoníumvetnisdíflúoríð	215-676-7	1341-49-7
kísilsýra, natríumsalt	215-687-4	1344-09-8
kopar(II)klóríð	215-704-5	1344-67-8
N,N″-bis(2-etýlhexýl)-3,12-díimínó-2,4,11,13-tetraasatetradekandíamidín-tvívetnisklóríð	216-994-6	1715-30-6
etakridínlaktat	217-408-1	1837-57-6
4,4′-(2-etýl-2-nítrópropan-1,3-díýl)bismorfólín	217-450-0	1854-23-5
dódekýlammoníumasetat	217-956-1	2016-56-0
allýlprópýldísúlfíð	218-550-7	2179-59-1
dídekýldímetýlammoníumbrómíð	219-234-1	2390-68-3
bis[[4-[4-(dímetýlamínó)benshýdrýlíden]sýklóhexa-2,5-díen-1-ýlíden]dímetýlammoníum]oxalat, díoxalat	219-441-7	2437-29-8
dódín	219-459-5	2439-10-3
2,2′-[metýlenbis(oxý)]bisetanól	219-891-4	2565-36-8
fentóat	219-997-0	2597-03-7
2,2′-[(1-metýlpropan-1,3-díýl)bis(oxý)]bis[4-metýl-1,3,2-díoxabórínan]	220-198-4	2665-13-6
2-amínó-3-klór-1,4-naftókínon	220-529-2	2797-51-5
2-klór-N-(hýdroxýmetýl)asetamíð	220-598-9	2832-19-1
dódekýletýldímetýlammoníumetýlsúlfat	221-108-6	3006-13-1
natríum-2-(2-dódekýloxýetoxý)etýlsúlfat	221-416-0	3088-31-1
4-ísóprópýl-m-kresól	221-761-7	3228-02-2
kopardínítrat	221-838-5	3251-23-8
temefos	222-191-1	3383-96-8
túj-4(10)-en	222-212-4	3387-41-5
klórhexidíntvívetnisklóríð	223-026-6	3697-42-5
denatoníumbensóat	223-095-2	3734-33-6
hexahýdró-1,3,5-tris(3-metoxýprópýl)-1,3,5-tríasín	223-563-6	3960-05-2
4-oxó-4-[(tríbútýlstannýl)oxý]bút-2-ensýra/tríbútýltinmaleat	223-701-5	4027-18-3
N-etýlheptadekaflúoroktansúlfonamíð	223-980-3	4151-50-2
ísóbútýl-4-hýdroxýbensóat/ísóbútýlparaben	224-208-8	4247-02-3
tríbútýlstannýlsalisýlat/tríbútýltinsalisýlat	224-397-7	4342-30-7
tríbútýlstannýlbensóat/tríbútýltinbensóat	224-399-8	4342-36-3
natríum-1-(3,4-díhýdró-6-metýl-2,4-díoxó-2H-pýran-3-ýlíden)etanólat	224-580-1	4418-26-2
díetýlammoníumsalisýlat	224-586-4	4419-92-5
dímetýldíkarbónat	224-859-8	4525-33-1
farnesól	225-004-1	4602-84-0

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
oktýlfosfónsýra	225-218-5	4724-48-5
natríum-4-(metoxýkarbónýl)fenólat	225-714-1	5026-62-0
súlfamíðsýra	226-218-8	5329-14-6
sítral	226-394-6	5392-40-5
1-bensýl-3,5,7-tríasa-1-asoníatrísýkló[3.3.1.13,7]dekanklóríð	226-445-2	5400-93-1
dímetýldíoktýlammoníumklóríð	226-901-0	5538-94-3
N-dódekýlprópan-1,3-díamín	226-902-6	5538-95-4
4-metoxýbensen-1,3-díamínsúlfat	228-290-6	6219-67-6
dódísín	229-930-7	6843-97-6
eplasýra (malic acid)	230-022-8	6915-15-7
(Z)-N-9-oktadekenýlprópan-1,3-díamín	230-528-9	7173-62-8
bensýldódekýldímetýlammoníumbrómíð	230-698-4	7281-04-1
bór	231-151-2	7440-42-8
sink	231-175-3	7440-66-6
díþallíumsúlfat	231-201-3	7446-18-6
kíninmónóvetnisklóríðdíhýdrat	231-437-7	6119-47-7
trínatríumortófosfat (TSP)	231-509-8	7601-54-9
natríumnítrít	231-555-9	7632-00-0
natríumperoxómetabórat/natríumperbórathýdrat	231-556-4	7632 04 4
vetnisflúoríð	231-634-8	7664-39-3
ammoníak, vatnsfrítt	231-635-3	7664-41-7
brennisteinssýra	231-639-5	7664-93-9
kalíumjoðíð	231-659-4	7681-11-0
natríumvetnissúlfat	231-665-7	7681-38-1
natríumflúoríð	231-667-8	7681-49-4
brennisteinn	231-722-6	7704-34-9
járnsúlfat	231-753-5	7720-78-7
járnvítríól/ferrósúlfatheptahýdrat/járnsúlfatheptahýdrat	231-753-5	7782-63-0
bróm	231-778-1	7726-95-6
díkalíumperoxódísúlfat	231-781-8	7727-21-1
sinksúlfatheptahýdrat	231-793-3	7446-20-0
koparklóríð	231-842-9	7758-89-6
natríumþíósúlfatpentahýdrat	231-867-5	10102-17-7
kalíumdíkrómat	231-906-6	7778-50-9
hexahýdró-1,3,5-tríetýl-1,3,5-tríasín	231-924-4	7779-27-3
ammoníumsúlfat	231-984-1	7783-20-2

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
Alammoníumbis(súlfat)	232-055-3	7784-25-0
mangansúlfat	232-089-9	7785-87-7
mangansúlfattetrahýdrat	232-089-9	10101-68-5
joðmónóklóríð	232-236-7	7790-99-0
terpínól	232-268-1	8000-41-7
sojabaunaolía	232-274-4	8001-22-7
línolía	232-278-6	8001-26-1
maísolía	232-281-2	8001-30-7
kókosfeiti	232-282-8	8001-31-8
laxerolía	232-293-8	8001-79-4
terpentínuolía	232-350-7	8006-64-2
furutjara/furuviðartjara	232-374-8	8011-48-1
bývax	232-383-7	8012-89-3
paraffínolíur	232-384-2	8012-95-1
lárperuolíur	232-428-0	8024-32-6
sæt appelsína, kjarni	232-433-8	8028-48-6
hvítolía (úr jarðolíu)	232-455-8	8042-47-5
saponín	232-462-6	8047-15-2
furuolíurósín (tall-oil rosin)	232-484-6	8052-10-6
asfalt/jarðbik	232-490-9	8052-42-4
kópöl	232-527-9	9000-14-0
álsúlfat	233-135-0	10043-01-3
álkalíumbis(súlfat)/álún	233-141-3	10043-67-1
tvísilfur-(1+)-súlfat	233-653-7	10294-26-5
natríummetafosfat	233-782-9	10361-03-2
resmetrín	233-940-7	10453-86-8
N,N′-etýlenbis[N-asetýlasetamíð]	234-123-8	10543-57-4
trídekanatríumhýpóklóríttetrakis(fosfat)	234-307-8	11084-85-8
náttúrleg bórsýra	234-343-4	11113-50-1
natríumperbórattetrahýdrat	234-390-0	10486-00-7
perbórsýra, natríumsalt	234-390-0	11138-47-9
naftensýrur, sinksölt	234-409-2	12001-85-3
[2H4]ammoníumklóríð	234-607-9	12015-14-4
díálklóríðpentahýdroxíð	234-933-1	12042-91-0
natríumtólúensúlfonat	235-088-1	12068-03-0
tetrabórdínatríumheptaoxíð, hýdrat	235-541-3	12267-73-1

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
maneb	235-654-8	12427-38-2
N-(hýdroxýmetýl)formamíð	235-938-1	13052-19-2
2,3,5,6-tetraklór-4-(metýlsúlfonýl)pýridín	236-035-5	13108-52-6
nífúrpírínól	236-503-9	13411-16-0
títandíoxíð	236-675-5	13463-67-7
baríumdíbórtetraoxíð	237-222-4	13701-59-2
litíumhýpóklórít	237-558-1	13840-33-0
ortóbórsýra, natríumsalt	237-560-2	13840-56-7
sinkbis(díetýldíþíókarbamat)	238-270-9	14324-55-1
2,2′-oxýbis[4,4,6-trímetýl-1,3,2-díoxabórínan]	238-749-2	14697-50-8
bis(8-hýdroxýkínólýl)súlfat, mónókalíumsalt	239-133-6	15077-57-3
díbrómprópíonamíð	239-153-5	15102-42-8
natríumperbóratmónóhýdrat	239-172-9	10332-33-9
2,2′-metýlenbis(6-bróm-4-klórfenól)	239-446-8	15435-29-7
dínatríumkarbónat, efnasamband með vetnisperoxíði (2:3)	239-707-6	15630-89-4
1-bróm-3-klór-5,5-dímetýlímídasólidín-2,4-díon	240-230-0	16079-88-2
(R)-2-(4-klór-2-metýlfenoxý)própíonsýra	240-539-0	16484-77-8
dínatríumhexaflúorsilíkat	240-934-8	16893-85-9
benómýl	241-775-7	17804-35-2
O,O-díetýl-O-5-fenýlísoxasól-3-ýlfosfóróþíóat	242-624-8	18854-01-8
metýlhýdroxýmetoxýasetat	243-271-2	19757-97-2
2-búten-1,4-díýlbis(brómasetat)	243-962-9	20679-58-7
tetraklórvinfos	244-865-4	22248-79-9
2-tert-bútýl-4-metoxýfenól	246-563-8	25013-16-5
bis(hýdroxýmetýl)úrea	246-679-9	25155-29-7
2,2′-(oktadek-9-enýlímínó)bisetanól	246-807-3	25307-17-9
3-(bút-2-enýl)-2-metýl-4-oxósýklópent-2-enýl-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)sýklóprópankarboxýlat/sínerín I	246-948-0	25402-06-6
3-fenoxýbensýl-2-dímetýl-3-(metýlprópenýl)sýklóprópankarboxýlat/fenótrín	247-404-5	26002-80-2
5-klór-2-metýl-2H-ísóþíasól-3-on	247-500-7	26172-55-4
dódekýlbensensúlfonsýra	248-289-4	27176-87-0
lárínsýra, mónóester með glýseróli	248-337-4	27215-38-9
sinkneódekanóat	248-370-4	27253-29-8
dódekýl(etýlbensýl)dímetýlammoníumklóríð	248-486-5	27479-28-3
litíumheptadekaflúoroktansúlfonat	249-644-6	29457-72-5

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
5-bróm-5-nítró-1,3-díoxan	250-001-7	30007-47-7
dekýldímetýloktýlammoníumklóríð	251-035-5	32426-11-2
2-(hýdroxýmetýlamínó)etanól	251-974-0	34375-28-5
N-[3-(dódekýlamínó)própýl]glýsín	251-993-4	34395-72-7
2,6-díasetýl-7,9-díhýdroxý-8,9b-dímetýldíbensófúran-1,3(2H,9bH)-díon, mónónatríumsalt	252-204-6	34769-44-3
natríum-4-etoxýkarbónýlfenoxíð	252-487-6	35285-68-8
natríum-4-própoxýkarbónýlfenoxíð	252-488-1	35285-69-9
bensýldímetýlóleýlammoníumklóríð	253-363-4	37139-99-4
2-fosfónóbútan-1,2,4-tríkarboxýlsýra	253-733-5	37971-36-1
4-metoxý-m-fenýlendíammoníumsúlfat	254-323-9	39156-41-7
N,N″-metýlenbis[N′-[3-(hýdroxýmetýl)-2,5-díoxóimídasólidín-4-ýl]úrea]	254-372-6	39236-46-9
dínókap	254-408-0	39300-45-3
ísóprópýl-(2E,4E)-11-metoxý-3,7,11-trímetýldódeka-2,4-díenóat/metópren	254-993-2	40596-69-8
(1,3,4,5,6,7-hexahýdró-1,3-díoxó-2H-ísóindól-2-ýl)metýl-(1R-cis)-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)sýklóprópankarboxýlat	257-144-4	51348-90-4
sýanó-(3-fenoxýbensýl)-2-(4-klórfenýl)-3-metýlbútýrat/fenvalerat	257-326-3	51630-58-1
bis(2-etýlhexanóató-O)-μ-oxódísink	259-049-3	54262-78-1
[2-(2-bútoxýetoxý)etoxý]metanól	260-097-2	56289-76-0
2-etoxýetýlbrómasetat	260-240-9	56521-73-4
N-oktýl-N′-[2-(oktýlamínó)etýl]etýlendíamín	260-725-5	57413-95-3
1,2-bensísóþíasól-3(2H)-on, natríumsalt	261-184-8	58249-25-5
asakonasól	262-102-3	60207-31-0
N,N-bis(2-hýdroxýetýl)undek-10-enamíð	262-114-9	60239-68-1
2-klór-3-(fenýlsúlfonýl)akrýlónítríl	262-395-8	60736-58-5
[1,1′-bífenýl]-2-ól, klórað	262-974-5	61788-42-9
amín, kókosalkýl	262-977-1	61788-46-3
fjórgreind ammoníumsambönd, (hert tólgaralkýl)trímetýl, klóríð	263-005-9	61788-78-1
fjórgreind ammoníumsambönd, kókosalkýltrímetýl, klóríð	263-038-9	61789-18-2
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýlkókosalkýlbis(hýdroxýetýl), klóríð	263-078-7	61789-68-2
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýlkókosalkýldímetýl, klóríð	263-080-8	61789-71-7
fjórgreind ammoníumsambönd, díkókosalkýldímetýl, klóríð	263-087-6	61789-77-3
fjórgreind ammoníumsambönd, bis(hert tólgaralkýl)dímetýl, klóríð	263-090-2	61789-80-8
fjórgreind ammoníumsambönd, trímetýlsojaalkýl, klóríð	263-134-0	61790-41-8
etanól, 2,2′-imínóbis-, N-kókosalkýlafleiður	263-163-9	61791-31-9

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
1H-imídasól-1-etanól, 4,5-díhýdró-, 2-nor-furuolíualkýlafleiður	263-171-2	61791-39-7
imídasólíumsambönd, 1-bensýl-4,5-díhýdró-1-(hýdroxýetýl)-2-norkókosalkýl, klóríð	263-185-9	61791-52-4
amín, N-tólgaralkýldípropýlentrí-	263-191-1	61791-57-9
amín, N-kókosalkýltrímetýlendí-	263-195-3	61791-63-7
amín, N-kókosalkýltrímetýlendí-, asetöt	263-196-9	61791-64-8
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C8–18-alkýldímetýl, klóríð	264-151-6	63449-41-2
eimi (úr jarðolíu), hreinsuð með leysiefni, létt, naftenauðug	265-098-1	64741-97-5
eimi (úr jarðolíu), vetnismeðhöndluð, létt	265-149-8	64742-47-8
N-(3,4-díklórfenýl)-1,2,3,4-tetrahýdró-6-hýdroxý-1,3-dímetýl-2,4-díoxópýrimidín-5-karboxamíð	265-732-7	65400-98-8
α-sýanó-3-fenoxýbensýl-[1R-[1α(S*),3α]]-3-(2,2-díklórvinýl)-2,2-dímetýlsýklóprópankarboxýlat	265-898-0	65731-84-2
koltjörusýrur, óhreinsaðar	266-019-3	65996-85-2
glerduft	266-046-0	65997-17-3
betaín, C12–C14-alkýldímetýl	266-368-1	66455-29-6
α-sýanó-3-fenoxýbensýl-2,2-dímetýl-3-(1,2,2,2-tetrabrómetýl)sýklóprópankarboxýlat/tralómetrín	266-493-1	66841-25-6
2-klór-N-(2,6-dímetýlfenýl)-N-(1H-pýrasól-1-ýlmetýl)asetamíð	266-583-0	67129-08-2
N-própýl-N-[2-(2,4,6-tríklórfenoxý)etýl]-1H-imídasól-1-karboxamíð	266-994-5	67747-09-5
fitusýrur, C16–18 og C18-ómettaðar, metýlesterar	267-015-4	67762-38-3
α-sýanó-3-fenoxýbensýl-3-(2-klór-3,3,3-tríflúorpróp-1-enýl)-2,2-dímetýlsýklóprópankarboxýlat/sýhalótrín	268-450-2	68085-85-8
dódekýletýldímetýlammoníumbrómíð/ládasít	269-249-2	68207-00-1
fjórgreind ammoníumsambönd, dí-C6–12-alkýldímetýl, klóríð	269-925-7	68391-06-0
bensensúlfonsýra, C10–13-alkýlafleiður, natríumsölt	270-115-0	68411-30-3
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C8–16-alkýldímetýl, klóríð	270-324-7	68424-84-0
betaín, kókosalkýldímetýl	270-329-4	68424-94-2
1-própanamínium, 3-amínó-N,N,N-trímetýl-, N-C12–18-asýlafleiður, metýlsúlföt	271-063-1	68514-93-2
amíð, úr kókoshnetum, N,N-bis(2-hýdroxýetýl)	271-657-0	68603-42-9
fjórgreind ammoníumsambönd, (oxýdí-2,1-etandíýl)bis[kókosalkýldímetýl, díklóríð	271-761-6	68607-28-3
9-oktadekensýra-(Z)-, súlfonuð, kalíumsölt	271-843-1	68609-93-8
Þvagefni (úrea), myndefni með formaldehýði	271-898-1	68611-64-3
imíðasólíumsambönd, 1-[2-(karboxýmetoxý)etýl]-1-(karboxýmetýl)-4,5-díhýdró-2-norkókosalkýl, hýdroxíð, natríumsölt	272-043-5	68650-39-5
bis(tetraammínkopar)karbónatdíhýdroxíð	272-415-7	68833-88-5
1-hýdroxý-4-metýl-6-(2,4,4-trímetýlpentýl)pýridín-2(1H)-on, efnasamband með 2-amínóetanóli (1:1)	272-574-2	68890-66-4

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
amín, N-tólgaralkýltrímetýlendí-, díasetöt	272-786-5	68911-78-4
beiskjuviður (*Quassia*), kjarni	272-809-9	68915-32-2
fitusýrur, C8–10	273-086-2	68937-75-7
brennisteinssýra, mónó-C12–18-alkýlesterar, natríumsölt	273-257-1	68955-19-1
fjórgreind ammoníumsambönd, C12–18-alkýl[(etýlfenýl)metýl]dímetýl, klóríð	273-318-2	68956-79-6
dídekýlmetýl[3-(trímetoxýsilýl)própýl]ammoníumklóríð	273-403-4	68959-20-6
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C10–16-alkýldímetýl, klóríð	273-544-1	68989-00-4
fjórgreind ammoníumsambönd, dí-C8–18-alkýldímetýl, klóríð	277-453-8	73398-64-8
1-[(hýdroxýmetýl)amínó]própan-2-ól	278-534-0	76733-35-2
díhýdróbis[mónóperoxýþalat(2-)-O1,OO1]magnesat-(2-)	279-013-0	78948-87-5
(2-bútoxýetoxý)metanól	281-648-3	84000-92-0
sink, ísódekanóatísónónanóatflókar, basískir	282-786-7	84418-73-5
einir, *Juniperus communis*, kjarni	283-268-3	84603-69-0
lárviður, *Laurus nobilis*, kjarni	283-272-5	84603-73-6
rósmarín, kjarni	283-291-9	84604-14-8
Eucalyptus globulus, kjarni	283-406-2	84625-32-1
Cinnamomum zeylanicum, kjarni	283-479-0	84649-98-9
lofnarblóm, *Lavandula angustifolia angustifolia*, kjarni	283-994-0	84776-65-8
timían, *Thymus serpyllum*, kjarni	284-023-3	84776-98-7
formaldehýð, myndefni með díetýlenglýkóli	284-062-6	84777-35-5
formamíð, myndefni með formaldehýði	284-064-7	84777-37-7
glýsín, N-(3-amínóprópýl)-, N′-C10–16-alkýlafleiður	284-065-2	84777-38-8
sítróna, kjarni	284-515-8	84929-31-7
timían, *Thymus vulgaris*, kjarni	284-535-7	84929-51-1
negull, kjarni	284-638-7	84961-50-2
formaldehýð, myndefni með própýlenglýkóli	286-695-3	85338-22-3
[R-(Z)]-3-[(12-hýdroxý-1-oxó-9-oktadekenýl)amínó]própýltrímetýl-ammoníummetýlsúlfat	287-462-9	85508-38-9
bensensúlfonsýra, 4-C10–13-sek-alkýlafleiður	287-494-3	85536-14-7
gúanidín, N,N□-1,3-própandíýlbis-, N-kókosalkýlafleiður, díasetöt	288-198-7	85681-60-3
súlfonsýrur, C13–17-sek-alkan, natríumsölt	288-330-3	85711-69-9
Symbopogon nardus, kjarni	289-753-6	89998-15-2
lofnarblóm, *Lavandula angustifolia*, kjarni	289-995-2	90063-37-9
Litsea cubeba, kjarni	290-018-7	90063-59-5
Mentha arvensis, kjarni	290-058-5	90063-97-1

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
ilmpelargónía (*Pelargonium graveolens*), kjarni	290-140-0	90082-51-2
bensensúlfonsýra, mónó-C10–14-alkýlafleiður, efnasambönd með metýl-1H-bensimídasól-2-ýlkarbamati	290-651-9	90194-41-5
kopar, EDTA-flókar	290-989-7	90294-99-8
formaldehýð, myndefni með própanólamíni	291-325-9	90387-52-3
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C8–18-alkýldímetýl, brómíð	293-522-5	91080-29-4
síberíuþinur, *Abies sibirica*, kjarni	294-351-9	91697-89-1
amín, N-(3-amínóprópýl)-N′-kókosalkýltrímetýlendí-, einakrýluð	294-702-6	91745-32-3
Cymbopogon winterianus, kjarni	294-954-7	91771-61-8
sítrónugras (*Cymbopogon flexuosus*)	295-161-9	91844-92-7
hvítolía (úr jarðolíu), létt	295-550-3	92062-35-6
N-[3-(dódekýlamínó)própýl]glýsínvetnisklóríð	298-216-5	93778-80-4
bis(2,6-díasetýl-7,9-díhýdroxý-8,9b-dímetýl-1,3(2H,9bH)-díbensófúran-díonató-O2,O3)-kopar	304-149-6	94246-73-8
sítrus, kjarni	304-454-3	94266-47-4
trímetýl-3-[(1-oxó-10-undekenýl)amínó]própýlammoníummetýlsúlfat	304-990-8	94313-91-4
piparminta, amerísk, kjarni	308-770-2	98306-02-6
náttúrlegur sítrónusafi (síaður)	310-127-6	999999-99-4
Hedera helix	310-127-6	999999-99-4
laukolía	310-127-6	999999-99-4
Thuja occidentalis	310-127-6	999999-99-4
Salvia officinalis	310-127-6	999999-99-4
Hyssopus officinalis	310-127-6	999999-99-4
Chrysanthemum vulgare	310-127-6	999999-99-4
Artemisia absinthium	310-127-6	999999-99-4
Achillea millefolium	310-127-6	999999-99-4
Origanum vulgare	310-127-6	999999-99-4
Majorana hortensis	310-127-6	999999-99-4
Origanum majorano	310-127-6	999999-99-4
Rosmarinus officinalis	310-127-6	999999-99-4
Satureja hortensis	310-127-6	999999-99-4
Urtica dioica	310-127-6	999999-99-4
Aesculus hippocastanum	310-127-6	999999-99-4
Symphytum officinale	310-127-6	999999-99-4
Equisetum arvense	310-127-6	999999-99-4
Sambucus nigra	310-127-6	999999-99-4
(4-etoxýfenýl)-(3-(4-flúor-3-fenoxýfenýl)própýl)dímetýlsílan	405-020-7	105024-66-6

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
litíum-3-oxó-1,2(2H)-bensísóþíasól-2-íð	411-690-1	111337-53-2
tetraklórdekaoxíðflóki	420-970-2	92047-76-2
N-sýklóhexýl-S,S-díoxóbensó[b]tíófen-2-karboxamíð	423-990-1	149118-66-1
paraformaldehýð		30525-89-4
brómmýristýlísókínólín		51808-87-8
9-amínóakridínvetnisklóríðmónóhýdrat		52417-22-8
klórað trínatríumfosfat		56802-99-4
(1S,2R,5S)-2-ísóprópenýl-5-metýlsýklóhexanól		104870-56-6
denatoníumkapsaísínat		192327-95-0
tris(N-sýklóhexýldíaseníumdíoxý)ál		312600-88-7
myndefni ilmkjarnaolía og ósons, framleitt á staðnum (rúmloftsþáttur: Open Air Factor (OAF))		
silfurnatríumbórsilíkat		
5-klór-2-(4-klórfenoxý)fenól		
bensýl-lárýl-dímetýl-mýristýlammoníumklóríð/lárýl-mýristýl-dímetýlbensýlammoníumklóríð		
blanda ((1,2-etandíýlbis(karbamódíþíóat))-(2-))mangans og ((1,2-etandíýlbis(karbamódíþíóat))-(2-))sinks/mankóseb	plöntuvarnarefni	8018-01-7
klórsúlfamínsýra	plöntuvarnarefni	17172-27-9
etýl-(2E,4E)-3,7,11-trímetýldódeka-2,4-díenóat/hýdrópren	plöntuvarnarefni	41096-46-2
N-(2-((2,6-dímetýl)fenýl)amínó)-2-oxóetýl)-N,N-díetýl-bensenmetanamíníumsykra/denatoníumsykra	plöntuvarnarefni	90823-38-4
α-(4-klórfenýl)-α-(1-sýklóprópýletýl)-1H-1,2,4-tríasól-1-etanól/sýprókonasól	plöntuvarnarefni	94361-06-5
álnatríumsilíkat-silfurkoparflóki/silfurkoparseólít	plöntuvarnarefni	130328-19-7
N-ísónónýl-N,N-dímetýl-N-dekýlammoníumklóríð	plöntuvarnarefni	138698-36-9
N-((6-klór-3-pýridínýl)metýl)-N′-sýanó-N-metýletanimídamíð/asetamípríð	plöntuvarnarefni	160430-64-8
[1α(S*),3α]-(α)-sýanó-(3-fenoxýfenýl)metýl-3-(2,2-díklóretenýl)-2,2-díklórvinýl)-2,2-dímetýlsýklóprópankarboxýlat	plöntuvarnarefni	
bútoxýpólýpropýlenglýkól	fjölliða	9003-13-8
pólýdímetýlsíloxan	fjölliða	9016-00-6
fjölliða N,N,N,N-tetrametýl-etan-1,2-díamíns og (klórmetýl)oxírans	fjölliða	25988-98-1
fjölliða N,N,N',N'-tetrametýl-1,6-hexandíamíns og 1,6-díklórhexans	fjölliða	27789-57-7
pólý(hexametýlendímetýlammoníumklóríð)/pólý[(dímetýlímínó)-1,6-hexandíýl-klóríð]	fjölliða	28728-61-2

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
N,N-dídekýl(-N-metýl-pólý(oxýetýl)ammoníumprópíonat/1-dekanamínium, N-dekýl-N-(2-hýdroxýetýl)-N-metýl-, própanóat (salt)	fjölliða	107879-22-1
tríbútýltinsamfjölliða (TBT-samfjölliða)	fjölliða	
fitualkóhólpólýglýkóleter	fjölliða	
pólý(vinýlklóríð-kó-ísóbútýlvinýleter-kó-N-vinýl, N′-dímetýloktýlbrómíð própýldíamín)	fjölliða	
pólýglýkólpólýamínresín	fjölliða	
alkýlarýlpólýeteralkóhól-joðflóki	fjölliða	
joðflóki með samfjölliðu úr etýlenprópýleneiningum (plúroník)	fjölliða	
joðflóki með pólýalkýlenglýkóli	fjölliða	
joðað resín/mínushlaðið fjöljoðíðresín	fjölliða	
„neem/neem-vital“	náttúrleg olía	5945-86-8
olía úr *Pinus pumilio*	náttúrleg olía	8000-26-8
sedrusviðarolía	náttúrleg olía	8000-27-9
lofnarblómaolía („lavender oil“)	náttúrleg olía	8000-28-0
sítrónelluolía	náttúrleg olía	8000-29-1
ilmkjarnaolía úr *Eugenia caryophyllus*	náttúrleg olía	8000-34-8
blágresisolía („geranium oil“)	náttúrleg olía	8000-46-2
ilmviðarolía („eucalyptus oil“)	náttúrleg olía	8000-48-4
appelsínuolía	náttúrleg olía	8000-57-9
furuolía	náttúrleg olía	8002-09-3
svartpiparolía	náttúrleg olía	8006-82-4
piparmintuolía	náttúrleg olía	8006-90-4
sítrónugrasolía	náttúrleg olía	8007-02-1
flóamintuolía („penny royal oil“)	náttúrleg olía	8007-44-1
timíanolía	náttúrleg olía	8007-46-3
kóríandraolía	náttúrleg olía	8008-52-4
garðmintuolía („spearmint oil“)	náttúrleg olía	8008-75-5
garðabrúðuolía (*Valeriana officinalis)*	náttúrleg olía	8008-88-6
kæjúpútolía („cajuput oil“)	náttúrleg olía	8008-98-8
einiberjaolía	náttúrleg olía	8012-91-7
sýprusolía	náttúrleg olía	8013-86-3
olía úr „patchouli“	náttúrleg olía	8014-09-3
broddkúmenolía	náttúrleg olía	8014-13-9
rósagrasolía („palmarosa oil“)	náttúrleg olía	8014-19-5
rúturunnaolía („rue oil“)	náttúrleg olía	8014-29-7
olía úr *Basilicum ocimum basilium*	náttúrleg olía	8015-73-4

Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer
rósviðarolía	náttúrleg olía	8015-77-8
selleríolía	náttúrleg olía	8015-90-5
kamilluolía	náttúrleg olía	8015-92-7
negulolía (*Eugenia caryophyllus*)	náttúrleg olía	8015-97-2
teviðarolía (*Melaleuca*-olía)	náttúrleg olía	68647-73-4
olía úr *Litsea cubeba*	náttúrleg olía	68855-99-2
akurmintuolía	náttúrleg olía	68917-18-0
sedrusolía (olía úr sedrusviði frá Texas, *Juniperus mexicana*, 22%)	náttúrleg olía	68990-83-0
sítruskjarni úr fræjum *Tabebuia avellanedae*	náttúrleg olía	
ilmkjarnaolía úr *Cymbopogon winterianus*	náttúrleg olía	
Allium sativum og *Allium cepa*	náttúrleg olía	
ilmkjarnaolía úr *Cinnamomum zeylanicum*	náttúrleg olía	
negulolía (helstu efnisþættir: evgenól (83,8%), karýófyllen (12,4%), evgenólasetat (0,4%))	náttúrleg olía	
ilmolía úr furunálum: (ilmkjarnaolía, helstu efnisþættir: terpentínuolía (30–37,5%), terpínól (15–20%), ísóbornýlasetat (15–20%), betapínen (12,5–15%), alfapínen (7–10%), kúmarín (1–3%), terpínólþáttur (1-3%)	náttúrleg olía	
ilmolía með frískandi vorilmi (spring fresh): ilmkjarnaolía: helstu efnisþættir: sítraldíetýlasetal (sítratal) (1-3%), sítrónellól (1-3%), ýlanat (1-3%), hívertal (1–3%), allýlkapronat (1–3%)	náttúrleg olía	
rósaolía („rosas oil“)	náttúrleg olía	
náttúrleg pýretrín	náttúrlegur kjarni	
mókjarni	náttúrlegur kjarni	
alkýlbensýldímetýlammoníumklóríð/bensalkoníumklóríð	blanda	8001-54-5
setrimíð	blanda	8044-71-1
blanda 3,6-díamínó-10-metýlakridíníumklóríðs (EINECS-nr. 201-668-8) og 3,6-akridíndíamíns/akriflavín	blanda	8048-52-0
blanda ((3,6-díamínó-10-metýlakridíníumklóríðs (EINECS-nr. 201-668-8) og 3,6-akridíndíamín)vetnisklóríðs)/akriflavín HCl	blanda	8063-24-9
bensalkoníumsakkarínat/bensalkoníum-o-súlfóbensimídat	blanda	39387-42-3
joð í formi joðófórs	blanda	39392-86-4
joðflóki í lausn með ójónuðum þvottaefnum	blanda	
síloxan og kísill, dímetýl, myndefni með kísli/meðhöndlaður, brenndur krísill	blanda	67762-90-7
myndefnablanda fitusýrublandaðra estera (C6–18, úr kókosfeiti) með ediksýru og 2,2′-metýlenbis(4-klórfenóli)	blanda	106523-52-8

| Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti) | EB-númer | CAS-númer |

myndefni 5,5-dímetýlhýdantóíns og formaldehýðs	blanda	
myndefni 2-(2-bútoxýetoxý)etanóls og formaldehýðs	blanda	
myndefni etýlenglýkóls og formaldehýðs	blanda	
myndefni þvagefnis (úreu), etýlenglýkóls og formaldehýðs	blanda	
myndefni klórasetamíðs, 2(2-bútoxýetoxý)etanóls og formaldehýðs	blanda	
asýpetakskopar	blanda	

asýpetakssink	blanda	
ferómón frá fatamöl, efnisþættir: E,Z-oktadekadí-2,13-enal (75%) og E-oktadek-2-enal (25%)	blanda	
blanda krómtríoxíðs (EINECS-nr. 215-607-8; 34,2%), díarsenpentoxíðs (EINECS-nr. 215-116-9; 24,1%), kopar(II)oxíðs (EINECS-nr. 215-269-1; 13,7%) og vatns (EINECS-nr. 231-791-2; 28%)	blanda	
blanda klórmetýlísóþíasólínons, etandíýlbisoxybismetanóls og metýlísóþíasólínons	blanda	
blanda bróms (EINECS-nr. 231-778-1) og undirbrómsýru (CAS-nr. 13517-11-8), framleidd á staðnum	blanda	
afurðir náttúrlegrar gerjunar plantna í vatni, með brennisteini	blanda	
Bacillus thuringiensis	örvera	68038-71-1
Bacillus thuringiensis +D381is undirtegund *israelensis*	örvera	
Bacillus thuringiensis var. *kurstaky*	örvera	
Bacillus thuringiensis var. *israelensis*	örvera	

IV. VIÐAUKI

KRÖFUR ER VARÐA FULLNAÐARMÁLSSKJÖL OG SAMANTEKT ÚR MÁLSSKJÖLUNUM

a) Meðal fullnaðarmálsskjala skulu vera frumskýrslur um prófanir og rannsóknir fyrir hvern lið í II. viðauka A og II. viðauka B eða IV. viðauka A og IV. viðauka B við tilskipun 98/8/EB og, þegar þess er sérstaklega óskað, viðeigandi hluta III. viðauka A og III. viðauka B við sömu tilskipun ásamt samantekt úr málsskjölunum sem um getur í b-lið 1. mgr. 11. gr. tilskipunarinnar.

b) Eftirfarandi atriði skulu koma fram í samantektinni úr málsskjölunum:

— þegar um sameiginleg málsskjöl er að ræða, nöfn allra viðkomandi þátttakenda og aðilans sem þeir tilnefna sem ábyrgðaraðila fyrir sameiginlegu málsskjölin og fyrir gerð málsskjalanna í samræmi við þessa reglugerð,

— samantektir og niðurstöður úr rannsóknum og tilraunum fyrir hvern lið í II. viðauka A og II. viðauka B eða IV. viðauka A og IV. viðauka B við tilskipun 98/8/EB og, þegar þess er sérstaklega óskað, í viðeigandi hlutum III. viðauka A og III. viðauka B við sömu tilskipun,

— skrá yfir tilvísanirnar sem eru notaðar,

— áhættumat,

— heildaryfirlit og heildarmat,

— staðfesting á því að skjölin séu fullgerð af hálfu þátttakanda eða, eftir því sem við á, tilnefnds ábyrgðaraðila fyrir sameiginlegu skjölin.

c) Málsskjöl skulu afhent með því sniði sem framkvæmdastjórnin lætur í té. Að auki skal nota sérstakan hugbúnað (IUCLID), sem framkvæmdastjórnin lætur í té, fyrir þá hluta málsskjalanna sem hugbúnaðurinn IUCLID á við um. Snið og frekari leiðbeiningar um kröfur varðandi gögn og gerð málsskjala er að finna á heimasíðu Evrópsku efnastofnunarinnar (ECB): http://ecb.jrc.it/biocides.

d) Þegar um er að ræða fyrirliggjandi, virk efni sem er verið að meta eða hafa verið metin samkvæmt endurskoðunaráætluninni fyrir plöntuvarnarefni, í samræmi við 2. mgr. 8. gr. tilskipunar ráðsins 91/414/EBE frá 15. júlí 1991 um markaðssetningu plöntuvarnarefna ([1]), er heimilt að nota sniðið sem krafist er fyrir umsóknir um skráningu í I. viðauka við þá tilskipun, við gerð málsskjala vegna skráningar fyrirliggjandi, virkra efna í I. viðauka, I. viðauka A eða I. viðauka B við tilskipun 98/8/EB, að teknu tilliti til mismunandi krafna sem gerðar eru um málsskjöl. Samantekt úr málsskjölunum skal færð inn í IUCLID-gagnagrunninn. Viðbótarupplýsingar, sem varða notkun sæfiefna, skulu látnar í té í samræmi við kröfurnar í þessari reglugerð.

([1]) Stjtíð. EB L 230, 19.8.1991, bls. 1.

V. VIÐAUKI

AFHENDING FULLNAÐARMÁLSSKJALA UM FYRIRLIGGJANDI, VIRK EFNI SEM HEYRA UNDIR ENDURSKOÐUNARÁÆTLUNINA: FRESTIR OG SKÝRSLUGJAFARAÐILDARRÍKI

A-hluti

Fyrirliggjandi, virk efni sem tilkynning hefur verið samþykkt um og falla undir sæfiefnaflokkana 8 og 14.Lögbærum yfirvöldum skýrslugjafaraðildarríkisins skulu hafa borist fullnaðarmálsskjöl um hvert þessara virku efna, sem falla undir tilgreindan sæfiefnaflokk, eigi síðar en 28. mars 2004.

Virk efni í viðarvarnarefnum			Skýrslugjafar-aðildarríki
Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	
sýklohexýlhýdroxýdíasen-1-oxíð, kalíumsalt	—	66603-10-9	A
bis[1-sýklóhexýl-1,2-dí(hýdroxý-κ-O)-díaseníumat-(2-)]-kopar	—	312600-89-8	A
3-fenoxýbensýl-2-(4-etoxýfenýl)-2-metýlpropýleter/etófenprox	407-980-2	80844-07-1	A
maurasýra	200-579-1	64-18-6	B
dasomet	208-576-7	533-74-4	B
sinkoxið	215-222-5	1314-13-2	B
α-sýanó-3-fenoxýbensýl-3-(2,2-díklórvinýl)-2,2-dímetýlsýklópropankarboxýlat/sýpermetrín	257-842-9	52315-07-8	B
[1α(S*),3α]-(α)-sýanó-(3-fenoxýfenýl)metýl-3-(2,2-díklóretenýl)-2.2-díklórvinýl)-2,2-dímetýlsýklópropankarboxýlat/α-sýpermetrín	plöntuvarnarefni	67375-30-8	B
própan-2-ól	200-661-7	67-63-0	D
L-(+)-mjólkursýra	201-196-2	79-33-4	D
hexa-2,4-díensýra/sorbínsýra	203-768-7	110-44-1	D
kalsíumdíhexa-2,4-díenóat	231-321-6	7492-55-9	D
trímagnesíumdífosfið	235-023-7	12057-74-8	D
álfosfið	244-088-0	20859-73-8	D
kalíum(E,E)-hexa-2,4-díenóat	246-376-1	24634-61-5	D
α-sýanó-4-flúor-3-fenoxýbensýl-3-(2,2-díklórvinýl)-2,2-dímetýlsýklópropankarboxýlat/sýflútrín	269-855-7	68359-37-5	D
margosa, kjarni	283-644-7	84696-25-3	D
(E)-1-(2-klór-1,3-þíasól-5-ýlmetýl)-3-metýl-2-nítrógúanidín	433-460-1	210880-92-5	D
3-joð-2-própýnýlbútýlkarbamat	259-627-5	55406-53-6	DK
1-(4-klórfenýl)-4,4-dímetýl-3-(1,2,4-tríasól-1-ýlmetýl)pentan-3-ól/tebúkonasól	403-640-2	107534-96-3	DK
þíabendasól	205-725-8	148-79-8	E
hexabórdísinkundekaoxíð/sinkbórat	235-804-2	12767-90-7	E
dódekýlgúanidíneinvetnisklóríð	237-030-0	13590-97-1	E

Virk efni í viðarvarnarefnum			Skýrslugjafar-aðildarríki
Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	
hexaflúorkísilsýra	241-034-8	16961-83-4	E
cis-4-[3-(p-tert-bútýlfenýl)-2-metýlprópýl]-2,6-dímetýlmorfólín	266-719-9	67564-91-4	E
þíametoxam	428-650-4	153719-23-4	E
naftansýrur, koparsölt	215-657-0	1338-02-9	EL
lignín	232-682-2	9005-53-2	EL
etanól	200-578-6	64-17-5	EL
N-dídekýl-N-dípólýetoxýammoníumbórat/dídekýlpólý-oxetýlammoníumbórat	fjölliða	214710-34-6	EL
koparoxíð	215-269-1	1317-38-0	F
tvíkoparoxíð	215-270-7	1317-39-1	F
koparsúlfat	231-847-6	7758-98-7	F
oxínkopar	233-841-9	10380-28-6	F
kopar(II)karbónatkopar(II)hýdroxíð (1:1)	235-113-6	12069-69-1	F
kopardíhýdroxíð	243-815-9	20427-59-2	F
1-(4-(2-klór-α,α,α-p-tríflúortólýloxý)-2-flúorfenýl)-3-(2,6-díflúorbensólýl)úrea/flúfenoxúron	417-680-3	101463-69-8	F
fípróníl	424-610-5	120068-37-3	F
sýklóprópankarboxýlsýra, 3-[(1Z)-2-klór-3,3,3-tríflúor-1-própenýl]-2,2-dímetýl-, (2-metýl[1,1′-bífenýl]-3-ýlmetýlester, (1R,3R)-rel-/bífentrín/bífenat	plöntuvarnarefni	82657-04-3	F
díklór-N-[(dímetýlamínó)súlfonýl]flúor-N-(p-tólýl)metansúlfenamíð/tólýlflúaníð	211-986-9	731-27-1	FIN
1-[[2-(2,4-díklórfenýl)-4-própýl-1,3-díoxólan-2-ýl]metýl]-1H-1,2,4-tríasól/própíkonasól	262-104-4	60207-90-1	FIN
dídekýldímetýlammoníumklóríð	230-525-2	7173-51-5	I
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C12–18-alkýldímetýl, klóríð	269-919-4	68391-01-5	I
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C12–16-alkýldímetýl, klóríð	270-325-2	68424-85-1	I
fjórgreind ammoníumsambönd, dí-C8–10-alkýldímetýl, klóríð	270-331-5	68424-95-3	I
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C12–14-alkýldímetýl, klóríð	287-089-1	85409-22-9	I
fjórgreind ammoníumsambönd, C12–14-alkýl[(etýlfenýl)metýl]dímetýl, klóríð	287-090-7	85409-23-0	I

Virk efni í viðarvarnarefnum			Skýrslugjafar-aðildarríki
Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	
pólý(oxý-1,2-etandíýl), α-[2-(dídekýlmetýlammoníó)etýl]-ω-hýdroxý-, própanóat (salt)	fjölliða	94667-33-1	I
fjórgreind ammoníumsambönd (bensýlalkýldímetýl(alkýl úr C8–C22, mettuð og ómettuð, tólgaralkýl, kókosalkýl og sojaalkýl) klóríð, brómíð eða hýdroxíð)/BKC	blanda EINECS-skráðra efna		I
fjórgreind ammoníumsambönd (díalkýldímetýl(alkýl úr C6–C18, mettuð og ómettuð, og tólgaralkýl, kókosalkýl og sojaalkýl) klóríð, brómíð eða metýlsúlföt)/DDAC	blanda EINECS-skráðra efna		I
fjórgreind ammoníumsambönd (alkýltrímetýl(alkýl úr C8–C18, mettuð og ómettuð, og tólgaralkýl, kókosalkýl og sojaalkýl) klóríð, brómíð eða metýlsúlföt)/TMAC	blanda EINECS-skráðra efna		I
m-fenoxýbensýl-3-(2,2-díklórvinýl)-2,2-dímetýlsýklóprópankarboxýlat/permetrín	258-067-9	52645-53-1	IRL
natríumpentaklórfenólat	205-025-2	131-52-2	IRL
1-[2-(allýloxý)-2-(2,4-díklórfenýl)etýl]-1H-imídasól/imasalíl	252-615-0	35554-44-0	L
(±)-1-(β-allýloxý-2,4-díklórfenýletýl)imídasól/tæknilega hreint imasalíl	plöntuvarnarefni	73790-28-0	L
díbórtríoxíð	215-125-8	1303-86-2	NL
dínatríumtetrabórat, vatnsfrítt	215-540-4	1330-43-4	NL
bórsýra	233-139-2	10043-35-3	NL
dínatríumoktabórattetrahýdrat	234-541-0	12280-03-4	NL
klórþaloníl	217-588-1	1897-45-6	NL
etýl-[2-(4-fenoxýfenoxý)etýl]karbamat/fenoxýkarb	276-696-7	72490-01-8	NL
N-(3-amínóprópýl)-N-dódekýlprópan-1,3-díamín	219-145-8	2372-82-9	P
3-bensó(b)þíen-2-ýl-5,6-díhýdró-1,4,2-oxaþíasín-4-oxíð	431-030-6	163269-30-5	P
esfenvalerat/(S)-α-sýanó-3-fenoxýbensýl-(S)-2-(4-klórfenýl)-3-metýlbútýrat	plöntuvarnarefni	66230-04-4	P
4-bróm-2-(4-klórfenýl)-1-(etoxýmetýl)-5-(tríflúormetýl)-1H-pýrról-3-karbónítríl/klórfenapýr	plöntuvarnarefni	122453-73-0	P
súlfúrýldíflúoríð	220-281-5	2699-79-8	S
kreósót	232-287-5	8001-58-9	S
α-sýanó-3-fenoxýbensýl-[1R-[1α(S*),3α]]-3-(2,2-díbrómvinýl)-2,2-dímetýlsýklóprópankarboxýlat/deltametrín	258-256-6	52918-63-5	S
joð	231-442-4	7553-56-2	S
bis(tríbútýltin)oxíð	200-268-0	56-35-9	UK
fenítróþíon	204-524-2	122-14-5	UK

Virk efni í viðarvarnarefnum			Skýrslugjafar-aðildarríki
Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	
setýlpýridíníumklóríð	204-593-9	123-03-5	UK
díklóflúaníð	214-118-7	1085-98-9	UK
díarsenpentaoxíð	215-116-9	1303-28-2	UK
krómtríoxíð	215-607-8	1333-82-0	UK
natríumdíkrómat	234-190-3	10588-01-9	UK
2-oktýl-2H-ísóþíasól-3-on	247-761-7	26530-20-1	UK
tin, tríbútýl-, mónó(naftenóýloxý)afleiður	287-083-9	85409-17-2	UK
gúasatíntríasetat	plöntuvarnarefni	115044-19-4	UK
einsleit fjölliða 2-tert-bútýlamínóetýlmetakrýlats (EINECS-nr. 223-228-4)	fjölliða	26716-20-1	UK
bensóþíasól-2-þíól	205-736-8	149-30-4	N

Virk efni í nagdýraeitri			Skýrslugjafar-aðildarríki
Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	
trísinkdífosfíð	215-244-5	1314-84-7	A
α,α,α-tríflúor-N-metýl-4,6-dínítró-N-(2,4,6-tríbrómfenýl)-o-tólúidín/brómetalín	plöntuvarnarefni	63333-35-7	A
dífasínon	201-434-5	82-66-6	B
trímagnesíumdífosfíð	235-023-7	12057-74-8	D
álfosfíð	244-088-0	20859-73-8	D
kúmatetralýl	227-424-0	5836-29-3	DK
klórfasínon	223-003-0	3691-35-8	E
maísstöngull, í duftformi	310-127-6	999999-99-4	EL
koltvísýringur	204-696-9	124-38-9	F
3-(3-bífenýl-4-ýl-1,2,3,4-tetrahýdró-1-naftýl)-4-hýdroxýkúmarín/dífenakúm	259-978-4	56073-07-5	FIN
4-hýdroxý-3-(3-(4′-bróm-4-bífenýlýl)-1,2,3,4-tetrahýdró-1-naftýl)kúmarín/bródífakúm	259-980-5	56073-10-0	I
varfarínnatríum	204-929-4	129-06-6	IRL
varfarín	201-377-6	81-81-2	IRL

Virk efni í nagdýraeitri			Skýrslugjafaraðild arríki
Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	
blanda cis-4-hýdroxý-3-(1,2,3,4-tetrahýdró-3-(4-(4-tríflúormetýlbensýloxý)fenýl)-1-naftýl)kúmaríns og trans-4-hýdroxý-3-(1,2,3,4-tetrahýdró-3-(4-(4-tríflúormetýlbensýloxý)fenýl)-1-naftýl)kúmaríns/flókúmafen	421-960-0	90035-08-8	NL
klóralós	240-016-7	15879-93-3	P
3-[3-(4′-bróm[1,1′-bífenýl]-4-ýl)-3-hýdroxý-1-fenýlprópýl]-4-hýdroxý-2-bensópýron/brómadíólon	249-205-9	28772-56-7	S
3-(3-(4′-bróm-(1,1′-bífenýl)-4-ýl)-1,2,3,4-tetrahýdró-1-naftýl)-4-hýdroxýbensóþíópýran-2-on/3-((RS,3RS;1RS,3SR)-3-(4′-brómbífenýl-4-ýl-1,2,3,4-tetrahýdró-1-naftýl)-4-hýdroxý-1-bensótín-2-on/dífeþíalon	plöntuvarnarefni	104653-34-1	N

B-hluti

Fyrirliggjandi, virk efni sem tilkynning hefur verið samþykkt um fyrir sæfiefnaflokkana 16, 18, 19 og 21. Lögbærum yfirvöldum skýrslugjafaraðildarríkisins skulu hafa borist fullnaðarmálsskjöl um hvert þessara virku efna, sem falla undir tilgreindan sæfiefnaflokk, eigi fyrr en 1. nóvember 2005 og eigi síðar en 30. apríl 2006.

Virk efni í lindýraeitri			Skýrslugjafaraðild arríki
Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	
dódekýlgúanidíneinvetnisklóríð	237-030-0	13590-97-1	E
natríumvetniskarbónat	205-633-8	144-55-8	EL
kísildíoxíð — ókristallað	231-545-4	7631-86-9	F
dídekýldímetýlammoníumklóríð	230-525-2	7173-51-5	I
natríumklórít	231-836-6	7758-19-2	I
klórdíoxíð	233-162-8	10049-04-4	I
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C12-18-alkýldímetýl, klóríð	269-919-4	68391-01-5	I
fjórgreind ammoníumsambönd, dí-C8–10-alkýldímetýl, klóríð	270-331-5	68424-95-3	I
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C12–14-alkýldímetýl, klóríð	287-089-1	85409-22-9	I
fjórgreind ammoníumsambönd, C12–14-alkýl[(etýlfenýl)metýl]dímetýl, klóríð	287-090-7	85409-23-0	I
natríumbrómíð	231-599-9	7647-15-6	NL
abamektín (blanda avermektíns B_{1a}; > 80%, EINECS-nr. 265-610-3; og avermektíns B_{1b}; < 20% EINECS-nr. 265-611-9)	plöntuvarnarefni	71751-41-2	NL
N,N,N′,N′-tetrametýletýlendíamínbis(2-klóretýl)etersamfjölliða	fjölliða	31075-24-8	UK

Virk efni í skordýraeitri, mítlasæfum og varnarefnum gegn öðrum liðdýrum			Skýrslugjafar-aðildarríki
Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	
oktansýra	204-677-5	124-07-2	A
dekansýra	206-376-4	334-48-5	A
cis-tríkos-9-en	248-505-7	27519-02-4	A
3-fenoxýbensýl-2-(4-etoxýfenýl)-2-metýlprópýleter/etófenprox	407-980-2	80844-07-1	A
maurasýra	200-579-1	64-18-6	B
N-(2-etýlhexýl)-8,9,10-trínorborn-5-en-2,3-díkarboximíð	204-029-1	113-48-4	B
própoxúr	204-043-8	114-26-1	B
(S)-3-allýl-2-metýl-4-oxósýklópent-2-enýl-(1R,3R)-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)-sýklóprópankarboxýlat (aðeins 1R-trans-myndbrigði, 1S-myndbrigði)/S-bíóalletrín	249-013-5	28434-00-6	B
α-sýanó-3-fenoxýbensýl-3-(2,2-díklórvinýl)-2,2-dímetýl-sýklóprópankarboxýlat/sýpermetrín	257-842-9	52315-07-8	B
1-etýnýl-2-metýlpent-2-enýl-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)sýklóprópankarboxýlat/empentrín	259-154-4	54406-48-3	B
[1α(S*),3α]-(α)-sýanó-(3-fenoxýfenýl)metýl-3-(2,2-díklóretenýl)-2.2-díklórvinýl)-2,2-dímetýlsýklóprópankarboxýlat/α-sýpermetrín	plöntuvarnarefni	67375-30-8	B
formaldehýð	200-001-8	50-00-0	D
própan-2-ól	200-661-7	67-63-0	D
sýanamíð	206-992-3	420-04-2	D
(RS)-3-allýl-2-metýl-4-oxósýklópent-2-enýl-(1RS,3RS;1RS,3SR)-2,2-dímetýl-3-(2-metýlprópenýl)-sýklóprópankarboxýlat (öll myndbrigði; hlutfall: 1:1:1:1:1:1:1:1)/alletrín	209-542-4	584-79-2	D
repjuolía	232-299-0	8002-13-9	D
trímagnesíumdífosfíð	235-023-7	12057-74-8	D
álfosfíð	244-088-0	20859-73-8	D
3-(4-ísóprópýlfenýl)-1,1-dímetýlúrea/ísóprótúron	251-835-4	34123-59-6	D
α-sýanó-4-flúor-3-fenoxýbensýl-3-(2,2-díklórvinýl)-2,2-dímetýlsýklóprópankarboxýlat/sýflútrín	269-855-7	68359-37-5	D
margosa, kjarni	283-644-7	84696-25-3	D
α-sýanó-4-flúor-3-fenoxýbensýl-[1α(S*),3α]-(±)-3-(2,2-díklórvinýl)-2,2-dímetýlsýklóprópankarboxýlat	289-244-9	86560-93-2	D
myndefni: glútamínsýra og N-(C12–14-alkýl)própýlendíamín	403-950-8	164907-72-6	D

Virk efni í skordýraeitri, mítlasæfum og varnarefnum gegn öðrum liðdýrum			Skýrslugjafar-aðildarríki
Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	
1-(6-klórpýridín-3-ýlmetýl)-N-nítróimíðasólidín-2-ýlídenamín/imídaklópríð	428-040-8	138261-41-3	D
(E)-1-(2-klór-1,3-þíasól-5-ýlmetýl)-3-metýl-2-nítrógúanidín	433-460-1	210880-92-5	D
(RS)-3-allýl-2-metýl-4-oxósýklópent-2-enýl-(1R,3R)-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)-sýklópropankarboxýlat (blanda tveggja myndbrigða: 1R trans: 1RS; 1:1)/bíóalletrín/d-trans-alletrín	plöntuvarnarefni		D
(RS)-3-allýl-2-metýl-4-oxósýklópent-2-enýl-(1R,3R;-1R,3S)-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)-sýklópropankarboxýlat (blanda 4 myndbrigða 1R trans, 1R: 1R-trans, 1S: 1R-cis, 1R: 1R-cis, 1S 4:4:1:1)/d-alletrín	plöntuvarnarefni		D
(RS)-3-allýl-2-metýl-4-oxósýklópent-2-enýl-(1R,3R)-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)-sýklópropankarboxýlat (blanda fjögurra myndbrigða 1R-trans: 1R/S; 1:3)/esbíótrín	plöntuvarnarefni		D
kalíumsölt af fitusýrum (C15–21)	blanda		D
trans-ísóprópýl-3-[[(etýlamínó)metoxýfosfínóþíóýl]oxý]krótonat	250-517-2	31218-83-4	DK
3-joð-2-própýnýlbútýlkarbamat	259-627-5	55406-53-6	DK
klórpýrifos	220-864-4	2921-88-2	E
klórpýrifosmetýl	227-011-5	5598-13-0	E
pýretrín og pýretróíð	232-319-8	8003-34-7	E
hvítlaukskjarni	232-371-1	8008-99-9	E
bíóresmetrín	249-014-0	28434-01-7	E
amítras	251-375-4	33089-61-1	E
grábrá, *Chrysanthemum cinerariaefolium*, kjarni	289-699-3	89997-63-7	E
þíametoxam	428-650-4	153719-23-4	E
2-(2-bútoxýetoxý)etýl-6-própýlpíperonýleter/píperonýlbútoxíð	200-076-7	51-03-6	EL
etanól	200-578-6	64-17-5	EL
natríumvetniskarbónat	205-633-8	144-55-8	EL
2-metýl-4-oxó-3-(próp-2-ýnýl)sýklópent-2-en-1-ýl-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)sýklópropankarboxýlat/pralletrín	245-387-9	23031-36-9	EL
α-sýan-3-fenoxýbensýl-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)sýklópropankarboxýlat	254-484-5	39515-40-7	EL
N-sýklóprópýl-1,3,5-tríasín-2,4,6-tríamín	266-257-8	66215-27-8	EL
geranníól	203-377-1	106-24-1	F
1,4-díklórbensen	203-400-5	106-46-7	F
koltvísýringur	204-696-9	124-38-9	F

Virk efni í skordýraeitri, mítlasæfum og varnarefnum gegn öðrum liðdýrum			Skýrslugjafar-aðildarríki
Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	
naleð	206-098-3	300-76-5	F
kísildíoxíð — ókristallað	231-545-4	7631-86-9	F
1-(4-(2-klór-α,α,α-p-tríflúortólýloxý)-2-flúorfenýl)-3-(2,6-díflúorbensólýl)úrea/flúfenoxúron	417-680-3	101463-69-8	F
fípróníl	424-610-5	120068-37-3	F
kísill, ókristallaður, án kristalla		112945-52-5	F
kísildíoxíð/kísilgúr	plöntuvarnarefni	61790-53-2	F
sýklópropankarboxýlsýra, 3-[(1Z)-2-klór-3,3,3-tríflúor-1-própenýl]-2,2-dímetýl-, (2-metýl[1,1′-bífenýl]-3-ýlmetýlester, (1R,3R)-rel-/bífentrín/bífenat	plöntuvarnarefni	82657-04-3	F
S-sýfenótrín	plöntuvarnarefni		F
malaþíon	204-497-7	121-75-5	FIN
(1,3,4,5,6,7-hexahýdró-1,3-díoxó-2H-ísóindól-2-ýl)metýl(1R-trans)-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)sýklópropankarboxýlat/d-tetrametrín	214-619-0	1166-46-7	FIN
tetrametrín	231-711-6	7696-12-0	FIN
foxím	238-887-3	14816-18-3	FIN
díklórvos	200-547-7	62-73-7	I
dídekýldímetýlammoníumklóríð	230-525-2	7173-51-5	I
2-klór-N-[[[4-(tríflúormetoxý)fenýl]amínó]karbónýl]bensamíð	264-980-3	64628-44-0	I
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C12–18-alkýldímetýl, klóríð	269-919-4	68391-01-5	I
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C12–16-alkýldímetýl, klóríð	270-325-2	68424-85-1	I
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C12–14-alkýldímetýl, klóríð	287-089-1	85409-22-9	I
fjórgreind ammoníumsambönd, C12–14-alkýl[(etýlfenýl)metýl]dímetýl, klóríð	287-090-7	85409-23-0	I
Bacillus sphaericus	örvera	143477-72-7	I
Bacillus thuringiensis, undirtegund *israelensis,* sermigerð H14	örvera		I
köfnunarefni	231-783-9	7727-37-9	IRL
3-fenoxýbensýl-(1R)-cis,trans-2,2-dímetýl-3-(2-metýlpróp-1-enýl)sýklópropankarboxýlat/d-fenótrín	plöntuvarnarefni	188023-86-1	IRL
m-fenoxýbensýl-3-(2,2-díklórvinýl)-2,2-dímetýlsýklópropankarboxýlat/permetrín	258-067-9	52645-53-1	IRL

Virk efni í skordýraeitri, mítlasæfum og varnarefnum gegn öðrum liðdýrum			Skýrslugjafar-aðildarríki
Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	
5,5-dímetýl-perhýdró-pýrimídín-2-on-α-(4-tríflúormetýlstýrýl)-α-(4-tríflúormetýl)sinnamýlídenhýdrason/hýdrametýlnon	405-090-9	67485-29-4	IRL
S-metópren/ísóprópýl-(s-(E,E))-11-metoxý-3,7,11-trímetýldódeka-2,4-díenóat	plöntuvarnarefni	65733-16-6	IRL
dínatríumtetrabórat, vatnsfrítt	215-540-4	1330-43-4	NL
bórsýra	233-139-2	10043-35-3	NL
dínatríumoktabórattetrahýdrat	234-541-0	12280-03-4	NL
etýl-[2-(4-fenoxýfenoxý)etýl]karbamat/fenoxýkarb	276-696-7	72490-01-8	NL
2,3,5,6-tetraflúorbensýl-trans-2-(2,2-díklórvinýl)-3,3-dímetýlsýklóprópankarboxýlat/transflútrín	405-060-5	118712-89-3	NL
2-(1-metýl-2-(4-fenoxýfenoxý)etoxý)pýridín/pýriproxýfen	429-800-1	95737-68-1	NL
abamektín (blanda avermektíns B_{1a}; > 80%, EINECS-nr. 265-610-3; og avermektíns B_{1b}; < 20% EINECS-nr. 265-611-9)	plöntuvarnarefni	71751-41-2	NL
spínósað: gerjunarafurð örvera í jarðvegi með spínósýni A og spínósýni D	plöntuvarnarefni		NL
natríumdímetýlarsínat	204-708-2	124-65-2	P
díasínon	206-373-8	333-41-5	P
(R)-p-menta-1,8-díen	227-813-5	5989-27-5	P
lofnarblóm, *Lavandula hybrida*, kjarni/lofnarblómaolía	294-470-6	91722-69-9	P
1-(3,5-díklór-4-(1,1,2,2-tetraflúoretoxý)fenýl)-3-(2,6-díflúorbensóýl)úrea/hexaflúmúron	401-400-1	86479-06-3	P
esfenvalerat/(S)-α-sýanó-3-fenoxýbensýl-(S)-2-(4-klórfenýl)-3-metýlbútýrat	plöntuvarnarefni	66230-04-4	P
4-bróm-2-(4-klórfenýl)-1-(etoxýmetýl)-5-(tríflúormetýl)-1H-pýrról-3-karbónítríl/klórfenapýr	plöntuvarnarefni	122453-73-0	P
súlfúrýldíflúoríð	220-281-5	2699-79-8	S
N-[[(4-klórfenýl)amínó]karbónýl]-2,6-díflúorbensamíð	252-529-3	35367-38-5	S
α-sýanó-3-fenoxýbensýl-[1R-[1α(S*),3α]]-3-(2,2-díbróm-vinýl)-2,2-dímetýlsýklóprópankarboxýlat/deltametrín	258-256-6	52918-63-5	S
blanda α-sýanó-3-fenoxýbensýl-(Z)-(1R,3R)-[(S)-3-(2-klór-3,3,3-tríflúor-próp-1-enýl)]-2,2-dímetýlsýklóprópankarboxýlats og α-sýanó-3-fenoxýbensýl-(Z)-(1S,3S)-[(R)-3-(2-klór-3,3,3-tríflúor-próp-1-enýl)]-2,2-dímetýlsýklóprópan-karboxýlats/λsýhalótrín	415-130-7	91465-08-6	S
dímetóat	200-480-3	60-51-5	UK
bensýlbensóat	204-402-9	120-51-4	UK

Virk efni í skordýraeitri, mítlasæfum og varnarefnum gegn öðrum liðdýrum			Skýrslugjafar-aðildarríki
Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	
fenítróþíon	204-524-2	122-14-5	UK
sinksúlfíð	215-251-3	1314-98-3	UK
metómýl	240-815-0	16752-77-5	UK
bendíókarb	245-216-8	22781-23-3	UK
pírímífosmetýl	249-528-5	29232-93-7	UK
S-[(6-klór-2-oxóoxasóló-[4,5-b]pýridín-3(2H)-ýl)metýl]-O,O-dímetýlþíófosfat/asamefos	252-626-0	35575-96-3	UK
[2,4-díoxó-(2-própýn-1-ýl)imídasólidín-3-ýl]metýl-(1R)-cis-krýsantemat; [2,4-díoxó-(2-própýn-1-ýl)imídasólidín-3-ýl]metýl-(1R)-trans-krýsantemat/imíprótrín	428-790-6	72963-72-5	UK
S-hýdrópren/etýl-(S-(E,E))-3,7,11-trímetýldódeka-2,4-díenóat	plöntuvarnarefni	65733-18-8	UK
natríum-5-klór-2-[4-klór-2-[[[(3,4-díklórfenýl)amínó]-karbónýl]amínó]fenoxý]bensensúlfonat	222-654-8	3567-25-7	N

Virk efni í fæli- og löðunarefnum			Skýrslugjafar-aðildarríki
Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	
oktansýra	204-677-5	124-07-2	A
dekansýra	206-376-4	334-48-5	A
cis-tríkos-9-en	248-505-7	27519-02-4	A
(Z,E)-tetradeka-9,12-díenýlasetat	250-753-6	31654-77-0	A
(E)-2-oktadekenal	Enn ekki úthlutað	51534-37-3	A
(E,Z)-2,13-oktadekadíenal	Enn ekki úthlutað	99577-57-8	A
síram	205-288-3	137-30-4	B
etýl-N-asetýl-N-bútýl-β-alanínat	257-835-0	52304-36-6	B
própan-2-ól	200-661-7	67-63-0	D
beinaolía/olía úr dýraríkinu	232-294-3	8001-85-2	D
margosa, kjarni	283-644-7	84696-25-3	D
línalól	201-134-4	78-70-6	DK
sek-bútýl-2-(2-hýdroxýetýl)píperidín-1-karboxýlat/íkaridín	423-210-8	119515-38-7	DK
Undekan-2-on/metýlnónýlketón	203-937-5	112-12-9	E
pýretrín og pýretróíð	232-319-8	8003-34-7	E
hvítlaukskjarni	232-371-1	8008-99-9	E

Virk efni í fæli- og löðunarefnum			Skýrslugjafar-aðildarríki
Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	
Melaleuca alternifolia, kjarni/olía úr áströlskum teviði	285-377-1	85085-48-9	E
grábrá, *Chrysanthemum cinerariaefolium*, kjarni	289-699-3	89997-63-7	E
metýlneódekanamíð	414-460-9	105726-67-8	E
2-(2-bútoxýetoxý)etýl-6-própýlpíperonýleter/píperonýlbútoxíð	200-076-7	51-03-6	EL
etanól	200-578-6	64-17-5	EL
natríumvetniskarbónat	205-633-8	144-55-8	EL
lignín	232-682-2	9005-53-2	EL
geraníól	203-377-1	106-24-1	F
1,4-díklórbensen	203-400-5	106-46-7	F
koltvísýringur	204-696-9	124-38-9	F
metýlantranílat	205-132-4	134-20-3	F
kísildíoxíð — ókristallað	231-545-4	7631-86-9	F
einir, *Juniperus mexicana*, kjarni	294-461-7	91722-61-1	F
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C12–18-alkýldímetýl, klóríð	269-919-4	68391-01-5	I
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C12–16-alkýldímetýl, klóríð	270-325-2	68424-85-1	I
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C12–14-alkýldímetýl, klóríð	287-089-1	85409-22-9	I
fjórgreind ammoníumsambönd, C12–14-alkýl[(etýlfenýl)metýl]dímetýl, klóríð	287-090-7	85409-23-0	I
m-fenoxýbensýl-3-(2,2-díklórvinýl)-2,2-dímetýlsýklóprópankarboxýlat/permetrín	258-067-9	52645-53-1	IRL
(R)-p-menta-1,8-díen	227-813-5	5989-27-5	P
lofnarblóm, *Lavandula hybrida*, kjarni/lofnarblómaolía	294-470-6	91722-69-9	P
N,N-díetýl-m-tólúamíð	205-149-7	134-62-3	S
antrakínon	201-549-0	84-65-1	UK
naftalín	202-049-5	91-20-3	UK
bensýlbensóat	204-402-9	120-51-4	UK
blanda cis- og trans-p-mentan-3,8-díóls/sítríódíól	255-953-7	42822-86-6	UK
okt-1-en-3-ól	222-226-0	3391-86-4	N

Virk efni í gróðurhindrandi efnum			Skýrslugjafar-aðildarríki
Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	
bis[1-sýklóhexýl-1,2-dí(hýdroxý-κ-O)díaseníumat(2-)]-kopar	—	312600-89-8	A
síram	205-288-3	137-30-4	B
formaldehýð	200-001-8	50-00-0	D
natríumvetnissúlfít	231-548-0	7631-90-5	D
dínatríumdísúlfít	231-673-0	7681-57-4	D
natríumsúlfít	231-821-4	7757-83-7	D
3-(4-ísóprópýlfenýl)-1,1-dímetýlúrea/ísóprótúron	251-835-4	34123-59-6	D
díúron	206-354-4	330-54-1	DK
þíabendasól	205-725-8	148-79-8	E
dódekýlgúanidíneinvetnisklóríð	237-030-0	13590-97-1	E
klórtólúron	239-592-2	15545-48-9	E
dímetýloktadekýl[3-(trímetoxýsilýl)própýl]ammoníumklóríð	248-595-8	27668-52-6	E
cis-4-[3-(p-tert-bútýlfenýl)-2-metýlprópýl]-2,6-dímetýlmorfólín	266-719-9	67564-91-4	E
flúómetúron	218-500-4	2164-17-2	EL
lignín	232-682-2	9005-53-2	EL
koparþíósýanat	214-183-1	1111-67-7	F
tvíkoparoxíð	215-270-7	1317-39-1	F
kopar	231-159-6	7440-50-8	F
pólý(hexametýlendíamíngúanidíníumklóríð)	fjölliða	57028-96-3	F
ólígó(2-(2-etoxý)etoxýetýlgúanidíníum klóríð)	fjölliða	374572-91-5	F
díklór-N-[(dímetýlamínó)súlfonýl]flúor-N-(p-tólýl)metansúlfenamíð/tólýlflúaníð	211-986-9	731-27-1	FIN
kaptan	205-087-0	133-06-2	I
N-(tríklórmetýlþíó)þalimíð/fólpet	205-088-6	133-07-3	I
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C12–18-alkýldímetýl, klóríð	269-919-4	68391-01-5	I
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C12–16-alkýldímetýl, klóríð	270-325-2	68424-85-1	I
fjórgreind ammoníumsambönd, bensýl-C12–14-alkýldímetýl, klóríð	287-089-1	85409-22-9	I
fjórgreind ammoníumsambönd, C12–14-alkýl[(etýlfenýl)metýl]dímetýl, klóríð	287-090-7	85409-23-0	I
síneb	235-180-1	12122-67-7	IRL

Virk efni í gróðurhindrandi efnum			Skýrslugjafar-aðildarríki
Heiti (EINECS-heiti og/eða önnur heiti)	EB-númer	CAS-númer	
brennisteinsdíoxíð	231-195-2	7446-09-5	L
kalíumsúlfít	233-321-1	10117-38-1	L
díkalíumdísúlfít	240-795-3	16731-55-8	L
klórþaloníl	217-588-1	1897-45-6	NL
N′-tert-bútýl-N-sýklóprópýl-6-(metýlþíó)-1,3,5-tríasín-2,4-díamín	248-872-3	28159-98-0	NL
prómetrýn	230-711-3	7287-19-6	P
3-bensó(b)þíen-2-ýl-5,6-díhýdró-1,4,2-oxaþíasín-4-oxíð	431-030-6	163269-30-5	P
4-bróm-2-(4-klórfenýl)-1-(etoxýmetýl)-5-(tríflúormetýl)-1H-pýrról-3-karbónítríl/klórfenapýr	plöntuvarnarefni	122453-73-0	P
joð	231-442-4	7553-56-2	S
pýriþíonsink	236-671-3	13463-41-7	S
bis(1-hýdroxý-1H-pýridín-2-þíonat-O,S)-kopar	238-984-0	14915-37-8	S
setýlpýridíníumklóríð	204-593-9	123-03-5	UK
díklóflúaníð	214-118-7	1085-98-9	UK
sinksúlfíð	215-251-3	1314-98-3	UK
einsleit fjölliða 2-tert-bútýlamínóetýlmetakrýlats (EINECS-nr. 223-228-4)	fjölliða	26716-20-1	UK
(bensóþíasól-2-ýlþíó)metýlþíósýanat	244-445-0	21564-17-0	N
4,5-díklór-2-oktýl-2H-ísóþíasól-3-on	264-843-8	64359-81-5	N
klórmetýl-n-oktýldísúlfíð	432-680-3	180128-56-7	N

C-hluti

Fyrirliggjandi, virk efni sem tilkynning hefur verið samþykkt um fyrir sæfiefnaflokkana 1, 2, 3, 4, 5, 6 og 13. Lögbærum yfirvöldum skýrslugjafarríkisins skulu hafa borist fullnaðarmálsskjöl um hvert þessara virku efna, sem falla undir tilgreindan sæfiefnaflokk, eigi fyrr en 1. febrúar 2007 og eigi síðar en 31. júlí 2007. Skýrslugjafaraðildarríki verða tilnefnd síðar.

D-hluti

Fyrirliggjandi, virk efni sem tilkynning hefur verið samþykkt um fyrir sæfiefnaflokkana 7, 9, 10, 11, 12, 15, 17, 20, 22 og 23. Lögbærum yfirvöldum skýrslugjafarríkisins skulu hafa borist fullnaðarmálsskjöl um hvert þessara virku efna, sem falla undir tilgreindan sæfiefnaflokk, eigi fyrr en 1. maí 2008 og eigi síðar en 31. október 2008. Skýrslugjafaraðildarríki verða tilnefnd síðar.

VI. VIÐAUKI

LÖGBÆR YFIRVÖLD, SEM UM GETUR Í 4. MGR. 5. GR.

BELGÍA
Federal Public Service-Health,
Food chain safety and Environment,
General Directorate Protection of Public Health: Environment
RAC Vesalius, V2-3/07
Pachecolaan, 19 b 5
B-1010 Brussels

DANMÖRK
Miljøstyrelsen
Strandgade 29
DK-1401 København K

ÞÝSKALAND
Bundesumweltministerium
Robert-Schuman-Platz 3
D-53175 Bonn

GRIKKLAND
National Drug Organisation
(Product Types: 1-7, 11, 20, 22)
284 Messogion Street
GR-15562 Cholargos Athens
Ministry of Agriculture
(Product Types: 8-10, 12-19, 21, 23)
3-5 Ippokratous Street
GR-10164 Athens

SPÁNN
Ministerio de Sanidad y Consumo
Direccion General de Salud Pública
Paseo del Prado 18-20
E-28071 Madrid

FRAKKLAND
Ministère de l'Ecologie et du Développement durable
Bureau des Substances et Préparations Chimiques
20 Avenue de Ségur
F-Paris 07 SP

ÍRLAND
Pesticide Control Service, Abbotstown, Castleknock,
Dublin 15
Ireland

ÍTALÍA
Ministero della Salute
Direzione Generale per la Valutazione dei Medicinali e la Farmacovigilanza
Ufficio IX
Piazzale dell'Industria, 20
I-00144 Roma

LÚXEMBORG
Ministre de la Santé
L-2935 Luxembourg

HOLLAND
College voor de toelating van bestrijdingsmiddelen (Ctb)
Postbus 217
6700 Wageningen
Nederland

AUSTURRÍKI
Bundesministerium für Land- und Forstwirtschaft,
Umwelt und Wasserwirtschaft Abteilung V/3
Stubenbastei 5
A-1010 Wien

PORTÚGAL
Direcção-Geral da Saúde
(Tipos de produtos: à excepção 3 e 8)
Alameda D. Afonso Henriques, 45
P-1049-005 Lisboa

Direcção-Geral de Protecção das Culturas
(Tipos de produtos: 8)
Quinta do Marquês,
P-2780-155 Oeiras

Direcção-Geral de Veterinária
(Tipos de produtos: 3)
Largo da Academia Nacional das Belas Artes, 2
P-1200 Lisboa

FINNLAND
Suomen ympäristökeskus
(Product Types: 8, 10-12, 14-17, 21, 23)
Mechelininkatu 34 a
FIN-00251 Helsinki
Sosiaali- ja terveydenhuollon tuotevalvontakeskus
(Product Types: 1-7, 9, 13, 18-20, 22)
Säästöpankinranta 2 A
FIN-00531 Helsinki

SVÍÞJÓÐ
Kemikalieninspektionen
Esplanaden 3 A
S-172 67 Sundbyberg

BRESKA KONUNGSRÍKIÐ
Health & Safety Executive
Magdalen House
Stanley Precinct
Bootle
L20 3QZ Liverpool
United Kingdom

NOREGUR
Norwegian Pollution Control Authority
Strømsveien 96
N-0032 Oslo

TILSKIPUN FRAMKVÆMDASTJÓRNARINNAR 2003/112/EB 2007/EES/54/10

frá 1. desember 2003

um breytingu á tilskipun ráðsins 91/414/EBE í því skyni að bæta við virka efninu parakvati (*)

FRAMKVÆMDASTJÓRN EVRÓPUBANDALAGANNA HEFUR,

með hliðsjón af stofnsáttmála Evrópubandalagsins,

með hliðsjón af tilskipun ráðsins 91/414/EBE frá 15. júlí 1991 um markaðssetningu plöntuvarnarefna ([1]), eins og henni var síðast breytt með tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2003/84/EB ([2]), einkum 1. mgr. 6. gr.,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

1) Í reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EBE) nr. 3600/92 frá 11. desember 1992 um nákvæmar reglur um framkvæmd fyrsta áfanga vinnuáætlunar sem um getur í 2. mgr. 8. gr. tilskipunar ráðsins 91/414/EBE um markaðssetningu plöntuvarnarefna ([3]), eins og henni var síðast breytt með reglugerð (EB) nr. 2266/2000 ([4]), er sett fram skrá um virk efni í plöntuvarnarefnum sem meta skal með tilliti til hugsanlegrar skráningar þeirra í I. viðauka við tilskipun 91/414/EBE. Sú skrá nær yfir parakvat.

2) Áhrif parakvats á heilsu manna og umhverfið hafa verið metin í samræmi við ákvæðin, sem mælt er fyrir um í reglugerð (EBE) nr. 3600/92, að því er varðar þær notkunaraðferðir sem tilkynnandi hefur lagt til. Samkvæmt reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 933/94 frá 27. apríl 1994 um ákvæði til framkvæmdar reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EBE) nr. 3600/92 að því er varðar virk efni í plöntuvarnarefnum og um tilnefningu skýrslugjafarríkja ([5]), eins og henni var síðast breytt með reglugerð (EB) nr. 2230/95 ([6]), var Breska konungsríkið tilnefnt sem skýrslugjafarríki. Breska konungsríkið lagði viðeigandi matsskýrslur og tilmæli fyrir framkvæmdastjórnina 31. október 1996 í samræmi við c-lið 1. mgr. 7. gr. reglugerðar (EBE) nr. 3600/92.

3) Aðildarríkin og framkvæmdastjórnin hafa endurskoðað matsskýrsluna og fór sú endurskoðun fram innan fastanefndarinnar um matvælaferli og heilbrigði dýra. Endurskoðuninni lauk 3. október 2003 með endurskoðunarskýrslu framkvæmdastjórnarinnar um parakvat.

4) Skýrsla um parakvat og frekari upplýsingar hafa einnig verið lagðar fyrir vísindanefndina um plöntur. Nefndin var beðin að fjalla um þær breytingar í augum og lungum, sem fylgst var með í langtímarannsókninni á rottum og þýðingu þeirra fyrir neytendur og notendur, um áhættu gagnvart notendum, einkum með tilliti til hugsanlegra váhrifa við innöndun og gegnum húð, um hugsanleg langtímaáhrif á jarðvegslífverur og hvort áformuð notkun stofnaði æxlun fugla og héra í hættu. Í áliti sínu ([7]) komst nefndin að þeirri niðurstöðu að hvorki vefjaskemmdir í lungum, sem komu fram hjá dýrum, sem fengu parakvat um munn, né kerfistengdar breytingar í augum, sem komu fram í rottum en ekki öðrum dýrategundum, skipta máli að því er varðar áhættumat fyrir notendur og neytendur. Á grundvelli vettvangsrannsókna um váhrif, sem studdar eru af heilsukönnunum sem gerðar voru á notendum, taldi nefndin að ekki skapist umtalsverð hætta fyrir heilsu notenda þegar parakvat er notað sem plöntuvarnarefni eins og mælt er með og í samræmi við góðar starfsvenjur. Nefndin greindi einnig frá því að ólíklegt er að ráðlagðir skammtar til notkunar á vettvangi, skapi umtalsverða hættu fyrir jarðvegslífverur. Nefndin fór þó fram á nákvæmara mat á líklegum áhrifum parakvats á hraða niðurbrots lífræns efnis í jarðvegi í ljósi þeirrar óvissu sem enn er fyrir hendi. Þessar upplýsingar voru lagðar fram í kjölfarið og skýrslugjafaraðildarríkið lagði mat á þær.

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtíð. ESB L 321, 6.12.2003, bls. 32. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 165/2004 frá 3. desember 2004 um breytingu á II. viðauka (Tæknilegar reglugerðir, staðlar, prófanir og vottun) við EES-samninginn, sjá *EES-viðbæti við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 26, 26.5.2005, bls. 9.

([1]) Stjtíð. EB L 230, 19.8.1991, bls. 1.

([2]) Stjtíð. ESB L 247, 30.9.2003, bls. 20.

([3]) Stjtíð. EB L 366, 15.12.1992, bls. 10.

([4]) Stjtíð. EB L 259, 13.10.2000, bls. 27.

([5]) Stjtíð. EB L 107, 28.4.1994, bls. 8.

([6]) Stjtíð. EB L 225, 22.9.1995, bls. 1.

([7]) Álit vísindanefndarinnar um plöntur viðvíkjandi sérstökum spurningum framkvæmdastjórnarinnar um mat á parakvati með hliðsjón af tilskipun ráðsins 91/414/EBE, SCP/PARA/002, samþykkt 20. desember 2001.

Enn fremur komst vísindanefndin að þeirri niðurstöðu að fyrirliggjandi rannsóknir bendi til hættu fyrir fugla sem verpa á jörðu niðri, en þörf er á frekari upplýsingum um raunveruleg váhrif, svo að unnt sé að meta hættuna endanlega. Þessar upplýsingar voru lagðar fram í kjölfarið og við matið innan fastanefndarinnar um matvælaferli og heilbrigði dýra var dregin sú ályktun að við ýmsar aðstæður væru váhrif á fugla sem verpa á jörðu niðri óveruleg. Þó geta einnig verið aðstæður þar sem váhrifa gætir. Af niðurstöðu úr mati fastanefndarinnar um matvælaferli og heilbrigði dýra var dregin sú ályktun að áhættan væri viðunandi, ef beitt væri viðeigandi ráðstöfunum til að draga úr henni. Að lokum komst vísindanefndin að þeirri niðurstöðu að búast mætti við banvænum og nær banvænum áhrifum parakvats á héra, en fyrirliggjandi upplýsingar væru ekki nægjanlegar til að áætla hversu stórt hlutfall héranna yrði fyrir áhrifum. Tekið var mið af áliti vísindanefndarinnar við mótun þessarar tilskipunar og endurskoðunarskýrslunnar. Af niðurstöðu úr mati fastanefndarinnar um matvælaferli og heilbrigði dýra var dregin sú ályktun að áhættan væri viðunandi ef gerðar væru viðeigandi ráðstafanir til að draga úr henni.

5) Margs konar rannsóknir hafa leitt í ljós að viss notkun plöntuvarnarefna, sem innihalda parakvat, geta almennt fullnægt kröfunum, sem mælt er fyrir um í a- og b-lið 1. mgr. 5. gr. tilskipunar 91/414/EBE, ef beitt er viðeigandi ráðstöfunum til að draga úr henni. Því þykir rétt að bæta parakvati í skrá í I. viðauka til að tryggja að unnt sé að veita leyfi í öllum aðildarríkjunum fyrir plöntuvarnarefnum, sem innihalda þetta virka efni, í samræmi við ákvæði þeirrar tilskipunar. Viss notkun plöntuvarnarefna, sem innihalda parakvat, hefur þó í för með sér óviðunandi áhættu og skal því ekki leyfð. Auk þess er við hæfi að tryggja að aðildarríkin krefji tilkynnandann og aðra leyfishafa fyrir parakvati um áætlun um öryggi notenda og að þeir skili skýrslu til nefndarinnar árlega um nýgengi heilsufarsvandamála meðal notenda og um hugsanleg áhrif á héra. Þannig skal vera unnt að sannprófa hvort kröfur aðildarríkjanna um ráðstafanir til að draga úr áhættu takmarki í raun og veru hugsanlega áhættu notenda og héra svo að viðunandi teljist, og ef við á skal vera unnt að endurmeta eiginleika efnisins í samræmi við vísindalegar framfarir og hugsanlega áhættu fyrir neytendur og umhverfið.

6) Áður en virkt efni er skráð í I. viðauka skal veita hæfilegan frest svo að aðildarríkin og hagsmunaaðilar geti búið sig undir að uppfylla þær nýju kröfur sem fylgja skráningunni.

7) Eftir skráningu skulu aðildarríkin fá hæfilegan frest til að hrinda ákvæðum tilskipunar 91/414/EBE í framkvæmd að því er varðar plöntuvarnarefni sem innihalda parakvat, einkum til að endurskoða gildandi leyfi, til að tryggja að skilyrðin varðandi þessi virku efni, sem sett eru fram í I. viðauka við tilskipun 91/414/EBE, séu uppfyllt. Veita skal lengri frest til að leggja fram og meta fullnaðarmálsskjölin um hvert plöntuvarnarefni í samræmi við samræmdu meginreglurnar sem mælt er fyrir um í tilskipun 91/414/EBE.

8) Því þykir rétt að breyta tilskipun 91/414/EBE til samræmis við það.

9) Ráðstafanirnar, sem kveðið er á um í þessari tilskipun, eru í samræmi við álit fastanefndarinnar um matvælaferli og heilbrigði dýra.

SAMÞYKKT TILSKIPUN ÞESSA:

1. gr.

Ákvæðum I. viðauka við tilskipun 91/414/EBE er hér með breytt í samræmi við viðaukann við þessa tilskipun.

2. gr.

Aðildarríkin skulu samþykkja og birta nauðsynleg lög og stjórnsýslufyrirmæli til að fara að tilskipun þessari eigi síðar en 30. apríl 2005. Þau skulu tilkynna það framkvæmdastjórninni þegar í stað.

Þau skulu beita þessum ákvæðum frá 1. maí 2005.

Þegar aðildarríkin samþykkja þessi ákvæði skal vera í þeim tilvísun í þessa tilskipun eða þeim fylgja slík tilvísun þegar þau eru birt opinberlega. Aðildarríkin skulu setja nánari reglur um slíka tilvísun.

3. gr.

1. Aðildarríkin skulu endurskoða leyfið fyrir hvert plöntuvarnarefni sem inniheldur parakvat til að tryggja að skilyrðin, sem tengjast þessum virku efnum og sett eru fram í I. viðauka við tilskipun 91/414/EBE, séu uppfyllt. Ef nauðsyn krefur, og eigi síðar en 30. apríl 2005, skulu þau breyta leyfinu eða afturkalla það.

2. Aðildarríkin skulu endurmeta hvert heimilað plöntuvarnarefni, sem inniheldur parakvat, annaðhvort sem eina virka efnið eða sem eitt af nokkrum virkum efnum, sem öll hafa verið skráð í I. viðauka við tilskipun 91/414/EBE, eigi síðar en 31. október 2004, í samræmi við samræmdu meginreglurnar, sem kveðið er á um í VI. viðauka við tilskipun 91/414/EBE, á grundvelli skjala sem uppfylla kröfurnar í III. viðauka við tilskipunina. Þau skulu ákvarða á grundvelli matsins hvort efnið uppfylli skilyrðin sem eru sett fram í b-, c-, d- og e-lið 1. mgr. 4. gr. tilskipunar 91/414/EBE. Ef nauðsyn krefur, og eigi síðar en 31. júlí 2008, skulu þau breyta leyfinu eða afturkalla það.

4. gr.

Aðildarríkin skulu tryggja að leyfishafar gefi skýrslu eigi síðar en 31. mars 2008 um áhrif ráðstafana til að draga úr áhættu, sem beita skal samkvæmt öryggisáætlun fyrir notendur og um þær framfarir sem orðið hafa í parakvatsamsetningum. Aðildarríkin skulu senda þessar upplýsingar til framkvæmdastjórnarinnar án tafar.

Framkvæmdastjórnin skal leggja skýrslu fyrir fastanefndina um matvælaferli og heilbrigði dýra um beitingu þessarar tilskipunar, þar sem tilgreint er hvort kröfurnar um það sem bæta skal inn í I. viðauka, séu enn uppfylltar og getur hún komið með tillögur um breytingar, jafnvel um að afturkalla viðbæturnar við I. viðauka þessarar tilskipunar ef þurfa þykir, telji hún það í samræmi við ákvæði tilskipunarinnar.

5. gr.

Tilskipun þessi öðlast gildi 1. nóvember 2004.

6. gr.

Þessari tilskipun er beint til aðildarríkjanna.

Gjört í Brussel 1. desember 2003.

Fyrir hönd framkvæmdastjórnarinnar,

David BYRNE

framkvæmdastjóri.

VIÐAUKI

Bæta skal eftirfarandi færslum við aftast í töflunni í I. viðauka við tilskipun 91/414/EBE:

Nr.	Almennt heiti, kenninúmer	IUPAC-heiti	Hreinleiki ([1])	Gildistaka	Skráning rennur út	Sérákvæði
„75	Parakvat CAS-nr. 4685-14-7 CIPAC-nr. 56	1,1‘-dímetýl-4,4’ bípýridíníum	500 g/l (gefið upp sem parakvat díklóríð)	1. nóvember 2004	31. október 2014	Eingöngu má leyfa að efnið sé notað sem illgresiseyðir. Ekki má leyfa eftirfarandi notkun: — notkun handúðadæla, bornum á baki, öxl eða í hendi (knapsack and handheld) í heimilisgarðrækt, hvorki af leikmönnum né fagmönnum, — notkun úðabúnaðar, sem dreifir efninu með loftblæstri (broadcast air-assisted), — notkun ördropadæla (ultra low volume). Við framkvæmd samræmdu meginreglnanna í VI. viðauka skal taka tillit til niðurstaðna endurskoðunarskýrslunnar um parakvat, einkum I. og II. viðbætis við hana, í lokagerð frá hendi fastanefndarinnar um matvælaferli og heilbrigði dýra frá 3. október 2003. Við heildarmatið verða aðildarríkin að gefa sérstakan gaum að vernd: — notenda, einkum þeirra sem nota handúðadælur, bornar á baki, öxl eða í hendi (knapsack and handheld), — fugla sem verpa á jörðu niðri. Ef aðstæður við notkun benda til þess að egg geti hugsanlega orðið fyrir váhrifum skal fara fram áhættumat og gera ráðstafanir til að draga úr áhættu eftir því sem við á — vatnalífvera. Skilyrði fyrir leyfi skulu taka til ráðstafana sem miða að því að draga úr áhættu eftir því sem við á, — héra. Ef aðstæður við notkun benda til þess að hérar geti hugsanlega orðið fyrir váhrifum skal fara fram áhættumat og gera ráðstafanir til að draga úr áhættu eftir því sem við á. Aðildarríkin skulu tryggja að leyfishafar gefi skýrslu um nýgengi heilsufarsvandamála notenda og möguleg áhrif á héra á einu eða fleiri helstu notkunarsvæðum eigi síðar en 31. mars ár hvert, fram til ársins 2008, og skulu fylgja gögn um sölu ásamt könnun á notkunarmynstri, svo að unnt sé að fá raunhæfa mynd af eiturefnafræðilegum og vistfræðilegum áhrifum parakvats. Aðildarríkin skulu tryggja að tæknileg þykkni innihaldi virk uppsölulyf. Blöndur í vökvaformi skulu innihalda virk uppsölulyf, blá/græn litarefni og daunuð efni eða efni sem vara lyktarskynið við á annan hátt. Einnig er heimilt að nota aðrar tegundir eiturdeyfa, svo sem þykkingarefni. Það skal gert með hliðsjón af forskrift Matvæla- og landbúnaðarstofnunar Sameinuðu þjóðanna (FAO).

([1]) Frekari upplýsingar um kenni og forskrift virka efnisins er að finna í endurskoðunarskýrslunni.“

TILSKIPUN FRAMKVÆMDASTJÓRNARINNAR 2003/119/EB 2007/EES/54/11

frá 5. desember 2003

um breytingu á tilskipun ráðsins 91/414/EBE í því skyni að bæta við virku efnunum mesósúlfúroni, própoxýkarbasoni og soxamíði (*)

FRAMKVÆMDASTJÓRN EVRÓPUBANDALAGANNA HEFUR,

með hliðsjón af stofnsáttmála Evrópubandalagsins,

með hliðsjón af tilskipun ráðsins 91/414/EBE frá 15. júlí 1991 um markaðssetningu plöntuvarnarefna ([1]), eins og henni var síðast breytt með tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2003/84/EB ([2]), einkum 1. mgr. 6. gr.,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

1) Í samræmi við 2. mgr. 6. gr. tilskipunar 91/414/EBE barst yfirvöldum í Frakklandi 15. desember 2000 umsókn Aventis Cropscience France (nú Bayer CropScience) um að skrá virka efnið mesósúlfúron (í formi mesósúlfúronmetýls) í I. viðauka við tilskipun 91/414/EBE. Staðfest var með ákvörðun framkvæmdastjórnarinnar 2001/287/EB ([3]) að málsskjölin væru fullnægjandi að því leyti að þau uppfylltu í aðalatriðum gagna- og upplýsingakröfurnar í II. og III. viðauka við tilskipun 91/414/EBE.

2) Yfirvöldum í Þýskalandi barst umsókn skv. 2. mgr. 6. gr. tilskipunar 91/414/EBE hinn 25. janúar 2000 frá Bayer AG (nú Bayer CropScience) varðandi própoxýkarbason (í formi própoxýkarbasonnatríums, áður nefnt: MKH 65 61). Í ákvörðun framkvæmdastjórnarinnar 2000/463/EB ([4]) var því lýst yfir að umsóknin væri fullfrágengin.

3) Yfirvöldum í Breska konungsríkinu barst umsókn skv. 2. mgr. 6. gr. tilskipunar 91/414/EBE hinn 2. júní 1999 frá Rohm og Haas France SA (nú Dow Agro Sciences) varðandi soxamíð (áður nefnt: RH-7281). Í ákvörðun framkvæmdastjórnarinnar 2000/540/EB ([5]) var því lýst yfir að umsóknin væri fullfrágengin.

4) Áhrif þessara virku efna á heilbrigði manna og umhverfið hafa verið metin, í samræmi við ákvæði 2. og 4. mgr. 6. gr. tilskipunar 91/414/EBE, með tilliti til þeirrar notkunar sem umsækjendur hafa í huga. Tilnefndu skýrslugjafaraðildarríkin lögðu drög að matsskýrslum um efnin fyrir framkvæmdastjórnina 12. desember 2001 (mesósúlfúron), 26. mars 2001 (própoxýkarbason) og 10. ágúst 2001 (soxamíð).

5) Aðildarríkin og framkvæmdastjórnin hafa endurskoðað drögin að matsskýrslunum innan ramma fastanefndarinnar um matvælaferli og heilbrigði dýra. Endurskoðuninni lauk 3. október 2003 með endurskoðunarskýrslu framkvæmdastjórnarinnar um mesósúlfúron, própoxýkarbason og soxamíð.

6) Endurskoðun á mesósúlfúroni, própoxýkarbasoni og soxamíði leiddi ekki í ljós nein þau álitaefni eða vandamál er gæfu tilefni til samráðs við vísindanefndina um plöntur.

7) Ýmsar rannsóknir hafa leitt í ljós að gera má ráð fyrir að plöntuvarnarefni, sem innihalda viðkomandi virk efni, uppfylli almennt kröfurnar, sem mælt er fyrir um í a- og b-lið 1. mgr. 5. gr. og 3. mgr. 5. gr. tilskipunar 91/414/EBE, einkum að því er varðar þá notkun sem var rannsökuð og lýst í endurskoðunarskýrslu framkvæmdastjórnarinnar. Því þykir rétt að bæta mesósúlfúroni, própoxýkarbasoni og soxamíði við í I. viðauka til þess að tryggja að unnt sé að veita leyfi í öllum aðildarríkjunum fyrir plöntuvarnarefnum, sem innihalda þessi virku efni, í samræmi við ákvæði þeirrar tilskipunar.

8) Að lokinni skráningu skulu aðildarríkin fá eðlilegan frest til að beita ákvæðum tilskipunar 91/414/EBE að því er varðar plöntuvarnarefni sem innihalda mesósúlfúron, própoxýkarbason og soxamíð, einkum til að endurskoða gildandi bráðabirgðaleyfi og, eigi síðar en í lok tímabilsins, umbreyta leyfunum í fullnaðarleyfi, breyta þeim eða afturkalla þau í samræmi við ákvæði tilskipunar 91/414/EBE.

9) Rétt þykir því að breyta tilskipun 91/414/EBE til samræmis við það.

10) Ráðstafanirnar, sem kveðið er á um í þessari tilskipun, eru í samræmi við álit fastanefndarinnar um matvælaferli og heilbrigði dýra.

SAMÞYKKT TILSKIPUN ÞESSA:

1. gr.

Ákvæðum I. viðauka við tilskipun 91/414/EBE er breytt í samræmi við viðaukann við þessa tilskipun.

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtíð. ESB L 325, 12.12.2003, bls. 41. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 165/2004 frá 3. desember 2004 um breytingu á II. viðauka (Tæknilegar reglugerðir, staðlar, prófanir og vottun) við EES-samninginn, sjá *EES-viðbæti við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 26, 26.5.2005, bls. 9.

([1]) Stjtíð. EB L 230, 19.8.1991, bls. 1.

([2]) Stjtíð. ESB L 247, 30.9.2003, bls. 20.

([3]) Stjtíð. EB L 99, 10.4.2001, bls. 9.

([4]) Stjtíð. EB L 183, 22.7.2000, bls. 21.

([5]) Stjtíð. EB L 230, 12.9.2000, bls. 14.

2. gr.

1. Aðildarríkin skulu samþykkja og birta nauðsynleg lög og stjórnsýslufyrirmæli til að fara að tilskipun þessari eigi síðar en 30. september 2004. Þau skulu þegar í stað senda framkvæmdastjórninni texta þessara ákvæða og samsvörunartöflu milli viðkomandi ákvæða og þessarar tilskipunar.

Þau skulu beita þessum ákvæðum frá 1. október 2004.

Þegar aðildarríkin samþykkja þessi ákvæði skal vera í þeim tilvísun í þessa tilskipun eða þeim fylgja slík tilvísun þegar þau eru birt 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.

3. gr.

1. Aðildarríkin skulu endurskoða heimildina fyrir hvert plöntuvarnarefni sem inniheldur mesósúlfúron, própoxýkarbason eða soxamíð til að ganga úr skugga um að skilyrðin, er varða þessi virku efni og eru sett fram í I. viðauka við tilskipun 91/414/EBE, hafi verið uppfyllt. Þau skulu breyta leyfunum eða afturkalla þau í samræmi við tilskipun 91/414/EBE eigi síðar en 30. september 2004 ef nauðsyn krefur.

2. Aðildarríkin skulu endurmeta hvert heimilað plöntuvarnarefni, sem inniheldur mesósúlfúron, própoxýkarbason eða soxamíð sem eina virka efnið, í samræmi við samræmdu meginreglurnar, sem kveðið er á um í VI. viðauka við tilskipun 91/414/EBE, á grundvelli tilskilinna skjala sem uppfylla kröfurnar í III. viðauka. Þau skulu ákvarða á grundvelli matsins hvort efnið uppfyllir skilyrðin sem eru sett fram í b-, c-, d- og e-lið 1. mgr. 4. gr. tilskipunar 91/414/EBE. Ef nauðsyn krefur og eigi síðar en 31. ágúst 2005 skulu þau breyta eða afturkalla leyfið fyrir hvert slíkt plöntuvarnarefni.

3. Aðildarríkin skulu endurmeta hvert plöntuvarnarefni, sem inniheldur mesósúlfúron, própoxýkarbason eða soxamíð ásamt einu eða fleiri virkum efnum sem hafa verið skráð í I. viðauka við tilskipun 91/414/EBE, í samræmi við samræmdu meginreglurnar, sem kveðið er á um í VI. viðauka þeirrar tilskipunar, á grundvelli skjala sem uppfylla kröfurnar í III. viðauka við þá tilskipun. Þau skulu ákvarða á grundvelli matsins hvort efnið uppfyllir skilyrðin sem eru sett fram í b-, c-, d- og e-lið 1. mgr. 4. gr. tilskipunar 91/414/EBE. Þau skulu, ef nauðsyn ber til, breyta eða afturkalla leyfi fyrir viðkomandi plöntuvarnarefni fyrir lok frestsins sem settur var fyrir slíka breytingu eða afturköllun í þeim tilskipunum þar sem I. viðauka var breytt til að bæta við viðkomandi efnum. Þar eð mismunandi frestur er settur í þessum tilskipunum skal lokadagur frestsins vera síðasta dagsetningin.

4. gr.

Tilskipun þessi öðlast gildi 1. apríl 2004.

5. gr.

Þessari tilskipun er beint til aðildarríkjanna.

Gjört í Brussel 5. desember 2003.

Fyrir hönd framkvæmdastjórnarinnar,

David BYRNE

framkvæmdastjóri.

VIÐAUKI

Í I. viðauka er eftirfarandi línum bætt við í lok töflunnar

Nr.	Almennt heiti, kenninúmer	IUPAC-heiti	Hreinleiki ([1])	Gildistaka	Skráning rennur út	Sérákvæði
„76	Mesósúlfúron CAS-nr. 400852-66-6 CIPAC-nr. 441	2-[(4,6-dímetoxýpýrimidín-2-ýlkarbamóýl)súlfamóýl]-α-(metansúlfonamíðó)-p-tólúensýra	930 g/kg	1. apríl 2004	31. mars 2014	Eingöngu má leyfa að nota efnið sem illgresiseyði. Við framkvæmd samræmdu meginreglnanna í VI. viðauka skal taka tillit til niðurstaðna endurskoðunarskýrslunnar um mesósúlfúron, einkum I. og II. viðbætis við hana, í lokagerð frá hendi fastanefndarinnar um matvælaferli og heilbrigði dýra frá 3. október 2003. Við heildarmatið ber aðildarríkjunum: — að gefa vernd vatnaplantna sérstakan gaum, — að gefa sérstakan gaum að mesósúlfúroni og umbrotsefnum þess vegna mögulegrar mengunar grunnvatns þegar virka efnið er notað á svæðum sem eru viðkvæm að því er varðar jarðvegs- eða veðurfarsþætti. Gera skal ráðstafanir til að draga úr áhættu eftir því sem við á.
77	Própoxýkarbason CAS-nr. 145026-81-9 CIPAC-nr. 655	2-(4,5-díhýdró-4-metýl-5-oxó-3-própoxý-1H-1,2,4,-tríasól-1-ýl)karboxamídósúlfonýl bensósýrumetýlester	974 g/kg (gefið upp sem própoxýkarbasonnatríum)	1. apríl 2004	31. mars 2014	Eingöngu má leyfa að nota efnið sem illgresiseyði. Við framkvæmd samræmdu meginreglnanna í VI. viðauka skal taka tillit til niðurstaðna endurskoðunarskýrslunnar um própoxýkarbason, einkum I. og II. viðbætis við hana, í lokagerð frá hendi fastanefndarinnar um matvælaferli og heilbrigði dýra frá 3. október 2003. Við heildarmatið ber aðildarríkjunum: — að gefa sérstakan gaum að própoxýkarbasoni og umbrotsefnum þess vegna mögulegrar mengunar grunnvatns þegar virka efnið er notað á svæðum sem eru viðkvæm að því er varðar jarðvegs- eða veðurfarsþætti, — að gefa vernd vatnavistkerfa sérstakan gaum, einkum vatnaplantna. Gera skal ráðstafanir til að draga úr áhættu eftir því sem við á. Aðildarríkin skulu tikynna framkvæmdastjórninni í samræmi við 5. mgr. 13. gr. um forskriftina að tæknilega efninu sem framleitt er sem verslunarvara.
78	Soxamíð CAS-nr. 156052-68-5 CIPAC-nr. 640	(RS)-3,5-díklór-N-(3-klór-1-etýl-1-metýlasetonýl)-p-tólúamíð	950 g/kg	1. apríl 2004	31. mars 2014	Einungis má leyfa að efnið sé notað til sveppaeyðingar. Við framkvæmd samræmdu meginreglnanna í VI. viðauka skal taka tillit til niðurstaðna endurskoðunarskýrslunnar um soxamíð, einkum I. og II. viðbætis við hana, í lokagerð frá hendi fastanefndarinnar um matvælaferli og heilbrigði dýra frá 3. október 2003.

([1]) Frekari upplýsingar um kenni og forskrift virka efnisins er að finna í endurskoðunarskýrslunni.“

TILSKIPUN FRAMKVÆMDASTJÓRNARINNAR 2003/82/EB 2007/EES/54/12

frá 11. september 2003

um breytingu á tilskipun ráðsins 91/414/EBE að því er varðar staðlaðar setningar um sérstaka áhættu og varúðarráðstafanir varðandi plöntuvarnarefni (*)

FRAMKVÆMDASTJÓRN EVRÓPUBANDALAGANNA HEFUR,

með hliðsjón af stofnsáttmála Evrópubandalagsins,

með hliðsjón af tilskipun ráðsins 91/414/EBE frá 15. júlí 1991 um markaðssetningu plöntuvarnarefna ([1]), eins og henni var síðast breytt með tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2003/81/EB ([2]), einkum 16. gr. og 2. mgr. 18. gr.,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

1) Samkvæmt tilskipun ráðsins 67/548/EBE frá 27. júní 1967 um samræmingu ákvæða í lögum og stjórnsýslufyrirmælum um flokkun, pökkun og merkingu hættulegra efna ([3]), eins og henni var síðast breytt með tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2001/59/EB ([4]), er óheimilt að markaðssetja hættuleg efni nema í merkingu þeirra komi fram staðlaðar setningar fyrir sérstaka áhættu (H-setningar) og staðlaðar varnaðarsetningar (V-setningar) um örugga notkun efnisins.

2) Í tilskipun 91/414/EBE er kveðið á um leyfi fyrir hverju plöntuvarnarefni sem er veitt á grundvelli mats sem unnið er í hverju aðildarríki. Í tilskipuninni er einnig kveðið á um að aðildarríkin mæli fyrir um að ekki skuli setja virk efni á markað nema þau hafi verið flokkuð, sett í umbúðir og merkt í samræmi við ákvæði tilskipunar 67/548/EBE.

3) Tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins 1999/45/EB frá 31. maí 1999 um samræmingu ákvæða í lögum og stjórnsýslufyrirmælum aðildarríkjanna um flokkun, pökkun og merkingu hættulegra efnablandna ([5]), eins og henni var breytt með tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2001/60/EB ([6]), gildir um plöntuvarnarefni. Í tilskipun 199/45/EB er kveðið á um að ákvæði þeirrar tilskipunar gildi um efnablöndur sem falla undir gildissvið tilskipunar 91/414/EB frá 30. júlí 2004.

4) Í tilskipun 91/414/EBE er kveðið á um að allar umbúðir plöntuvarnarefna skuli uppfylla tilteknar kröfur um merkingu. Meðal annars skal tilgreina á umbúðum eðli hvers kyns sérstakrar hættu, sem mönnum, dýrum eða umhverfi er búin af þeim með stöðluðum setningum sem valdar eru, eftir því sem á, úr þeim setningum sem fram koma í IV. viðauka við tilskipunina. Þar eð sá viðauki er ófrágenginn þykir rétt að bæta við skrá yfir þær stöðluðu setningar í IV. viðauka við þá tilskipun.

5) Í tilskipun 91/414/EBE er kveðið á um að á öllum umbúðum plöntuvarnarefna skuli tilgreindar varúðarráðstafanir til að vernda menn, dýr og umhverfi og skulu þær valdar, eftir því sem við á, úr þeim stöðluðu setningum sem tilgreindar eru í V. viðauka við tilskipunina. Þar eð sá viðauki er ófrágenginn þykir rétt að bæta við skrá yfir þessar stöðluðu setningar í V. viðauka við þá tilskipun.

6) Í tilskipun 1999/45/EBE er kveðið á um að beita skuli almennu meginreglunum um flokkun og merkingu efnablandna í þeirri tilskipun í samræmi við viðmiðanirnar sem mælt er fyrir um í VI. viðauka við tilskipun 67/548/EBE. Viðmiðanirnar í VI. viðauka við tilskipun 67/548/EBE, sem byggjast á eðlislægum eiginleikum efnis, nægja ekki alltaf til að lýsa nægilega vel þeirri sérstöku áhættu sem fylgt getur notkun plöntuvarnarefna í reynd. Í samræmi við þetta skulu stöðluðu setningarnar fyrir sérstaka áhættu og varúðarráðstafanir, sem setja á fram í IV. og V. viðauka við tilskipun 91/414/EBE, nægja til að lýsa á fullnægjandi hátt þeirri sérstöku áhættu, sem fylgt getur notkun plöntuvarnarefnis, og þeim varúðarráðstöfunum sem grípa skal til.

7) Stöðluðu setningarnar fyrir sérstaka áhættu og varúðarráðstafanir, sem setja á fram í IV. og V. viðauka við tilskipun 91/414/EBE, skulu notaðar með hliðsjón af mati aðildarríkjanna á virka efninu eða efnunum í þessum vörum í samræmi við ákvæði þeirrar tilskipunar. Eftir að tiltekið, virkt efni hefur verið skráð í I. viðauka við tilskipun 91/4141/EBE er því við hæfi að aðildarríkin fái hæfilegan frest til að endurskoða gildandi leyfi og beita ákvæðum IV. og V. viðauka við tilskipunina við veitingu leyfa.

8) Samræmdu setningarnar í IV. og V. viðauka skapa grunn fyrir frekari og sértækar leiðbeiningar um notkun í samræmi við k-, l-, m- og n-lið 1. mgr. 16. gr.

9) Einnig skal leggja fram samræmda áætlun um flokkun og merkingu plöntuvarnarefna sem innihalda örverufræðilega virk efni.

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtíð. ESB L 228, 12.9.2003, bls. 11. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 166/2004 frá 3. desember 2004 um breytingu á II. viðauka (Tæknilegar reglugerðir, staðlar, prófanir og vottun) við EES-samninginn, sjá *EES-viðbæti við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 26, 26.5.2005, bls. 11.

([1]) Stjtíð. EB L 230, 19.8.1991, bls. 1.
([2]) Stjtíð. EB L 224, 6.9.2003, bls. 29.
([3]) Stjtíð. EB 196, 16.8.1967, bls. 1.
([4]) Stjtíð. EB L 225, 21.8.2001, bls. 1.
([5]) Stjtíð. EB L 200, 30.7.1999, bls. 1.
([6]) Stjtíð. EB L 226, 22.8.2001, bls. 5.

10) Ráðstafanirnar, sem kveðið er á um í þessari tilskipun, eru í samræmi við álit fastanefndarinnar um matvælaferli og heilbrigði dýra.

SAMÞYKKT TILSKIPUN ÞESSA:

1. gr.

Texti I. og II. viðauka við þessa tilskipun er felldur inn í tilskipun 91/414/EBE sem IV. og V. viðauki.

2. gr.

Aðildarríkin skulu samþykkja nauðsynleg lög og stjórnsýslufyrirmæli til að fara að 1. gr. þessarar tilskipunar eigi síðar en 30. júlí 2004. Þau skulu tilkynna það framkvæmdastjórninni þegar í stað.

Þegar aðildarríkin samþykkja þessi ákvæði skal vera í þeim tilvísun í þessa tilskipun eða þeim fylgja slík tilvísun þegar þau eru birt opinberlega. Aðildarríkin skulu setja nánari reglur um slíka tilvísun.

3. gr.

Aðildarríkin skulu endurskoða leyfi fyrir hvert plöntuvarnarefni sem inniheldur eingöngu virk efni sem eru skráð í III. viðauka við þessa tilskipun.

Aðildarríkin skulu hrinda í framkvæmd ákvæðum IV. og V. viðauka við tilskipun 91/414/EBE fyrir hvert virku efnanna, sem eru skráð í III. viðauka við þessa tilskipun, eigi síðar en þann dag sem tilgreindur er í tímaáætluninni sem síðasti dagur til að hrinda ákvæðum viðaukans í framkvæmd.

Ef plöntuvarnarefni innihalda nokkur virk efni, og mismunandi dagsetningar gilda um framkvæmd ákvæða varðandi þau, gildir sú dagsetning sem síðust er í tíma.

4. gr.

Tilskipun þessari er beint til aðildarríkjanna.

Gjört í Brussel 11. september 2003.

Fyrir hönd framkvæmdastjórnarinnar,

David BYRNE

framkvæmdastjóri.

I. VIÐAUKI

„IV. VIÐAUKI

STAÐLAÐAR SETNINGAR VEGNA SÉRSTAKRAR ÁHÆTTU FYRIR MENN EÐA UMHVERFIÐ EINS OG UM GETUR Í 16. GR.

INNGANGUR

Eftirfarandi, staðlaðar setningar eru skilgreindar og koma sem viðbót við setningarnar sem kveðið er á um í tilskipun 1999/45/EB og gilda um plöntuvarnarefni. Ákvæðum þeirrar tilskipunar skal einnig beitt gagnvart plöntuvarnarefnum sem innihalda virk efni sem eru örverur eða veirur. Merking vara, sem innihalda þessi virku efni, skal einnig endurspegla ákvæðin sem varða prófun á næmingu húðar og öndunarfæra og mælt er fyrir um í B-hluta II. viðauka og B-hluta III. viðauka við tilskipun 91/414/EBE.

Samræmdu setningarnar skapa grunn fyrir frekari og sértækar leiðbeiningar um notkun og hafa því ekki áhrif á aðra hluta 16. gr., einkum k-, l-, m- og n-lið 1. mgr. 16. gr. og 4. mgr. 16. gr.

1. **Staðlaðar setningar fyrir sérstaka áhættu**

1.1. *Sérstök áhætta fyrir menn (HShei)*

HShei 1

ES: **Tóxico en contacto con los ojos.**

DA: **Giftig ved kontakt med øjnene.**

DE: **Giftig bei Kontakt mit den Augen.**

EL: **Τοξικό όταν έρθει σε επαφή με τα μάτια.**

EN: **Toxic by eye contact.**

FR: **Toxique par contact oculaire.**

IT: **Tossico per contatto oculare.**

NL: **Giftig bij oogcontact.**

PT: **Tóxico por contacto com os olhos.**

FI: **Myrkyllistä joutuessaan silmään.**

SV: **Giftigt vid kontakt med ögonen.**

HShei 2

ES: **Puede causar fotosensibilización.**

DA: **Kan give overfølsomhed over for sollys/UV-stråling.**

DE: **Sensibilisierung durch Licht möglich.**

EL: **Μπορεί να προκαλέσει φωτοευαισθητοποίηση.**

EN: **May cause photosensitisation.**

FR: **Peut entraîner une photosensibilisation.**

IT: **Può causare fotosensibilizzazione.**

NL: **Kan fotosensibilisatie veroorzaken.**

PT: **Pode causar fotossensibilização.**

FI: **Voi aiheuttaa herkistymistä valolle.**

SV: **Kan orsaka överkänslighet för solljus/UV-strålning.**

HShei 3

ES: **El contacto con los vapores provoca quemaduras de la piel y de los ojos; el contacto con el producto líquido provoca congelación.**

DA: **Kontakt med dampe giver ætsninger på hud og øjne, og kontakt med væske giver forfrysninger.**

DE: **Kontakt mit Dämpfen verursacht Verätzungen an Haut und Augen und Kontakt mit der Flüssigkeit verursacht Erfrierungen.**

EL: **Οι ατμοί μπορεί να προκαλέσουν εγκαύματα στο δέρμα και στα μάτια· η επαφή με το υγρό μπορεί να προκαλέσει κρυοπαγήματα.**

EN: **Contact with vapour causes burns to skin and eyes and contact with liquid causes freezing.**

FR: **Le contact avec les vapeurs peut provoquer des brûlures de la peau et des yeux; le contact avec le gaz liquide peut causer des engelures.**

IT: **Il contatto con il vapore può causare ustioni della pelle e bruciori agli occhi; il contatto con il liquido può causare congelamento.**

NL: **Contact met de damp veroorzaakt brandwonden aan huid en ogen; contact met de vloeistof veroorzaakt bevriezing.**

PT: **O contacto com vapores do produto provoca queimaduras na pele e nos olhos; o contacto com o produto líquido provoca congelação.**

FI: **Kosketus höyryyn voi aiheuttaa palovammoja iholle ja silmiin ja kosketus nesteeseen paleltumavammoja.**

SV: **Kontakt med ångor orsakar frätskador på hud och ögon, kontakt med vätska orsakar förfrysningsskador.**

1.2. *Sérstök áhætta fyrir umhverfið (HSumh)*

Engin.

2. **Viðmiðanir fyrir notkun staðlaðra setninga vegna sérstakrar áhættu**

2.1. *Viðmiðanir fyrir notkun staðlaðra setninga sem varða menn*

HShei 1

Eitrað í snertingu við augu.

Setningin skal notuð ef augnertingarprófun skv. lið 7.1.5 í A-hluta III. viðauka kallar fram augljós merki um útbreidd eiturhrif (t.d. sem tengjast hömlun kólínestrasa) eða veldur dauðsföllum hjá tilraunadýrunum sem líklegt er að megi rekja til frásogs virka efnisins um slímhimnu augans. Hættusetningin skal einnig notuð ef vísbendingar eru um útbreidd eiturhrif í mönnum eftir snertingu efnisins við augu.

Í þessum tilvikum skal mæla fyrir um viðeigandi augnvernd í samræmi við almennu ákvæðin í V. viðauka.

HShei 2

Getur valdið sólaróþoli í húð.

Setningin skal notuð ef skýrar vísbendingar úr tilraunum eða skjalfest dæmi um váhrif á menn benda til að efnin valdi sólaróþoli. Setningin skal einnig notuð fyrir vörur sem innihalda tiltekið, virkt efni eða innihaldsefni í efnasamsetningu, sem veldur sólaróþoli hjá mönnum, ef varan inniheldur þennan efnisþátt, sem veldur sólaróþoli, í styrk sem er 1% (massahlutfall) eða meira.

Í þessum tilvikum skal mæla fyrir um viðeigandi verndarráðstafanir fyrir menn í samræmi við almennu ákvæðin í V. viðauka.

HShei 3

Snerting við gufu veldur bruna í húð og augum og snerting við vökva veldur kali.

Setningin skal notuð fyrir plöntuvarnarefni sem eru framleidd sem fljótandi gas, eftir því sem við á (t.d. fyrir efnablöndur með metýlbrómíði).

Í þessum tilvikum skal mæla fyrir um viðeigandi, einstaklingsbundnar verndarráðstafanir í samræmi við almennu ákvæðin í V. viðauka.

Setningin skal ekki notuð í tilvikum þar sem H34 eða H35 er notuð í samræmi við tilskipun 1999/45/EB.

2.2. *Viðmiðanir fyrir notkun staðlaðra setninga sem varða umhverfið*

Engar.“

II. VIÐAUKI

„V. VIÐAUKI

STAÐLAÐAR SETNINGAR VEGNA VARÚÐARRÁÐSTAFANA TIL AÐ VERNDA MENN EÐA UMHVERFIÐ EINS OG UM GETUR Í 16. GR.

INNGANGUR

Eftirfarandi, staðlaðar setningar eru skilgreindar og koma sem viðbót við setningarnar sem kveðið er á um í tilskipun 1999/45/EB og gilda um plöntuvarnarefni. Ákvæðum þeirrar tilskipunar skal einnig beitt gagnvart plöntuvarnarefnum sem innihalda virk efni sem eru örverur eða veirur. Merking vara, sem innihalda þessi virku efni, skal einnig endurspegla ákvæðin sem varða prófun á næmingu húðar og öndunarfæra og mælt er fyrir um í B-hluta II. viðauka og B-hluta III. viðauka við tilskipun 91/414/EBE.

Samræmdu setningarnar skapa grunn fyrir frekari og sértækar leiðbeiningar um notkun og eru hafa því ekki áhrif á aðra hluta 16. gr., einkum k-, l-, m- og n-lið 1. mgr. 16. gr. og 4. mgr. 16. gr.

1. **Almenn ákvæði**

Öll plöntuvarnarefni skulu merkt með eftirfarandi setningu og, ef við á, skal textinn í hornklofunum koma til viðbótar.

VR 1

ES: **No contaminar el agua con el producto ni con su envase.** [No limpiar el equipo de aplicación del producto cerca de aguas superficiales/Evítese la contaminación a través de los sistemas de evacuación de aguas de las explotaciones o de los caminos.]

DA: **Undgå forurening af vandmiljøet med produktet eller med beholdere, der har indeholdt produktet.** [Rens ikke sprøjteudstyr nær overfladevand/Undgå forurening via dræn fra gårdspladser og veje].

DE: **Mittel und/oder dessen Behälter nicht in Gewässer gelangen lassen.** (Ausbringungsgeräte nicht in unmittelbarer Nähe von Oberflächengewässern reinigen/Indirekte Einträge über Hof- und Straßenabläufe verhindern.)

EL: **Μην μολύνετε το νερό με το προϊόν ή τη συσκευασία του.** [Να μην πλένετε τον εξοπλισμό εφαρμογής κοντά σε επιφανειακά ύδατα/Να αποφευχθείη μόλυνση μέσω των συστημάτων αποχέτευσης από τις λιθόστρωτες επιφάνειες και τους δρόμους.]

EN: **Do not contaminate water with the product or its container** (Do not clean application equipment near surface water/Avoid contamination via drains from farmyards and roads).

FR: **Ne pas polluer l'eau avec le produit ou son emballage.** [Ne pas nettoyer le matériel d'application près des eaux de surface./Éviter la contamination via les systèmes d'évacuation des eaux à partir des cours de ferme ou des routes.]

IT: **Non contaminare l'acqua con il prodotto o il suo contenitore.** [Non pulire il materiale d'applicazione in prossimità delle acque di superficie./Evitare la contaminazione attraverso i sistemi di scolo delle acque dalle aziende agricole e dalle strade.]

NL: **Zorg ervoor dat u met het product of zijn verpakking geen water verontreinigt.** [Reinig de apparatuur niet in de buurt van oppervlaktewater/Zorg ervoor dat het water niet via de afvoer van erven of wegen kan worden verontreinigd.]

PT: **Não poluir a água com este produto ou com a sua embalagem.** [Não limpar o equipamento de aplicação perto de águas de superfície./Evitar contaminações pelos sistemas de evacuação de águas das explorações agrícolas e estradas.]

FI: **Älä saastuta vettä tuotteella tai sen pakkauksella.** (Älä puhdista levityslaitteita pintaveden lähettyvillä. / Vältä saastumista piha- ja maantieojien kautta.)

SV: **Förorena inte vatten med produkten eller dess behållare.** (Rengör inte sprututrustning i närheten av vattendrag/Undvik förorening via avrinning från gårdsplaner och vägar.)

2. **Sérstakar varúðarráðstafanir**

2.1. *Varúðarráðstafanir fyrir notendur (VRnot)*

Almenn ákvæði

1. Aðildarríkin geta tilgreint viðeigandi persónuhlífar fyrir notendur og lýst sérstökum hlutum þessa búnaðar (t.d. samfestingum, svuntu, hönskum, traustum skóm, stígvélum, andlitsvörn, andlitshlífum, gleraugum, sem falla þétt að andlitinu, höttum, hettum eða öndunargrímum af tiltekinni gerð). Varúðarráðstafanir af þessu tagi, sem koma til viðbótar öðrum, hafa þó ekki áhrif á stöðluðu setningarnar sem gilda í samræmi við tilskipun 1999/45/EB.

2. Aðildarríkin geta enn fremur tilgreint sérstök verk sem krefjast sérstaks hlífðarbúnaðar, s.s. við blöndun, fermingu eða meðhöndlun óþynnts efnis, notkun eða úðun þynnts efnis, meðhöndlun plantna, jarðvegs eða annars, sem nýbúið er að meðhöndla, eða ef farið er inn á svæði sem nýbúið er að meðhöndla.

3. Aðildarríkin geta lagt til að bætt verði við forskriftum fyrir tæknilegt eftirlit, t.d.:
   — að varnarefnið skuli flutt í lokuðu kerfi úr ílátinu með efninu yfir í úðunartankinn,
   — að notandinn skuli vinna í lokuðum klefa (með loftræstingu/loftsíu) við úðun,
   — að tæknilegt eftirlit geti komið í stað persónuhlífa ef það veitir jafnörugga eða öruggari vernd.

Sérákvæði

VRnot 1

ES: **En caso de contacto con la piel, elimínese primero el producto con un paño seco y después lávese la piel con agua abundante.**

DA: **Efter kontakt med huden, fjern først produktet med en tør klud og vask derefter med rigeligt vand.**

DE: **Nach Kontakt mit der Haut zuerst das Mittel mit einem trockenen Tuch entfernen und dann die Haut mit reichlich Wasser abspülen.**

EL: **Ύστερα από επαφή με το δέρμα, αφαιρέστε πρώτα το προϊόν με ένα στεγνό πανί και στη συνέχεια ξεπλύνετε το δέρμα με άφθονο νερό.**

EN: **After contact with skin, first remove product with a dry cloth and then wash the skin with plenty of water.**

FR: **Après contact avec la peau, éliminer d'abord le produit avec un chiffon sec, puis laver la peau abondamment à l'eau.**

IT: **Dopo il contatto con la pelle, rimuovere il prodotto con un panno asciutto e quindi lavare abbondantemente con acqua.**

NL: **Na contact met de huid moet u eerst het gewasbeschermingsmiddel met een droge doek verwijderen en daarna de huid met veel water wassen.**

PT: **Em caso de contacto com a pele, remover primeiro o produto com um pano seco e, em seguida, lavar a pele com muita água.**

FI: **Ihokosketuksen jälkeen tuote pyyhitään aluksi pois kuivalla kankaalla ja sitten iho pestään runsaalla vedellä.**

SV: **Efter kontakt med huden, avlägsna först produkten med en torr trasa och tvätta sedan med mycket vatten.**

VRnot 2

ES: **Lávese toda la ropa de protección después de usarla.**

DA: **Vask alle personlige værnemidler efter brug.**

DE: **Die gesamte Schutzkleidung muss nach Gebrauch gewaschen werden.**

EL: **Ξεπλύνετε όλες τις προστατευτικές ενδυμασίες μετά τη χρήση.**

EN: **Wash all protective clothing after use.**

FR: **Laver tous les équipements de protection après utilisation.**

IT: **Lavare tutto l'equipaggiamento di protezione dopo l'impiego.**

NL: **Was alle beschermende kleding na gebruik.**

PT: **Depois da utilização do produto, lavar todo o vestuário de protecção.**

FI: **Kaikki suojavaatteet pestävä käytön jälkeen.**

SV: **Tvätta alla skyddskläder efter användning.**

VRnot 3

ES: **Tras el inicio de la combustión del producto, abandónese inmediatamente la zona tratada sin inhalar el humo.**

DA: **Efter antænding af produktet, undgå at indånde røgen og forlad det behandlede område øjeblikkeligt.**

DE: **Nach Anzünden des Mittels Rauch nicht einatmen und die behandelte Fläche sofort verlassen.**

EL: **Μετά την ανάφλεξη του προϊόντος μην εισπνεύσετε τον καπνό και απομακρυνθείτε αμέσως από την περιοχή χρήσης.**

EN: **After igniting the product, do not inhale smoke and leave the treated area immediately.**

FR: **Après déclenchement de la fumigation, ne pas inhaler la fumée et quitter la zone traitée immédiatement.**

IT: **Una volta iniziata la combustione, non inalare il fumo e abbandonare immediatamente la zona trattata.**

NL: **Nadat u het product hebt aangestoken, mag u de rook niet inademen en moet u de behandelde ruimte onmiddellijk verlaten.**

PT: **Depois de iniciada a fumigação do produto, não inalar os fumos e sair imediatamente da zona em tratamento.**

FI: **Tuotteen syttyessä vältettävä savun hengittämistä ja poistuttava käsitellyltä alueelta viipymättä.**

SV: **När produkten antänts, andas inte in röken och lämna det behandlade området genast.**

VRnot 4

ES: **El recipiente debe abrirse al aire libre y en tiempo seco.**

DA: **Beholderen skal åbnes udendørs og under tørre forhold.**

DE: **Der Behälters muss im Freien und Trockenen geöffnet werden.**

EL: **Το δοχείο πρέπει να ανοιχθεί στο ύπαιθρο και σε συνθήκες ξηρασίας.**

EN: **The container must be opened outdoors and in dry conditions.**

FR: **L'emballage doit être ouvert à l'extérieur par temps sec.**

IT: **L'imballaggio deve essere aperto all'esterno e in condizioni di tempo secco.**

NL: **De verpakking moet buiten, in droge omstandigheden, worden geopend.**

PT: **Abrir a embalagem ao ar livre e com tempo seco.**

FI: **Pakkaus avattava ulkona kuivissa olosuhteissa.**

SV: **Behållaren måste öppnas utomhus och under torra förhållanden.**

VRnot 5

ES: **Ventilar las zonas/los invernaderos tratados [bien/durante un tiempo especificado/hasta que se haya secado la pulverización] antes de volver a entrar**.

DA: **De behandlede områder/drivhuse ventileres [grundigt/eller angivelse af tid/indtil sprøjtemidlet er tørret], før man igen går ind i dem.**

DE: **Vor dem Wiederbetreten ist die behandelte Fläche/das Gewächshaus (gründlich/oder Zeit angeben/bis zur Abtrocknung des Spritzbelages) zu lüften.**

EL: **Να αερίσετε τους χώρους/τα θερμοκήπια όπου χρησιμοποιήθηκαν φυτοφάρμακα [πλήρως/ή να προσδιοριστεί η χρονική περίοδος/μέχρι να στεγνώσει το προϊόν] πριν ξαναμπείτε.**

EN: **Ventilate treated areas/greenhouses thoroughly/time to be specified/until spray has dried before re-entry.**

FR: **Ventiler [à fond/ou durée à préciser/jusqu'au séchage de la pulvérisation] les zones/serres traitées avant d'y accéder.**

IT: **Ventilare [a fondo/per una durata da specificare/fino all'essiccazione dello spray] le zone serre trattate prima di accedervi.**

NL: **Voordat u opnieuw in behandelde ruimten/kassen binnengaat, moet u die [grondig ventileren/gedurende (geef de periode aan) ventileren/ventileren tot de sproeistof is opgedroogd].**

PT: **Arejar [bem] os locais/estufas tratados [durante (neste caso, precisar o período)/até à secagem do pulverizado] antes de neles voltar a entrar.**

FI: **Käsitellyt alueet / kasvihuoneet / käsiteltyjä alueita / kasvihuoneita tuuletettava (perusteellisesti / tai täsmennetään tuuletusaika / kunnes tuote on kuivunut) ennen sinne palaamista.**

SV: **Vädra (omsorgsfullt/eller ange tidsperiod/tills produkten torkat) före vistelse i behandlade utrymmen/växthus.**

2.2. *Varúðarráðstafanir sem varða umhverfið (VRumh)*

VRumh 1

ES: **Para proteger [las aguas subterráneas/los organismos del suelo], no aplicar este producto ni ningún otro que contenga** (precísese la sustancia o la familia de sustancias, según corresponda) **más de** (indíquese el tiempo o la frecuencia).

DA: **For at beskytte [grundvandet/jordorganismer] må dette produkt eller andre produkter, der indeholder** (angiv navnet på aktivstoffet eller gruppe af aktivstoffer), **kun anvendes/ikke anvendes mere end** (angiv tidsperiode eller antal behandlinger).

DE: **Zum Schutz von (Grundwasser/Bodenorganismen) das Mittel "..." oder andere ...haltige Mittel** (Identifizierung des Wirkstoffes oder einer Wirkstoffgruppe) **nicht mehr als** ... (Angabe der Anwendungshäufigkeit in einem bestimmten Zeitraum) **anwenden**.

EL: **Για να προστατέψετε [τα υπόγεια νερά/τους οργανισμούς στο έδαφος] μην χρησιμοποιείτε αυτό ή οποιοδή-ποτε άλλο προϊόν που περιέχει** (προσδιορίστε τη δραστική ουσία ή την κατηγορία των ουσιών αναλόγως) **περισσότερο από** (να προσδιοριστεί η χρονική περίοδος ή η συχνότητα).

EN: **To protect groundwater/soil organisms do not apply this or any other product containing** *(identify active substance or class of substances, as appropriate)* **more than** *(time period or frequency to be specified).*

FR: **Pour protéger [les eaux souterraines/les organismes du sol], ne pas appliquer ce produit ou tout autre produit contenant** *(préciser la substance ou la famille de substances selon le cas)* **plus de** *(fréquence à préciser).*

IT: **Per proteggere [le acque sotterranee/gli organismi del suolo] non applicare questo o altri prodotti contenenti** *(specificare la sostanza attiva o la classe di sostanze, secondo il caso)* **più di** *(indicare la durata o la frequenza).*

NL: **Om [het grondwater/de bodemorganismen] te beschermen mag u dit product of andere producten die** *(geef naar gelang van het geval de naam van de werkzame stof of van de categorie werkzame stoffen)* **bevatten**, **niet langer dan gedurende** *(geef de tijdsduur aan)* **gebruiken/ten hoogste** (geef de frequentie) **gebruiken**.

PT: **Para protecção [das águas subterrâneas/dos organismos do solo], não aplicar este produto ou qualquer outro que contenha** *(indicar, consoante o caso, a substância activa ou a família de substâncias activas)* **durante mais de** *(período a precisar)* **ou mais do que** (frequência a precisar).

FI: **(Pohjaveden / maaperän eliöiden) suojelemiseksi vältettävä tämän tai minkä tahansa muun tuotteen, joka sisältää** *(tapauksen mukaan tehoaine tai aineluokka),* **käyttöä useammin** *(ajanjakso tai käyttötiheys).*

SV: **För att skydda (grundvatten/marklevande organismer), använd inte denna produkt eller andra produkter innehållande** *(ange verksamt ämne eller grupp av ämnen)* **mer än** *(ange tidsperiod eller antal behandlingar).*

VRumh 2

ES: **Para proteger [las aguas subterráneas/los organismos acuáticos], no aplicar en suelos** *(precísese la situación o el tipo de suelos).*

DA: **For at beskytte [grundvandet/organismer, der lever i vand] må dette produkt ikke anvendes** *(på beskrevet jordtype eller under beskrevne forhold).*

DE: **Zum Schutz von (Grundwasser/Gewässerorganismen) nicht auf** *(genaue Angabe der Bodenart oder Situation)* **Böden ausbringen.**

EL: **Για να προστατέψετε [τα υπόγεια νερά/τους οργανισμούς στο έδαφος] μην χρησιμοποιείτε αυτό ή οποιοδήποτε άλλο προϊόν που περιέχει (προσδιορίστε τη δραστική ουσία ή την κατηγορία των ουσιών αναλόγως) περισσότερο από** *(να προσδιοριστεί η χρονική περίοδος ή η συχνότητα).*

EN: **To protect groundwater/aquatic organisms do not apply to** *(soil type or situation to be specified)* **soils.**

FR: **Pour protéger [les eaux souterraines/les organismes aquatiques], ne pas appliquer ce produit sur** *(type de sol ou situation à préciser).*

IT: **Per proteggere [le acque sotterranee/gli organismi acquatici] non applicare sul suolo** *(indicare il tipo di suolo o la situazione).*

NL: **Om [het grondwater/in het water levende organismen] te beschermen mag dit product niet worden gebruikt op** *(benoem het soort bodem of geef een beschrijving ervan)* **bodems.**

PT: **Para protecção [das águas subterrâneas/dos organismos aquáticos], não aplicar este produto em solos** (precisar a situação ou o tipo de solo).

FI: **(Pohjaveden/vesieliöiden) suojelemiseksi ei saa käyttää** (täsmennetään maaperätyyppi tai tilanne) **maaperään.**

SV: **För att skydda (grundvatten/vattenlevande organismer), använd inte denna produkt på** (ange jordtyp eller markförhållande).

VRumh 3

ES: **Para proteger [los organismos acuáticos/las plantas no objetivo/los artrópodos no objetivo/los insectos], respétese sin tratar una banda de seguridad de** *(indíquese la distancia)* **hasta [la zona no cultivada/las masas de agua superficial].**

DA: **Må ikke anvendes nærmere end** *(angiv afstand)* **fra [vandmiljøet, vandløb, søer m.v./ikke dyrket område] for at beskytte [organismer, der lever i vand/landlevende ikke-målorganismer, vilde planter, insekter og leddyr].**

DE: **Zum Schutz von (Gewässerorganismen/Nichtzielpflanzen/Nichtzielarthropoden/Insekten) eine unbehandelte Pufferzone von** *(genaue Angabe des Abstandes)* **zu (Nichtkulturland /Oberflächengewässer) einhalten.**

EL: **Για να προστατέψετε [τους υδρόβιους οργανισμούς/μη στοχευόμενα φυτά/μη στοχευόμενα αρθρόποδα/ έντομα] να αφήσετε μιαν αψέκαστη ζώνη προστασίας** *(προσδιορίστε την απόσταση)* **μέχρι [μη γεωργική γη/ σώματα επιφανειακών υδάτων].**

EN: **To protect aquatic organisms/non-target plants/non-target arthropods/insects respect an unsprayed buffer zone of** *(distance to be specified)* **to non-agricultural land/surface water bodies.**

FR: **Pour protéger [les organismes aquatiques/les plantes non cibles/les arthropodes non cibles/les insectes], respecter une zone non traitée de** *(distance à préciser)* **par rapport à [la zone non cultivée adjacente/aux points d'eau].**

IT: **Per proteggere [gli organismi acquatici/gli insetti/le piante non bersaglio/gli artropodi non bersaglio] rispettare una fascia di sicurezza non trattata di** *(precisare la distanza)* **da [zona non coltivata/corpi idrici superficiali].**

NL: **Om [in het water levende organismen/niet tot de doelsoorten behorende planten/niet tot de doelsoorten behorende geleedpotigen/de insecten] te beschermen mag u in een bufferzone van** *(geef de afstand aan)* **rond [niet-landbouwgrond/oppervlaktewater] niet sproeien.**

PT: **Para protecção [dos organismos aquáticos/das plantas não-visadas/dos insectos/artrópodes não-visados], respeitar uma zona não-pulverizada de** *(distância a precisar)* **em relação [às zonas não-cultivadas/às águas de superfície].**

FI: **(Vesieliöiden / muiden kuin torjuttavien kasvien / muiden kuin torjuttavien niveljalkaisten / hyönteisten) suojelemiseksi (muun kuin maatalousmaan / pintavesialueiden) väliin on jätettävä** *(täsmennetään etäisyys)* **ruiskuttamaton suojavyöhyke.**

SV: **För att skydda (vattenlevande organismer/andra växter än de man avser att bekämpa/andra leddjur än de man avser att bekämpa/insekter), lämna en sprutfri zon på** *(ange avstånd)* **till (icke-jordbruksmark/vattendrag).**

VRumh 4

ES: **Para proteger [los organismos acuáticos/las plantas no objetivo], no aplicar sobre superficies impermeables como el asfalto, el cemento, los adoquines, [las vías del ferrocarril] ni en otras situaciones con elevado riesgo de escorrentía.**

DA: **Må ikke anvendes på befæstede arealer såsom asfalterede, beton-, sten- eller grusbelagte områder og veje [jernbanespor] eller på andre områder, hvorfra der er en stor risiko for run-off til omgivelserne. [For at beskytte organismer, der lever i vand/planter, man ikke ønsker at bekæmpe].**

DE: **Zum Schutz von (Gewässerorganismen/Nichtzielpflanzen) nicht auf versiegelten Oberflächen wie Asphalt, Beton, Kopfsteinpflaster (Gleisanlagen) bzw. in anderen Fällen, die ein hohes Abschwemmungsrisiko bergen, ausbringen.**

EL: **Για να προστατέψετε [υδρόβιους οργανισμούς/μη στοχευόμενα φυτά] να μην χρησιμοποιείται σε αδιαπέραστες επιφάνειες όπως άσφαλτο, σκυρόδεμα, λιθόστρωτα [σιδηροτροχιές] και άλλες επιφάνειες με υψηλό κίνδυνο απορροής.**

EN: **To protect aquatic organisms/non-target plants do not apply on impermeable surfaces such as asphalt, concrete, cobblestones, railway tracks and other situations with a high risk of run-off.**

FR: **Pour protéger [les organismes aquatiques/les plantes non cibles], ne pas appliquer sur des surfaces imperméables telles que le bitume, le béton, les pavés, [les voies ferrées] et dans toute autre situation où le risque de ruissellement est important.**

IT: **Per proteggere [gli organismi acquatici/le piante non bersaglio] non applicare su superfici impermeabili quali bitume, cemento, acciottolato, [binari ferroviari] e negli altri casi ad alto rischio di deflusso superficiale.**

NL: **Om [in het water levende organismen/niet tot de doelsoorten behorende planten] te beschermen mag u dit product niet gebruiken op ondoordringbare oppervlakken, zoals asfalt, beton [,/en] kasseien [en spoorlijnen,] of op andere plaatsen waar het product gemakkelijk kan wegstromen.**

PT: **Para protecção [dos organismos aquáticos/das plantas não-visadas], não aplicar este produto em superfícies impermeáveis, como asfalto, betão, empedrados [ou linhas de caminho de ferro], nem em qualquer outra situação em que o risco de escorrimentos seja elevado.**

FI: **(Vesieliöiden / muiden kuin torjuttavien kasvien) suojelemiseksi ei saa käyttää läpäisemättömillä pinnoilla, kuten asvaltilla, betonilla, katukivillä, (rautatiekiskoilla) ja muissa tilanteissa, joissa on suuri huuhtoutumisen vaara.**

SV: **För att skydda (vattenlevande organismer/andra växter än de man avser att bekämpa), använd inte denna produkt på hårdgjorda ytor såsom asfalt, betong, kullersten, (järnvägsspår) och andra ytor med hög risk för avrinning.**

VRumh 5

ES: **Para proteger [las aves/los mamíferos silvestres], el producto debe incorporarse completamente al suelo; asegurarse de que se incorpora al suelo totalmente al final de los surcos.**

DA: **For at beskytte [fugle/vilde pattedyr] skal produktet omhyggeligt tildækkes med jord. Pas på, at alt produkt også tildækkes ved enden af rækkerne.**

DE: **Zum Schutz von (Vögeln/wild lebenden Säugetieren) muss das Mittel vollständig in den Boden eingearbeitet werden; es ist sicherzustellen, dass das Mittel auch am Ende der Pflanz- bzw. Saatreihen vollständig in den Boden eingearbeitet wird.**

EL: **Για να προστατέψετε [πουλιά/άγρια θηλαστικά] το προϊόν πρέπει να καλυφθεί πλήρως από το έδαφος. Βεβαιωθείτε πως το προϊόν έχει καλυφθεί πλήρως στις άκρες των αυλακιών.**

EN: **To protect birds/wild mammals the product must be entirely incorporated in the soil; ensure that the product is also fully incorporated at the end of rows.**

FR: **Pour protéger [les oiseaux/mammifères sauvages], le produit doit être entièrement incorporé dans le sol; s'assurer que le produit est également incorporé en bout de sillons.**

IT: **Per proteggere [gli uccelli/i mammiferi selvatici] il prodotto deve essere interamente incorporato nel terreno; assicurarsi che il prodotto sia completamente incorporato in fondo al solco.**

NL: **Om [de vogels/de wilde zoogdieren] te beschermen moet het product volledig in de bodem worden ondergewerkt; zorg ervoor dat het product ook aan het voorend is ondergewerkt.**

PT: **Para protecção [das aves/dos mamíferos selvagens], incorporar totalmente o produto no solo, incluindo no final dos sulcos.**

FI: **(Lintujen / luonnonvaraisten nisäkkäiden) suojelemiseksi tuote on sekoitettava maaperään; varmistettava, että tuote sekoittuu maaperään täysin myös vakojen päässä.**

SV: **För att skydda (fåglar/vilda däggdjur) måste produkten nedmyllas helt och hållet i jorden; se till att produkten även nedmyllas helt i slutet av raderna.**

VRumh 6

ES: **Para proteger [las aves/los mamíferos silvestres], recójase todo derrame accidental.**

DA: **For at beskytte [fugle/vilde pattedyr] skal alt spildt produkt fjernes.**

DE: **Zum Schutz von (Vögeln/wild lebenden Säugetieren) muss das verschüttete Mittel beseitigt werden.**

EL: **Για να προστατέψετε [πουλιά/άγρια ζώα] μαζέψτε όσο προϊόν έχει χυθεί κατά λάθος.**

EN: **To protect birds/wild mammals remove spillages.**

FR: **Pour protéger [les oiseaux/les mammifères sauvages], récupérer tout produit accidentellement répandu.**

IT: **Per proteggere [gli uccelli/i mammiferi selvatici] recuperare il prodotto fuoriuscito accidentalmente.**

NL: **Om [de vogels/de wilde zoogdieren] te beschermen moet u gemorst product verwijderen.**

PT: **Para protecção [das aves/dos mamíferos selvagens], recolher todo o produto derramado.**

FI: **(Lintujen / luonnonvaraisten nisäkkäiden) suojelemiseksi ympäristöön vahingossa levinnyt tuote poistettava.**

SV: **För att skydda (fåglar/vilda däggdjur), avlägsna spill.**

VRumh 7

ES: **No aplicar durante el período de reproducción de las aves.**

DA: **Må ikke anvendes i fuglenes yngletid.**

DE: **Nicht während der Vogelbrutzeit anwenden.**

EL: **Να μην χρησιμοποιείται κατά την περίοδο αναπαραγωγής των πουλιών.**

EN: **Do not apply during the bird breeding period.**

FR: **Ne pas appliquer durant la période de reproduction des oiseaux.**

IT: **Non applicare durante il periodo di riproduzione degli uccelli.**

NL: **Niet gebruiken tijdens de vogelbroedperiode.**

PT: **Não aplicar este produto durante o período de reprodução das aves.**

FI: **Ei saa käyttää lintujen lisääntymisaikaan.**

SV: **Använd inte denna produkt under fåglarnas häckningsperiod.**

VRumh 8

ES: **Peligroso para las abejas./Para proteger las abejas y otros insectos polinizadores, no aplicar durante la floración de los cultivos./No utilizar donde haya abejas en pecoreo activo./Retírense o cúbranse las colmenas durante el tratamiento y durante (indíquese el tiempo) después del mismo./No aplicar cuando las malas hierbas estén en floración./Elimínense las malas hierbas antes de su floración./No aplicar antes de (indíquese el tiempo).**

DA: **Farligt for bier./For at beskytte bier og andre bestøvende insekter må dette produkt ikke anvendes i blomstrende afgrøder./Må ikke anvendes i biernes flyvetid./Tildæk eller flyt bikuber i behandlingsperioden og i (nævn antal timer/dage) efter behandlingen./Må ikke anvendes i nærheden af blomstrende ukrudt./Fjern ukrudt inden blomstring./Må ikke anvendes inden (tidspunkt).**

DE: **Bienengefährlich./Zum Schutz von Bienen und anderen bestäubenden Insekten nicht auf blühende Kulturen aufbringen./Nicht an Stellen anwenden, an denen Bienen aktiv auf Futtersuche sind./Bienenstöcke müssen während der Anwendung und für (Angabe der Zeit) nach der Behandlung entfernt oder abgedeckt werden./Nicht in Anwesenheit von blühenden Unkräutern anwenden./Unkräuter müssen vor dem Blühen entfernt werden./Nicht vor (Angabe der Zeit) anwenden.**

EL: **Επικίνδυνο για τις μέλισσες. Για να προστατέψετε τις μέλισσες και άλλα έντομα επικονίασης μην χρησιμοποιείτε το προϊόν σε καλλιέργειες κατά την ανθοφορία./Μην χρησιμοποιείτε το προϊόν κατά την περίοδο που οι μέλισσες συλλέγουν γύρη./Απομακρύνετε ή καλύψτε τις κυψέλες κατά τη χρήση του προϊόντος και επί (αναφέρατε το χρόνο) μετά τη χρήση./Μην χρησιμοποιείτε το προϊόν κατά την περίοδο ανθοφορίας ζιζανίων./Απομακρύνετε τα ζιζάνια πριν από την ανθοφορία./Μην το χρησιμοποιείτε πριν (αναφέρατε το χρόνο).**

EN: **Dangerous to bees/To protect bees and other pollinating insects do not apply to crop plants when in flower/Do not use where bees are actively foraging/Remove or cover beehives during application and for (state time) after treatment/Do not apply when flowering weeds are present/Remove weeds before flowering/Do not apply before (state time).**

FR: **Dangereux pour les abeilles./Pour protéger les abeilles et autres insectes pollinisateurs, ne pas appliquer durant la floraison./Ne pas utiliser en présence d'abeilles./Retirer ou couvrir les ruches pendant l'application et (indiquer la période) après traitement./Ne pas appliquer lorsque des adventices en fleur sont présentes./Enlever les adventices avant leur floraison./Ne pas appliquer avant (indiquer la date).**

IT: **Pericoloso per le api./Per proteggere le api e altri insetti impollinatori non applicare alle colture al momento della fioritura./Non utilizzare quando le api sono in attività./Rimuovere o coprire gli alveari durante l'applicazione e per (indicare il periodo) dopo il trattamento./Non applicare in presenza di piante infestanti in fiore./Eliminare le piante infestanti prima della fioritura./Non applicare prima di (indicare il periodo).**

NL: **Gevaarlijk voor bijen./Om de bijen en andere bestuivende insecten te beschermen mag u dit product niet gebruiken op in bloei staande gewassen./Gebruik dit product niet op plaatsen waar bijen actief naar voedsel zoeken./Verwijder of bedek bijenkorven tijdens het gebruik van het product en gedurende (geef de tijdsduur aan) na de behandeling./Gebruik dit product niet in de buurt van in bloei staand onkruid./Verwijder onkruid voordat het bloeit./Gebruik dit product niet vóór (geef de datum of de periode aan).**

PT: **Perigoso para as abelhas./Para protecção das abelhas e de outros insectos polinizadores, não aplicar este produto durante a floração das culturas./Não utilizar este produto durante o período de presença das abelhas nos campos./Remover ou cobrir as colmeias durante a aplicação do produto e durante (indicar o período) após o tratamento./Não aplicar este produto na presença de infestantes em floração./Remover as infestantes antes da floração./Não aplicar antes de (critério temporal a precisar).**

FI: **Vaarallista mehiläisille. / Mehiläisten ja muiden pölyttävien hyönteisten suojelemiseksi ei saa käyttää viljelykasvien kukinta-aikaan. / Ei saa käyttää aikana, jolloin mehiläiset lentävät aktiivisesti. / Mehiläispesät poistettava tai suojattava levittämisen ajaksi ja (aika) ajaksi käsittelyn jälkeen. / Ei saa käyttää, jos alueella on kukkivia rikkakasveja. / Poista rikkakasvit ennen kukinnan alkua. / Ei saa käyttää ennen (aika).**

SV: **Farligt för bin./För att skydda bin och andra pollinerande insekter, använd inte denna produkt på blommande gröda./Får inte användas där bin aktivt söker efter föda./Avlägsna eller täck över bikupor under behandling och under (ange tidsperiod) efter behandling./Använd inte denna produkt då det finns blommande ogräs./Avlägsna ogräs före blomning./Använd inte denna produkt före (ange tidsperiod).**

2.3. *Varúðarráðstafanir sem varða góðar starfsvenjur í landbúnaði*

VRlan 1

ES: **Para evitar la aparición de resistencias, no aplicar este producto ni ningún otro que contenga** (indíquese la sustancia activa o la clase de sustancias, según corresponda) **más de** (indíquese el número de aplicaciones o el plazo).

DA: **For at undgå udviklingen af resistens må dette produkt eller andre produkter, der indeholder** (angiv aktivstof eller gruppe af aktivstoffer), **kun anvendes/ikke anvendes mere end** (i tidsperioden eller antal gange).

DE: **Zur Vermeidung einer Resistenzbildung darf dieses oder irgendein anderes Mittel, welches** (entsprechende Benennung des Wirkstoffes oder der Wirkstoffgruppe) enthält, nicht mehr als (Angabe der Häufigkeit oder der Zeitspanne) **ausgebracht werden.**

EL: **Προκειμένου να μην αναπτυχθεί αντίσταση μην χρησιμοποιείτε αυτό ή οποιοδήποτε άλλο προϊόν που περιέχει** (προσδιορίστε τη δραστική ουσία ή την κατηγορία των ουσιών αναλόγως) περισσότερο από (να προσδιοριστεί η συχνότητα) **φορές.**

EN: **To avoid the build-up of resistance do not apply this or any other product containing** (identify active substance or class of substances, as appropriate) **more than** (number of applications or time period to be specified).

FR: **Pour éviter le développement de résistances, ne pas appliquer ce produit ou tout autre contenant** (préciser la substance ou la famille de substances selon le cas) **plus de** (nombre d'applications ou durée à préciser).

IT: **Per evitare l'insorgenza di resistenza non applicare questo o altri prodotti contenenti** (indicare la sostanza attiva o la classe di sostanze, a seconda del caso) **più di** (numero di applicazioni o durata da precisare).

NL: **Om resistentieopbouw te voorkomen mag u dit product of andere producten die** (geef naar gelang van het geval de naam van de werkzame stof of van de categorie werkzame stoffen) bevatten, **niet vaker gebruiken dan** (geef het aantal toepassingen aan)/**niet langer gebruiken dan** (geef de tijdsduur aan).

PT: **Para evitar o desenvolvimento de resistências, não aplicar este produto ou qualquer outro que contenha** (indicar, consoante o caso, a substância activa ou a família de substâncias activas) **mais de** (número ou período de aplicações a precisar).

FI: **Resistenssin kehittymisen estämiseksi ei saa käyttää tätä tai mitä tahansa muuta tuotetta, joka sisältää** (tapauksen mukaan tehoaine tai aineluokka), **käyttöä useammin** (käyttötiheys).

SV: **För att undvika utveckling av resistens använd inte denna produkt eller andra produkter innehållande** (ange verksamt ämne eller grupp av ämnen) **mer än** (ange antal behandlingar eller tidsperiod).

2.4. *Sérstakar varúðarráðstafanir við notkun nagdýraeiturs (VRnag)*

Vnag 1

ES: **Los cebos deben colocarse de forma que se evite el riesgo de ingestión por otros animales. Asegurar los cebos de manera que los roedores no puedan llevárselos.**

DA: **Produktet skal anbringes på en sådan måde, at risikoen for, at andre dyr kan indtage produktet, formindskes mest muligt. F.eks. ved at produktet anbringes inde i en kasse med små indgangshuller til gnaverne eller inde i gnavernes eget gangsystem. Pas på, at produkt i blokform ikke kan flyttes væk af de gnavere, der skal bekæmpes.**

DE: **Die Köder verdeckt und unzugänglich für andere Tiere ausbringen. Köder sichern, so dass ein Verschleppen durch Nagetiere nicht möglich ist.**

EL: **Τα δολώματα θα πρέπει να τοποθετηθούν με τρόπο τέτοιο που να ελαχιστοποιηθεί η πιθανότητα να καταναλωθούν από άλλα ζώα. Ασφαλίστε τα δολώματα έτσι ώστε να μην μπορούν να τα παρασύρουν τα τρωκτικά.**

EN: **The baits must be securely deposited in a way so as to minimise the risk of consumption by other animals. Secure bait blocks so that they cannot be dragged away by rodents.**

FR: **Les appâts doivent être disposés de manière à minimiser le risque d'ingestion par d'autres animaux. Sécuriser les appâts afin qu'ils ne puissent pas être emmenés par les rongeurs.**

IT: **Le esche devono essere disposte in modo da minimizzare il rischio di ingerimento da parte di altri animali. Fissare le esche in modo che non possano essere trascinate via dai roditori.**

NL: **De lokmiddelen moeten zo worden geplaatst dat het risico dat andere dieren ervan eten zoveel mogelijk wordt beperkt. Maak de blokjes stevig vast, zodat ze niet door de knaagdieren kunnen worden weggesleept.**

PT: **Colocar os iscos de modo a minimizar o risco de ingestão por outros animais. Fixar os iscos, para que não possam ser arrastados pelos roedores.**

FI: **Syötit on sijoitettava siten, että ne eivät eiheuta riskiä muille eläimille. Syötit on kiinnitettävä siten, että jyrsijät eivät saa vietyä niitä mukanaan.**

SV: **Betena måste placeras så att andra djur inte kan förtära dem. Förankra betena så att de inte kan släpas iväg av gnagare.**

VRnag 2

ES: **La zona tratada debe señalizarse durante el tratamiento. Debe advertirse del riesgo de intoxicación (primaria o secundaria) por el anticoagulante así como del antídoto correspondiente.**

DA: **Det behandlede område skal afmærkes i behandlingsperioden. Faren for forgiftning (primær eller sekundær) ved indtagelse af antikoaguleringsmidler, samt modgiften herfor, skal nævnes på opslag.**

DE: **Die zu behandelnde Fläche muss während der Behandlungszeit markiert sein. Die Gefahr der (primären oder sekundären) Vergiftung durch das Antikoagulans und dessen Gegenmittel sollte erwähnt werden.**

EL: **Η περιοχή στην οποία έχει χρησιμοποιηθεί το προϊόν πρέπει να έχει σημαδευτεί κατά την περίοδο χρήσης. Θα πρέπει να αναφέρεται ο κίνδυνος (πρωτογενούς ή δευτερογενούς) δηλητηρίασης από το αντιπηκτικό καθώς και το αντίδοτο σε περίπτωση δηλητηρίασης.**

EN: **Treatment area must be marked during the treatment period. The danger from being poisoned (primary or secondary) by the anticoagulant and the antidote against it should be mentioned.**

FR: **La zone de traitement doit faire l'objet d'un marquage pendant la période de traitement. Le risque d'empoisonnement (primaire ou secondaire) par l'anticoagulant, ainsi que son antidote doivent être mentionnés.**

IT: **Durante il trattamento la zona interessata deve essere chiaramente segnalata. Il pericolo di avvelenamento (primario o secondario) dovuto all'anticoagulante deve essere evidenziato assieme al relativo antidoto.**

NL: **De behandelde zone moet tijdens de verdelgingsperiode worden gemarkeerd. Het risico van een (primaire of secundaire) vergiftiging door het antistollingsmiddel moet worden vermeld, alsmede het tegengif.**

PT: **Durante o período de tratamento, marcar a zona, com menção ao perigo de envenenamento (primário ou secundário) pelo anticoagulante e indicação do antídoto deste último.**

FI: **Käsiteltävä alue on merkittävä käsittelyaikana. Antikoagulantin aiheuttama myrkytysvaara (primaarinen tai sekundaarinen) ja vasta-aine mainittava.**

SV: **Det behandlade området skall markeras under behandlingsperioden. Faran för förgiftning (primär eller sekundär) av antikoagulanten samt motgift skall anges.**

VRnag 3

ES: **Durante el tratamiento, los roedores muertos deben retirarse diariamente de la zona tratada. No tirarlos en cubos de basura ni en vertederos.**

DA: **Døde gnavere skal fjernes fra behandlingsområdet hver dag. Anbring ikke de døde gnavere i åbne affaldsbeholdere.**

DE: **Tote Nager während der Einsatzperiode täglich entfernen. Nicht in Müllbehältern oder auf Müllkippen entsorgen.**

EL: **Τα νεκρά τρωκτικά πρέπει να απομακρύνονται καθημερινά από την περιοχή χρήσης σε όλη τη διάρκεια χρησιμοποίησης του προϊόντος. Να μην τοποθετούνται σε κάδους απορριμμάτων ούτε σε σακούλες σκουπιδιών.**

EN: **Dead rodents must be removed from the treatment area each day during treatment. Do not place in refuse bins or on rubbish tips.**

FR: **Les rongeurs morts doivent être retirés quotidiennement de la zone de traitement pendant toute la période du traitement. Ne pas les jeter dans les poubelles ni les décharges.**

IT: **I roditori morti devono essere rimossi quotidianamente dalla zona del trattamento per tutta la durata dello stesso e non devono essere gettati nei rifiuti o nelle discariche.**

NL: **Tijdens de verdelgingsperiode moeten de knaagdieren elke dag uit de behandelde zone worden verwijderd. Gooi ze niet in vuilnisbakken of op storten.**

PT: **Durante o período de tratamento, remover diariamente os roedores mortos da zona de tratamento, mas sem os deitar ao lixo ou depositar em lixeiras.**

FI: **Kuolleet jyrsijät on kerättävä käsittelyaikana alueelta päivittäin. Niitä ei saa heittää jätesäiliöihin tai kaatopaikoille.**

SV: **Döda gnagare skall tas bort från behandlingsområdet varje dag under behandlingen. Får inte läggas i soptunnor eller på soptipp.**

3. **Viðmiðanir fyrir notkun staðlaðra setninga vegna sérstakra varúðarráðstafana**

3.1. *INNGANGUR*

Almennt eru plöntuvarnarefni aðeins leyfð til þeirrar sérstöku notkunar sem telst viðunandi á grundvelli mats samkvæmt samræmdu meginreglunum sem mælt er fyrir um í VI. viðauka við þessa tilskipun.

Sérstöku varúðarráðstafanirnar skulu, eftir því sem við á, endurspegla niðurstöður slíks mats, sem unnið er samkvæmt samræmdu meginreglunum, og til þeirra skal einkum gripið þegar nauðsynlegt er að gera ráðstafanir til að draga úr áhættu í því skyni að koma í veg fyrir óviðunandi áhrif.

3.2. *Viðmiðanir fyrir notkun staðlaðra setninga vegna varúðarráðstafana fyrir notendur*

VRnot 1

Ef efnið kemst í snertingu við húð skal fyrst hreinsa það af með þurrum klút og skola síðan húðina með miklu vatni.

Setningin skal notuð fyrir plöntuvarnarefni með innihaldsefnum sem geta hvarfast kröftuglega við vatn, t.d. sýaníðsölt eða álfosfíð.

VRnot 2

Þvoið allan hlífðarfatnað að lokinni notkun.

Mælt er með því að þessi setning sé notuð þegar hlífðarfatnaðar er krafist til að vernda notendur. Skylt er að nota hana fyrir öll plöntuvarnarefni sem eru flokkuð sem T eða T+.

VRnot 3

Forðast skal innöndun reyks eftir að kveikt hefur verið í efninu og yfirgefa skal svælda svæðið þegar í stað.

Þessa setningu má nota fyrir plöntuvarnarefni sem eru notuð til svælingar þegar þess er ekki krafist að öndunargríma sé notuð.

VRnot 4

Opna skal ílátið utanhúss og við þurr skilyrði.

Setningin skal notuð fyrir plöntuvarnarefni með innihaldsefnum, sem geta hvarfast kröftuglega við vatn eða rakt loft, t.d. sýaníðsölt eða álfosfíð, eða getur kviknað í sjálfkrafa, t.d. (alkýlen-bis-)díþíókarbamöt. Þessa setningu má einnig nota fyrir rokgjörn efni sem fá hættusetninguna H20, H23 eða H26. Styðjast skal við álit sérfræðings í hverju tilviki til að meta hvort eiginleikar efnablöndunnar og umbúðanna séu þess eðlis að notandinn geti orðið fyrir skaða.

VRnot 5

Loftræsta skal úðuð svæði/gróðurhús (vandlega/eða í tilgreindan tíma/þar til úðinn hefur þornað) áður en farið er þangað inn aftur.

Setninguna má nota fyrir plöntuvarnarefni sem eru notuð í gróðurhúsum eða öðrum lokuðum rýmum, t.d. vörugeymslum.

3.3. *Viðmiðanir fyrir notkun staðlaðra setninga vegna varúðarráðstafana fyrir umhverfið*

VRumh 1

Til að vernda grunnvatn/jarðvegslífverur skal ekki nota þetta eða annað efni sem inniheldur (tilgreinið virkt efni eða flokk virkra efna eftir því sem við á) lengur eða oftar en (tilgreinið hversu lengi eða oft má nota efnið).

Setningin skal notuð fyrir plöntuvarnarefni ef mat samkvæmt samræmdu meginreglunum hefur leitt í ljós að eitt eða fleiri tilgreind notkunarsvið útheimti ráðstafanir til að draga úr áhættu vegna uppsöfnunar í jarðvegi, áhrifa á ánamaðka eða aðrar jarðvegslífverur eða á örflóru jarðvegs og/eða vegna mengunar grunnvatns.

VRumh 2

Til að vernda grunnvatn/vatnalífverur skal ekki nota þetta efni (á tilgreinda jarðvegsgerð eða við tilgreindar aðstæður).

Setninguna má nota sem ráðstöfun til að draga úr hættu á hvers kyns hugsanlegri mengun grunnvatns eða yfirborðsvatns þar sem aðstæður eru viðkvæmar (t.d. í tengslum við jarðvegsgerð, landslag eða framræst land) ef mat samkvæmt samræmdu meginreglunum hefur leitt í ljós að eitt eða fleiri tilgreind notkunarsvið útheimti ráðstafanir til að draga úr hættu á óviðunandi áhrifum.

VRumh 3

Til að vernda vatnalífverur/plöntur utan markhóps/liðdýr/skordýr utan markhóps má ekki nota efnið nær óræktuðu landi/yfirborðsvatni en (tilgreind breidd svæðis sem er óheimilt að úða).

Setningin skal notuð til að vernda plöntur eða liðdýr, sem eru utan markhóps, og/eða vatnalífverur ef mat samkvæmt samræmdu meginreglunum hefur leitt í ljós að eitt eða fleiri tilgreind notkunarsvið útheimti ráðstafanir til að draga úr hættu á óviðunandi áhrifum.

VRumh 4

Til að vernda vatnalífverur/plöntur utan markhóps má ekki nota efnið á malbikaða, steinsteypta, hellulagða eða malborna fleti eða vegi (járnbrautarspor) eða önnur svæði þar sem hætt er við að efnið berist út í umhverfið með afrennsli.

Aðildarríkin geta, eftir því hvernig notkun plöntuvarnarefnisins er háttað, notað setninguna til að draga úr áhættu á afrennsli í því skyni að vernda vatnalífverur eða plöntur utan markhóps.

VRumh 5

Til að vernda fugla/villt spendýr verður að gæta þess vandlega að efnið sé algerlega hulið jarðvegi. Gætið þess sérstaklega að efnið sé hulið í endum raða.

Setningin skal notuð fyrir plöntuvarnarefni, t.d. korn eða köggla, sem verður að hylja jarðvegi til að vernda fugla eða villt spendýr.

VRumh 6

Til að vernda fugla/villt spendýr skal hreinsa upp allt efni, sem farið hefur til spillis.

Setningin skal notuð fyrir plöntuvarnarefni, t.d. korn eða köggla, sem verður að hylja jarðvegi til að koma í veg fyrir að fuglar eða villt spendýr tíni það upp. Mælt er með því að setningin sé notuð fyrir allar samsetningar fasts efnis sem eru notaðar óþynntar.

VRumh 7

Óheimilt er að nota efnið á varptíma fugla.

Setningin skal notuð ef mat samkvæmt samræmdu meginreglunum leiðir í ljós að slík ráðstöfun sé nauðsynleg á einu eða fleiri tilgreindum notkunarsviðum til að draga úr áhættu.

VRumh 8

Hættulegt býflugum/Til að vernda býflugur og önnur frævandi skordýr er óheimilt að nota efnið á blómstrandi nytjaplöntur/Óheimilt er að nota efnið þar sem býflugur eru í fæðuleit/Fjarlægið býkúpur meðan meðhöndlun með efninu fer fram eða hyljið þær á meðan og í (tilgreinið tíma) að lokinni meðhöndlun /Óheimilt er að nota efnið ef blómstrandi illgresi er til staðar/Eyða skal illgresi áður en það blómgast/Óheimilt er að nota efnið fyrir (tilgreinið tíma).

Setningin skal notuð fyrir plöntuvarnarefni ef mat samkvæmt samræmdu meginreglunum hefur leitt í ljós að eitt eða fleiri tilgreind notkunarsvið útheimti ráðstafanir til að draga úr áhættu í því skyni að vernda býflugur eða önnur frævandi skordýr. Aðildarríkin geta, eftir því hvernig notkun plöntuvarnarefnisins er háttað og í samræmi við önnur viðeigandi ákvæði í innlendri löggjöf, valið viðeigandi setningu til að draga úr áhættu fyrir býflugur og önnur frævandi skordýr og ungviði þeirra.

3.4. *Viðmiðanir fyrir notkun staðlaðra setninga vegna varúðarráðstafana í tengslum við góðar starfsvenjur í landbúnaði*

VRlan 1

Til að koma í veg fyrir þolmyndun skal ekki nota þetta eða annað efni sem inniheldur (tilgreinið virkt efni eða flokk virkra efna eftir því sem við á) oftar eða lengur en (tilgreinið hversu oft eða lengi má nota efnið).

Setningin skal notuð ef slík takmörkun virðist nauðsynleg til þess að draga úr hættu á þolmyndun.

3.5. *Viðmiðanir fyrir notkun staðlaðra setninga vegna sérstakra varúðarráðstafana við notkun nagdýraeiturs*

VRnag 1

Agni skal komið fyrir þannig að ekki sé hætta á að önnur dýr komist í það. Festa skal agnið tryggilega þannig að nagdýr geti ekki dregið það í burtu.

Til að tryggja að notendur fylgi leiðbeiningum skal setningin vera áberandi á merkimiðanum þannig að komist verði hjá rangri notkun eins og framast er kostur.

VRnag 2

Svæðið, sem meðhöndla á, skal vera merkt meðan á meðhöndlun stendur. Varað skal við hættunni á að verða fyrir eitrun (beinni eða óbeinni) af völdum storkuvarans og tilgreina skal móteitrið við honum.

Setningin skal vera áberandi á merkimiðanum þannig að komist verði hjá eitrun af slysni eins og framast er kostur.

VRnag 3

Hræ nagdýra skulu fjarlægð daglega af meðhöndlaða svæðinu meðan meðhöndlun stendur yfir. Ekki má setja hræin í sorptunnur eða á sorphauga.

Til að forðast fylgieitrun hjá dýrum skal setningin notuð fyrir allt nagdýraeitur sem inniheldur storkuvara sem virkt efni.“

III. VIÐAUKI

TÍMAÁÆTLUN FRAMKVÆMDARRÁÐSTAFANA Í AÐILDARRÍKJUNUM FYRIR VIRK EFNI SEM ERU LEYFÐ Í PLÖNTUVARNAREFNUM

Nr.	Almennt heiti	Skráningartilskipun	Dagsetning framkvæmdar (*)
1	Ímasalíl	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 97/73/EB (Stjtíð. EB L 353, 24.12.1997, bls. 26)	30. júlí 2004
2	Asoxýstróbín	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 98/47/EB (Stjtíð. EB L 191, 7.7.1998, bls. 50)	30. júlí 2004
3	Kresoxím-metýl	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 1999/1/EB (Stjtíð. EB L 21, 28.1.1999, bls. 21)	30. júlí 2004
4	Spíroxamín	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 1999/73/EB (Stjtíð. EB L 206, 5.8.1999, bls. 16)	30. júlí 2004
5	Asímsúlfúron	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 1999/80/EB (Stjtíð. EB L 210, 10.8.1999, bls. 13)	30. júlí 2004
6	Flúroxýpýr	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2000/10/EB (Stjtíð. EB L 57, 2.3.2000, bls. 28)	1. desember 2004
7	Metsúlfúronmetýl	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2000/49/EB (Stjtíð. EB L 197, 8.8.2000, bls. 32)	1. júlí 2005
8	Próhexadíonkalsíum	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2000/50/EB (Stjtíð. EB L 198, 4.8.2000, bls. 39)	30. júlí 2004
9	Tríasúlfúron	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2000/66/EB (Stjtíð. EB L 276, 28.10.2000, bls. 35)	1. ágúst 2005
10	Esfenvalerat	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2000/67/EB (Stjtíð. EB L 276, 28.10.2000, bls. 38)	1. ágúst 2005
11	Bentason	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2000/68/EB (Stjtíð. EB L 276, 28.10.2000, bls. 41)	1. ágúst 2005
12	Lambda-sýhalótrín	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2000/80/EB (Stjtíð. EB L 309, 9.12.2000, bls. 14)	1. janúar 2006
13	KBR 2738 (fenhexamíð)	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2001/28/EB (Stjtíð. EB L 113, 24.4.2001, bls. 5)	30. júlí 2004
14	Amítról	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2001/21/EB (Stjtíð. EB L 69, 10.3.2001, bls. 17)	1. janúar 2006
15	Díkvat	Tilskipun 2001/21/EB	1. janúar 2006
16	Pýridat	Tilskipun 2001/21/EB	1. janúar 2006
17	Þíabendasól	Tilskipun 2001/21/EB	1. janúar 2006
18	*Paecilomyces fumosoroseus*	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2001/47/EB (Stjtíð. EB L 175, 28.6.2001, bls. 21)	30. júlí 2004
19	DPX KE 459 (flúpýrsúlfúron-metýl)	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2001/49/EB (Stjtíð. EB L 176, 29.6.2001, bls. 61)	30. júlí 2004
20	Asíbensólar-s-metýl	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2001/87/EB (Stjtíð. EB L 276, 19.10.2001, bls. 17)	30. júlí 2004
21	Sýklanilíð	Tilskipun 2001/87/EB	30. júlí 2004

Nr.	Almennt heiti	Skráningartilskipun	Dagsetning framkvæmdar (*)
22	Ferrífosfat	Tilskipun 2001/87/EB	30. júlí 2004
23	Pýmetrósín	Tilskipun 2001/87/EB	30. júlí 2004
24	Pýraflúfenetýl	Tilskipun 2001/87/EB	30. júlí 2004
25	Glýfosfat	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2001/99/EB (Stjtíð. EB L 304, 21.11.2001, bls. 14)	1. júlí 2006
26	Þífensúlfúronmetýl	Tilskipun 2001/99/EB	1. júlí 2006
27	2,4-díklórfenoxýediksýra (2,4-D)	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2001/103/EB (Stjtíð. EB L 313, 30.11.2001, bls. 37)	1. október 2006
28	Ísóprótúron	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2002/18/EB (Stjtíð. EB L 55, 26.2.2002, bls. 29)	1. janúar 2007
29	Etófúmesat	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2002/37/EB (Stjtíð. EB L 117, 4.5.2002, bls. 10)	28. febrúar 2007
30	Ípróvalíkarb	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2002/48/EB (Stjtíð. EB L 148, 6.6.2002, bls. 19)	30. júlí 2004
31	Prósúlfúron	Tilskipun 2002/48/EB	30. júlí 2004
32	Súlfósúlfúron	Tilskipun 2002/48/EB	30. júlí 2004
33	Sinídonetýl	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2002/64/EB (Stjtíð. EB L 189, 18.7.2002, bls. 27)	30. júlí 2004
34	Sýhalófopbútýl	Tilskipun 2002/64/EB	30. júlí 2004
35	Famoxadon	Tilskipun 2002/64/EB	30. júlí 2004
36	Flórasúlam	Tilskipun 2002/64/EB	30. júlí 2004
37	Metalaxýl-M	Tilskipun 2002/64/EB	30. júlí 2004
38	Píkólínafen	Tilskipun 2002/64/EB	30. júlí 2004
39	Flúmíoxasín	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2002/81/EB (Stjtíð. EB L 276, 12.10.2002, bls. 28)	30. júlí 2004
40	Deltametrín	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2003/5/EB (Stjtíð. EB L 8, 14.1.2003, bls. 7)	31. október 2007
41	Ímasamox	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2003/23/EB (Stjtíð. ESB L 81, 28.3.2003, bls. 39)	31. desember 2004
42	Oxasúlfúron	Tilskipun 2003/23/EB	31. desember 2004
43	Etoxýsúlfúron	Tilskipun 2003/23/EB	31. desember 2004

Nr.	Almennt heiti	Skráningartilskipun	Dagsetning framkvæmdar (*)
44	Foramsúlfúron	Tilskipun 2003/23/EB	31. desember 2004
45	Oxadíargýl	Tilskipun 2003/23/EB	31. desember 2004
46	Sýasófamíð	Tilskipun 2003/23/EB	31. desember 2004
47	2,4-DB	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2003/31/EB (Stjtíð. ESB L 101, 23.4.2003, bls. 3)	31. desember 2007
48	Beta-sýflútrín	Tilskipun 2003/31/EB	31. desember 2007
49	Sýflútrín	Tilskipun 2003/31/EB	31. desember 2007
50	Ípródíon	Tilskipun 2003/31/EB	31. desember 2007
51	Línúron	Tilskipun 2003/31/EB	31. desember 2007
52	Malínhýdrasíð	Tilskipun 2003/31/EB	31. desember 2007
53	Pendímetalín	Tilskipun 2003/31/EB	31. desember 2007
54	Própíneb	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2003/39/EB (Stjtíð. ESB L 124, 20.5.2003, bls. 30)	31. mars 2008
55	Própýsamíð	Tilskipun 2003/39/EB	31. mars 2008
56	Mekóprop	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2003/70/EB (Stjtíð. ESB L 184, 23.7.2003, bls. 9)	31. maí 2008
57	Mekóprop-P	Tilskipun 2003/70/EB	31. maí 2008
58	Própíkónasól	Tilskipun 2003/70/EB	31. maí 2008
59	Trífloxýstróbín	Tilskipun framkvæmdastjórnarinnar 2003/68/EB (Stjtíð. ESB L 177, 16.7.2003, bls. 12)	31. mars 2005
60	Karfentrason-etýl	Tilskipun 2003/68/EB	31. mars 2005
61	Mesótríon	Tilskipun 2003/68/EB	31. mars 2005
62	Fenamídon	Tilskipun 2003/68/EB	31. mars 2005
63	Ísoxaflútól	Tilskipun 2003/68/EB	31. mars 2005

(*) Ef plöntuvarnarefni innihalda nokkur virk efni og mismunandi dagsetningar gilda varðandi þau gildir sú dagsetning sem síðust er í tíma.

REGLUGERÐ EVRÓPUÞINGSINS OG RÁÐSINS (EB) nr. 2422/2001 2007/EES/54/13

frá 6. nóvember 2001

um áætlun Bandalagsins varðandi orkunýtnimerkingar á skrifstofubúnaði (*)

EVRÓPUÞINGIÐ OG RÁÐ EVRÓPUSAMBANDSINS HAFA,

með hliðsjón af stofnsáttmála Evrópubandalagsins, einkum 1. mgr. 175. gr.,

með hliðsjón af tillögu framkvæmdastjórnarinnar ([1]),

með hliðsjón af áliti efnahags- og félagsmálanefndarinnar ([2]),

að höfðu samráði við svæðanefndina,

í samræmi við málsmeðferðina sem mælt er fyrir um í 251. gr. sáttmálans ([3]),

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

1) Verulegan hluta heildarraforkunotkunar má rekja til skrifstofubúnaðar. Árangurríkasta ráðstöfunin til að draga úr rafmagnsnotkun skrifstofubúnaðar er að draga úr orkunotkun í reiðuham í samræmi við niðurstöður ráðsins frá maí 1999 um orkutap rafeindabúnaðar fyrir neytendur þegar hann er í reiðuham. Hinar ýmsu tegundir, sem eru fáanlegar á markaði Bandalagsins, nota mismikla orku í reiðuham.

2) Hins vegar eru fyrir hendi aðrar ráðstafanir til að draga úr raforkunotkun slíks búnaðar, s.s. að slökkva á honum þegar hans er ekki þörf án þess að skerða virkni hans. Framkvæmdastjórninni ber að komast að raun um hvaða ráðstafanir eru viðeigandi til að nýta einnig þennan möguleika til orkusparnaðar.

3) Mikilvægt er að stuðla að ráðstöfunum sem miða að eðlilegri starfsemi innri markaðarins.

4) Æskilegt er að samhæfa innlend framtaksverkefni um orkumerkingar til að halda skaðlegum áhrifum á iðnað og viðskipti í lágmarki.

5) Rétt er að víðtæk vernd verði lögð til grundvallar í tillögum um samræmingu á ákvæðum í lögum og stjórnsýslufyrirmælum í aðildarríkjunum sem fjalla um heilbrigði, öryggi, umhverfisvernd og neytendavernd. Með þessari reglugerð er stuðlað að öflugri vernd, bæði fyrir umhverfið og neytendur, þar eð stefnt er að því að auka orkunýtni þessarar tegundar búnaðar verulega.

6) Þar eð aðildarríkin geta ekki náð til fulls markmiðunum með fyrirhuguðum aðgerðum og sökum þess að líklegra er að þau náist á vettvangi Bandalagsins getur Bandalagið samþykkt ráðstafanir í samræmi við dreifræðisregluna í 5. gr. sáttmálans. Í samræmi við meðalhófsregluna, eins og hún er sett fram í þeirri grein, er ekki gengið lengra með þessari reglugerð en nauðsynlegt er til að þessum markmiðum verði náð.

7) Enn fremur er í 174. gr. sáttmálans fjallað um umhverfisvernd og -úrbætur og að auðlindir náttúrunnar skuli nýttar af varúð og skynsemi, en þessi tvö markmið eru meðal stefnumiða Bandalagsins í umhverfismálum. Um 30% af losun koltvísýrings (CO_2) af mannavöldum í Bandalaginu má rekja til raforkuframleiðslu og -notkunar og er sú notkun um 35% af frumorkunotkuninni. Þetta hlutfall eykst sífellt og orkutap rafbúnaðar í reiðuham nemur u.þ.b. 10% af notkun hans.

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtíð. EB L 332, 15.12.2001, bls. 1. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 167/2004 frá 3. desember 2004 um breytingu á IV. viðauka (Orka) við EES-samninginn, sjá *EES-viðbæti við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 26, 26.5.2005, bls. 13.

([1]) Stjtíð. EB C 150 E, 30.5.2000, bls. 73 og Stjtíð. EB C 180 E, 26.6.2001, bls. 262.

([2]) Stjtíð. EB C 204, 18.7.2000, bls. 18.

([3]) Álit Evrópuþingsins frá 1. febrúar 2001 (Stjtíð. EB C 267, 21.9.2001, bls. 49), sameiginleg afstaða ráðsins frá 31. maí 2001 (hefur enn ekki verið birt í Stjórnartíðindum ESB) og ákvörðun Evrópuþingsins frá 3. október 2001.

8) Enn fremur er markmið ákvörðunar ráðsins 89/364 /EBE frá 5. júní 1989 um aðgerðaáætlun Bandalagsins til að auka raforkunýtni ([1]) tvíþætt, annars vegar eru neytendur hvattir til að velja tæki og búnað með mikla raforkunýtni og hins vegar að auka nýtni tækja og búnaðar. Þörf er á frekari ráðstöfunum til að veita neytendum betri upplýsingar.

9) Í bókuninni við rammasamning Sameinuðu þjóðanna um loftlagsbreytingar, sem samþykkt var í Kýótó 10. desember 1997, er gerð krafa um að dregið verði úr losun gróðurhúsalofttegunda í Bandalaginu um 8% í síðasta lagi á tímabilinu frá 2008 til 2012. Til þess að þetta markmið náist er þörf á öflugri ráðstöfunum til að draga úr losun koltvísýrings í Bandalaginu.

10) Enn fremur var í ákvörðun Evrópuþingsins og ráðsins nr. 2179/98/EB frá 24. september 1998 um endurskoðun á stefnu- og framkvæmdaáætlun Bandalagsins í tengslum við umhverfi og sjálfbæra þróun, „Fram til sjálfbæris“ ([2]), tilgreint að helsta forgangsverkefni til að samþætta umhverfiskröfur með tilliti til orku væri orkunýtnimerking tækja.

11) Í ályktun ráðsins frá 7. desember 1998 um orkunýtni í Evrópubandalaginu ([3]) var krafist aukinnar notkunar merkinga á tæki og búnað.

12) Æskilegt er að samhæfa kröfur, merkingar og prófunaraðferðir, að því er varðar orkunýtni, eftir því sem við á.

13) Orkunýtinn skrifstofubúnaður er yfirleitt ekki dýrari eða lítið dýrari og kann því rafmagnssparnaður að bæta upp viðbótarkostnaðinn á tiltölulega skömmum tíma. Því er hægt að ná markmiðum um orkusparnað og draga úr losun koltvísýrings á kostnaðarhagkvæman hátt á þessu sviði án óhagræðis fyrir neytendur og iðnað.

14) Verslað er með skrifstofubúnað um allan heim. Samningurinn milli ríkisstjórnar Bandaríkja Norður-Ameríku og Evrópubandalagsins um samhæfingu áætlana um orkunýtnimerkingar á skrifstofubúnaði mun greiða fyrir alþjóðaviðskiptum og umhverfisvernd að því er þennan búnað varðar. Markmiðið með þessari reglugerð er að hrinda framangreindum samningi í framkvæmd í Bandalaginu.

15) Til að hafa áhrif á kröfurnar sem fylgja orkustjörnumerkinu sem notað er um allan heim skal Bandalagið taka þátt í þessu merkingakerfi og í því að semja nauðsynlegar tækniforskriftir. Hins vegar skal framkvæmdastjórnin annast reglulega endurskoðun til að ganga úr skugga um að tæknilegu viðmiðanirnar, sem settar eru, séu nægilega metnaðarfullar og að með þeim sé tekið nægilegt tillit til hagsmuna Bandalagsins.

16) Skilvirkt fyrirkomulag með tilliti til fullnustu er nauðsynlegt til að tryggja að áætlun um orkunýtnimerkingar á skrifstofubúnaði komi til framkvæmda með réttum hætti, skapa jöfn samkeppnisskilyrði fyrir framleiðendur og vernda rétt neytenda.

17) Þessi reglugerð gildir aðeins um skrifstofubúnað.

18) Tilskipun ráðsins 92/75/EBE frá 22. september 1992 um merkingar og staðlaðar vörulýsingar á heimilistækjum, er greina frá notkun þeirra á orku og öðrum auðföngum ([4]), er ekki sá gerningur sem á best við um skrifstofubúnað. Kostnaðarhagkvæmasta ráðstöfunin til að bæta orkunýtni skrifstofubúnaðar er valfrjáls áætlun um merkingar.

19) Nauðsynlegt er að fela viðeigandi stofnun, orkustjörnunefnd Evrópubandalagsins (ECESB), það verkefni að setja og endurskoða tæknilegar viðmiðanir í því skyni að framkvæmd áætlunarinnar verði skilvirk og hlutlaus. Orkustjörnunefnd Evrópubandalagsins skal skipuð innlendum fulltrúum.

20) Nauðsynlegt er að tryggja innra samræmi í áætluninni um orkunýtnimerkingar á skrifstofubúnaði og að hún sé í samræmi við forgangsatriði umhverfisstefnu Bandalagsins og við önnur merkingar- eða gæðavottunarkerfi Bandalagsins eins og t.d. þau sem komið var á fót með tilskipun 92/75/EBE og með reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1980/2000 frá 17. júlí 2000 um endurskoðað kerfi um veitingu umhverfismerkis Bandalagsins ([5]).

21) Æskilegt er að samræma orkustjörnuáætlun Bandalagsins og önnur valfrjáls orkumerkingarkerfi fyrir skrifstofubúnað í Bandalaginu í því skyni að koma í veg fyrir rugling gagnvart neytendum og hugsanlega markaðsröskun.

([1]) Stjtíð. EB L 157, 9.6.1989, bls. 32.
([2]) Stjtíð. EB L 275, 10.10.1998, bls. 1.
([3]) Stjtíð. EB C 394, 17.12.1998, bls. 1.
([4]) Stjtíð. EB L 297, 13.10.1992, bls. 16.
([5]) Stjtíð. EB L 237, 21.9.2000, bls. 1.

22) Nauðsynlegt er að ábyrgjast gagnsæi við framkvæmd áætlunarinnar og tryggja að það sé í samræmi við viðeigandi, alþjóðlega staðla í því skyni að auðvelda framleiðendum og útflytjendum í löndum utan Bandalagsins aðgang að og þátttöku í áætluninni.

SAMÞYKKT REGLUGERÐ ÞESSA:

1. gr.

Markmið

Í þessari reglugerð eru settar reglur um áætlun Bandalagsins varðandi orkunýtnimerkingar skrifstofubúnaðar (hér á eftir kölluð „orkustjörnuáætlunin“) eins og skilgreint er í samningnum milli ríkisstjórnar Bandaríkja Norður-Ameríku og Evrópubandalagsins um samhæfingu áætlana um orkunýtnimerkingar á skrifstofubúnaði (hér á eftir nefndur „samningurinn“). Þátttaka í orkustjörnuáætluninni er valfrjáls.

2. gr.

Gildissvið

Reglugerð þessi gildir um þá vöruflokka skrifstofubúnaðar, sem skilgreindir eru í viðauka C við samninginn, með fyrirvara um hvers kyns breytingar á honum í samræmi við X. gr. samningsins.

3. gr.

Skilgreiningar

Í þessari reglugerð er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

a) „sameiginlegt kennimerki“: merkið sem um getur í viðaukanum,

b) „þátttakendur í áætluninni“: framleiðendur, samsetningaraðilar, útflytjendur, innflytjendur, smásalar og aðrir aðilar sem skuldbinda sig til að kynna merktan, orkunýtinn skrifstofubúnað, sem uppfyllir forskriftir orkustjörnuáætlunarinnar, og hafa kosið að taka þátt í orkustjörnuáætluninni með því að skrá sig hjá framkvæmdastjórninni,

c) „forskriftir“: kröfur um orkunýtni og afköst, þ.m.t. prófunaraðferðir sem notaðar eru til að ákvarða hvort orkunýtinn skrifstofubúnaður sé hæfur til að hljóta sameiginlega kennimerkið.

4. gr.

Almennar meginreglur

1. Orkustjörnuáætlunin skal samræmd, eftir því sem við á, öðru fyrirkomulagi í Bandalaginu við merkingar eða gæðavottun sem og öðrum kerfum, einkum kerfi Bandalagsins við veitingu umhverfismerkis, sem komið var á með reglugerð (EBE) nr. 880/92, og merkingum og stöðluðum vörulýsingum á heimilistækjum er greina frá notkun þeirra á orku og öðrum aðföngum sem komið var á með tilskipun 92/75/EBE.

2. Þátttakendum í áætluninni og öðrum aðilum er heimilt að nota sameiginlega kennimerkið á skrifstofubúnað sinn og kynningarefni í tengslum við hann.

3. Skrifstofubúnaður, sem Umhverfisstofnun Bandaríkjanna (USEPA) hefur veitt leyfi fyrir að verði merktur sameiginlega kennimerkinu, telst uppfylla ákvæði þessarar reglugerðar nema vísbendingar um hið gagnstæða liggi fyrir.

4. Framkvæmdastjórninni eða aðildarríkjunum er heimilt, með fyrirvara um reglur Bandalagsins um samræmismat og samræmismerkingar og/eða alþjóðasamninga sem Bandalagið hefur gert við þriðju lönd að því er varðar aðgang að markaði Bandalagsins, að prófa vörur sem falla undir þessa reglugerð og eru settar á markað í Bandalaginu til að sannprófa að þær uppfylli kröfur þessarar reglugerðar.

5. gr.

Skráning þátttakenda í áætluninni

1. Heimilt er að senda framkvæmdastjórninni umsóknir um þátttöku í áætluninni.

2. Framkvæmdastjórnin skal taka ákvörðun um að heimila umsækjanda þátttöku í áætluninni eftir að hún hefur sannprófað að umsækjandinn hafi samþykkt að fara eftir leiðbeiningum fyrir notendur kennimerkisins sem er að finna í viðauka B við samninginn. Framkvæmdastjórnin skal birta uppfærða skrá yfir þátttakendur í áætluninni og senda aðildarríkjunum hana reglulega.

6. gr.

Kynning og upplýsingar

1. Í samvinnu við aðildarríkin og aðilana að orkustjörnunefnd Evrópubandalagsins skal framkvæmdastjórnin leggja allt kapp á að hvetja til notkunar sameiginlega kennimerkisins með viðeigandi aðgerðum til vitundarvakningar og upplýsingaherferðum fyrir neytendur, birgja, seljendur og almenning.

2. Sérhvert aðildarríki skal leitast við að tryggja að neytendur og aðrir hagsmunaaðilar séu meðvitaðir um og hafi aðgang að nákvæmum upplýsingum um orkustjórnuáætlunina og nota til þess öll tæki sem Bandalagið hefur völ á.

3. Í því skyni að hvetja til þess að keyptur sé skrifstofubúnaður, sem ber sameiginlega kennimerkið, skulu framkvæmdastjórnin og aðrar stofnanir Bandalagsins, sem og önnur opinber, innlend yfirvöld, með fyrirvara um lög Bandalagsins og innlend lög og efnahagslegar viðmiðanir, hvetja til þess að framfylgt sé kröfum um orkunýtni sem eru ekki síður krefjandi en forskriftir orkustjörnunnar, þegar kröfur sem gerðar eru til skrifstofubúnaðar, eru skilgreindar.

7. gr.

Önnur valfrjáls orkumerkingarkerfi

1. Núverandi og ný valfrjáls orkumerkingarkerfi fyrir skrifstofubúnað í aðildarríkjunum geta verið til staðar samhliða orkustjörnuáætluninni.

2. Framkvæmdastjórnin og aðildarríkin skulu taka ákvörðun í því skyni að tryggja nauðsynlega samræmingu milli orkustjörnuáætlunarinnar og innlendra kerfa og annarra merkingarkerfa í Bandalaginu eða í aðildarríkjunum.

8. gr.

Orkustjörnunefnd Evrópubandalagsins

1. Framkvæmdastjórnin skal koma á fót orkustjörnunefnd Evrópubandalagsins og skal hún skipuð innlendum fulltrúum, sem um getur í 9. gr., sem og viðeigandi hagsmunaaðilum. Orkustjörnunefnd Evrópubandalagsins skal endurskoða framkvæmd orkustjörnuáætlunarinnar innan Bandalagsins og vera framkvæmdastjórninni til ráðgjafar og aðstoðar, eftir því sem við á, til að gera henni kleift að rækja hlutverk sitt sem stjórnunareining.

2. Einu ári eftir gildistöku þessarar reglugerðar og á hverju ári eftir það skal orkustjörnunefnd Evrópubandalagsins taka saman skýrslu um útbreiðslu vara sem bera sameiginlega kennimerkið á markaðnum og um þá tækni sem er fyrir hendi til að draga úr orkunotkun.

3. Framkvæmdastjórnin skal tryggja, eftir því sem við verður komið, að orkustjörnunefnd Evrópubandalagsins fylgist með því í störfum sínum, að því er alla vöruflokka skrifstofubúnaðar varðar, að jafnvægi sé í þátttöku allra hagsmunaaðila sem viðkomandi vöruflokkur varðar, s.s. framleiðenda, smásala, innflytjenda, umhverfisverndarsamtaka og neytendasamtaka.

4. Framkvæmdastjórnin skal setja orkustjörnunefnd Evrópubandalagsins starfsreglur að teknu tilliti til sjónarmiða fulltrúa aðildarríkjanna í orkustjörnunefnd Evrópubandalagsins.

5. Framkvæmdastjórnin skal tilkynna Evrópuþinginu og ráðinu um störf orkustjörnunefndar Evrópubandalagsins.

9. gr.

Innlendir fulltrúar

Hvert aðildarríki skal tilnefna, eftir því sem við á, innlendan sérfræðing í stefnu í orkumálum, yfirvöld eða einstaklinga (hér á eftir nefndir „innlendir fulltrúar“) sem eru ábyrgir fyrir því að inna af hendi þau verkefni sem kveðið er á um í þessari reglugerð. Ef fleiri en einn innlendur fulltrúi er tilnefndur skal aðildarríkið ákvarða völd hvers fulltrúa fyrir sig og samræmingu á kröfunum sem eiga við um þá.

10. gr.

Vinnuáætlun

Í samræmi við markmiðin, sem sett eru í 1. gr., skal framkvæmdastjórnin gera vinnuáætlun innan sex mánaða frá því að þessi reglugerð tekur gildi og leggja hana fyrir Evrópuþingið og ráðið að höfðu samráði við orkustjörnunefnd Evrópubandalagsins. Vinnuáætlunin skal fela í sér skipulag um þróun á orkustjörnuáætluninni og samkvæmt því ætti fyrir næstu þrjú ár að:

— setja markmið varðandi umbætur í orkunýtni, með í huga nauðsyn þess að halda uppi ströngum kröfum varðandi neytenda- og umhverfisvernd og þá útbreiðslu á markaðnum sem ætti að leitast við að ná innan Bandalagsins með orkustjörnuáætluninni,

— útbúa skrá, sem ekki er tæmandi, yfir skrifstofubúnað sem ætti að hafa forgang að því er varðar skráningu í orkustjörnuáætlunina,

— gera tillögur að fræðslu- og kynningarátaki og öðrum nauðsynlegum aðgerðum,

— gera tillögur um samræmingu og samvinnu milli orkustjörnuáætlunarinnar og annarra valfrjálsra orkumerkingarkerfa í aðildarríkjunum.

Vinnuáætlunina skal endurskoða reglulega. Hún skal endurskoðuð í síðasta lagi 12 mánuðum eftir að hún er lögð fyrir Evrópuþingið og ráðið og á 12 mánaða fresti eftir það.

11. gr.

Málsmeðferð vegna undirbúnings á endurskoðun á tæknilegum viðmiðunum

Með það í huga að undirbúa endurskoðun á forskriftunum og vöruflokkum skrifstofubúnaðar, sem fjallað er um í viðauka C við samninginn, og áður en drög að tillögum eru lögð fram eða svar sent til Umhverfisstofnunar Bandaríkjanna í samræmi við málsmeðferðina sem mælt er fyrir um í

samningnum og í tilskipun ráðsins 2001/469/EB frá 14. maí 2001 um gerð samnings fyrir hönd Evrópubandalagsins milli ríkisstjórnar Bandaríkja Norður-Ameríku og Evrópubandalagsins um samhæfingu áætlana um orkunýtnimerkingar á skrifstofubúnaði ([1]), er nauðsynlegt að gera eftirfarandi ráðstafanir:

1. Framkvæmdastjórnin getur farið þess á leit við orkustjörnunefnd Evrópubandalagsins að hún leggi fram tillögur að endurskoðun samningsins. Orkustjörnunefnd Evrópubandalagsins getur einnig lagt tillögur fyrir framkvæmdastjórnina að eigin frumkvæði.

2. Framkvæmdastjórnin skal hafa samráð við orkustjörnunefnd Evrópubandalagsins í hvert sinn sem henni berst tillaga frá Umhverfisstofnun Bandaríkja Norður-Ameríku um endurskoðun samningsins.

3. Í áliti sínu til framkvæmdastjórnarinnar skal orkustjörnunefnd Evrópubandalagsins taka tillit til niðurstaðna hagkvæmnis- og markaðsrannsókna og þeirrar tækni sem er fyrir hendi til að draga úr orkunotkun. Framkvæmdastjórnin skal taka sérstaklega tillit til markmiðsins um að setja strangar tækniforskriftir, með tilhlýðilegu tilliti til þeirrar tækni, sem er fyrir hendi, og tengds kostnaðar, til að draga úr orkunotkun sem greind er í skýrslu orkustjörnunefndar Evrópubandalagsins sem um getur í 2. mgr. 8. gr.

12. gr.

Markaðseftirlit og varnir gegn misnotkun

1. Sameiginlega kennimerkið skal einungis notað í tengslum við vörur, sem falla undir samninginn, og í samræmi við leiðbeiningar fyrir notendur kennimerkisins sem er að finna í viðauka B við samninginn.

2. Rangar eða villandi auglýsingar eða notkun hvers kyns merkis eða kennimerkis sem leiðir til þess að því er ruglað saman við sameiginlega kennimerkið, eins og það er tekið upp með þessari reglugerð, er bönnuð.

3. Framkvæmdastjórnin skal tryggja rétta notkun sameiginlega kennimerkisins með því að grípa til eða samræma aðgerðir sem lýst er í 2., 3. og 4. mgr. í VIII. gr. samningsins. Aðildarríkin skulu grípa til aðgerða eftir því sem við á til að tryggja samræmi við ákvæði þessarar reglugerðar á yfirráðasvæði sínu og tilkynna framkvæmdastjórninni um þær. Aðildarríkjunum er heimilt að vísa sönnunargögnum um að þátttakendur í áætluninni og aðrir aðilar fari ekki að ákvæðum þessarar reglugerðar til framkvæmdastjórnarinnar svo að hún geti gripið til fyrstu aðgerða.

13. gr.

Framkvæmd

Innan 12 mánaða frá gildistöku þessarar reglugerðar skulu aðildarríkin tilkynna framkvæmdastjórninni um ráðstafanir sem gerðar hafa verið til að tryggja að farið sé að ákvæðum hennar.

14. gr.

Endurskoðun

Áður en aðilarnir að samningnum ræða endurnýjun samningsins í samræmi við XII. gr. þar að lútandi skal framkvæmdastjórnin meta orkustjörnuáætlunina í ljósi fenginnar reynslu af rekstri hennar.

Eigi síðar en 15. janúar 2005 skal framkvæmdastjórnin gera og senda Evrópuþinginu og ráðinu skýrslu um eftirlit með orkunýtni á markaðnum með skrifstofubúnað í Bandalaginu þar sem lagt er mat á skilvirkni orkustjörnuáætlunarinnar og, ef nauðsynlegt er, lagðar fram tillögur um viðbótarráðstafanir við áætlunina. Í skýrslunni skal kanna hvaða árangur hefur náðst í skoðanaskiptum Evrópusambandsins og Bandaríkja Norður-Ameríku og einkum hvort forskriftir orkustjörnuáætlunarinnar eru nægilega skilvirkar.

15. gr.

Lokaákvæði

Reglugerð þessi öðlast gildi á 30. degi eftir að hún birtist í *Stjórnartíðindum Evrópubandalaganna*.

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

Gjört í Brussel 6. nóvember 2001.

Fyrir hönd Evrópuþingsins,
N. FONTAINE
forseti.

Fyrir hönd ráðsins,
D. REYNDERS
forseti.

([1]) Stjtíð. EB L 172, 26.6.2001, bls. 1.

VIÐAUKI

ORKUSTJÖRNUKENNIMERKI

Svart-hvít útgáfa

Útgáfa í lit

ÁKVÖRÐUN nr. 192 **2007/EES/54/14**

frá 29. október 2003

um skilyrði fyrir framkvæmd b-liðar 1. mgr. 50. gr. reglugerðar ráðsins (EBE) nr. 574/72 (*)

(2004/324/EB)

FRAMKVÆMDARÁÐ EVRÓPUBANDALAGANNA UM FÉLAGSLEGT ÖRYGGI FARANDLAUNÞEGA HEFUR,

með hliðsjón af a-lið 81. gr. reglugerðar ráðsins (EBE) nr. 1408/71 frá 14. júní 1971 um beitingu almanna-tryggingareglna gagnvart launþegum, sjálfstætt starfandi einstaklingum og aðstandendum þeirra sem samkvæmt honum skal framkvæmdaráðið fjalla um allt er lýtur að framkvæmd reglugerðar (EBE) nr. 1408/71 og reglugerða sem fylgja í kjölfarið,

með hliðsjón af d-lið 81. gr. reglugerðar (EBE) nr. 1408/71, en samkvæmt honum skal framkvæmdaráðið stuðla að og auka samvinnu milli aðildarríkjanna með því að færa aðferðir, sem eru nauðsynlegar við upplýsingaskiptin, til nútímahorfs, einkum með því að laga upplýsingaflæði milli stofnana að fjarvirkum gagnaskiptakerfum og skal höfð hliðsjón af þróun upplýsingavinnslu í hverju aðildarríki, með það í huga að flýta fyrir úthlutun bóta,

með hliðsjón af 117. gr. reglugerðar ráðsins (EBE) nr. 574/72 frá 21. mars 1972 sem kveður á um framkvæmd reglugerðar (EBE) nr. 1408flytjast milli aðildarríkja ([1]), en /71 ([2]), en samkvæmt henni er þess krafist, á grundvelli rannsókna og að tillögu tækninefndar um gagnavinnslu, að laga að nýrri gagnavinnslutækni fyrirmyndir að vottorðum, staðfestum yfirlýsingum, yfirlýsingum, kröfum og öðrum skjölum, svo og boðleiðir og aðferðir til gagnasendinga sem notaðar eru við beitingu reglugerðarinnar og framkvæmdar-reglugerðarinnar,

með hliðsjón af 2. mgr. 50. gr. reglugerðar (EBE) nr. 574/72, en samkvæmt henni er kveðið á um aðferðir við framkvæmd 1. mgr. 50. gr. fyrrgreindrar reglugerðar,

með hliðsjón af 1. mgr. 2. gr. reglugerðar (EBE) nr. 574/72, en samkvæmt henni skulu gerðar fyrirmyndir að vottorðum, staðfestum yfirlýsingum, yfirlýsingum, kröfum og öðrum skjölum, sem eru nauðsynlegar til beitingar reglugerðunum, en samkvæmt þeim er heimilt að senda þessi skjöl milli stofnana annaðhvort á pappír eða sem stöðluð rafræn gögn með fjarvirkum gagnaflutningi,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

1) Rétt er að tilgreina skilyrði fyrir framkvæmd d-liðar 1. mgr. 50. gr. reglugerðar (EBE) nr. 547/72 og gefa fyrirmyndir að eyðublöðum vegna framkvæmdar fyrrnefndrar greinar.

2) Nauðsynlegt er að hlúa að og greiða fyrir upplýsinga-skiptum um tryggingaferil launþega sem hafa flust búferlum innan Evrópusambandsins áður en lág-marksaldri til lífeyristöku er náð í hlutaðeigandi ríkjum, eða annarri málsmeðferð svo að unnt sé að upplýsa launþega um réttindi þeirra tímanlega og hraða uppgjöri að því er varðar þau réttindi.

3) Breyta skal og uppfæra ákvörðun nr. 118 frá 20. apríl 1983.

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtíð. ESB L 104, 8.4.2004, bls. 114. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 168/2004 frá 3. desember 2004 um breytingu á VI. viðauka (xxxTrygd) við EES-samninginn, sjá *EES-viðbæti við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 26, 26.5.2005, bls. 15.

([1]) Stjtíð. EB L 149, 5.7.1971, bls. 2.

([2]) Stjtíð. EB L 74, 27.3.1972, bls. 1.

ÁKVEÐIÐ EFTIRFARANDI:

Þær stofnanir sem um getur í b-lið 1. mgr. 50 gr. reglugerðar (EBE) nr. 574/72 skulu taka saman tryggingaferil launþega sem hafa heyrt undir löggjöf tveggja eða fleiri aðildarríkja, í samræmi við ákvæðin sem sett eru fram hér á eftir.

1. Viðkomandi stofnanir skulu taka saman tryggingaferil launþega eigi síðar en einu ári áður en lágmarksaldri til eftirlaunaréttinda hans er náð:

   a) annaðhvort að beiðni launþega til einnar af þessum stofnunum,

   b) eða að frumkvæði einnar af viðkomandi stofnunum.

2. Stofnanir skulu veita öðrum stofnunum, sem þurfa að taka saman tryggingaferil launþega, ítarlegar upplýsingar (skráningargögn og tímabil sem er lokið) sem varða starfsferil launþega sem hafa verið tryggðir í öðrum aðildarríkjum.

   Stofnanir skulu koma þessum upplýsingum á framfæri (sjá lið 2.1) með fjarvirkum gagnaflutningi, samráði á Netinu (sjá lið 2.2) eða hvers kyns öðrum ráðum eða aðferðum. Að öðrum kosti skulu gögnin vera á pappír eins og lýst er í lið 2.3.

   Aðildarríkin skulu velja aðferðir og tímasetningu gagnaskiptanna með hliðsjón af einkennum lífeyriskerfa sinna sem getur verið hluti af samningum milli lögbærra yfirvalda þeirra eða stofnana.

2.1. Við fjarvirkan gagnaflutning skal stofnun, sem tekur saman tryggingaferil, hafa samband við lögbærar stofnanir í viðkomandi landi fyrir milligöngu tilnefndra aðila í landi sínu og í öðrum hlutaðeigandi aðildarríkjum. Beiðnir og svör skulu vera í samræmi við eyðublöð E 503 og E 505, eftir því sem við á. Hlutaðeigandi stofnanir skulu, vegna þessara fjarvirku gagnaskipta, fara að sameiginlegum reglum um uppbyggingu, einkum öryggi og notkun staðla, og ákvæðum um rekstur sameiginlegs hluta gagnaflutningsþjónustu sem framkvæmdaráðið hefur mælt fyrir um skv. 117 gr. a og 117. gr. b reglugerðar (EBE) nr. 574/72.

2.2. Þegar um netsamráð er að ræða skal stofnun, sem útbýr tryggingaferil, nota tryggingaferilinn sem hin stofnunin hefur tekið saman í samræmi við eyðublað E 505.

2.3. Þegar sjálfgefið er að gögnin séu á pappír skal stofnun, sem útbýr tryggingaferil, senda eyðublað E 503 til stofnana í öllum þeim löndum þar sem hinn tryggði hefur starfað svo henni sé kunnugt um. Allar hlutaðeigandi stofnanir skulu á móti leggja fram eyðublað E 505 með upplýsingum um tryggingaferil einstaklingsins, samkvæmt löggjöf sem þær starfa eftir. Ef gögnin eru á pappír er ekki þörf á aðild tilnefndra aðila.

   Að höfðu samráði við framkvæmdaráðið geta yfirvöld tveggja eða fleiri aðildarríkja samþykkt að notuð séu önnur eyðublöð en E 503 eða E 505, eða tekið upp annað fyrirkomulag við þessa framkvæmd.

2.4. Í þessari ákvörðun skal „tilnefndur aðili“ vera:

AUSTURRÍKI:	Hauptverband der Österreichischen Sozialversicherungsträger, Vín
BELGÍA:	L'Office National des pensions pour travailleurs salariés (ONP) Rijksdienst voor pensioenen (RVP), Brussel
DANMÖRK:	Den Sociale Sikringsstyrelse, København (Almannatryggingastofnun ríkisins), Kaupmannahöfn
FINNLAND:	Eläketurvakeskus (ETK), Helsinki
FRAKKLAND:	Caisse Nationale d'Assurance Veillesse (CNAV), París
ÞÝSKALAND:	Verband Deutscher Rentenversicherungsträger — Datenstelle der deutschen Rentenversicherung (VDR — DSRV), Würzburg
GRIKKLAND:	L'Idryma Koinonikon Asfaliseon (IKA), Aþenu
ÍRLAND:	Department of Social and Family Affairs, Dyflinni
ÍTALÍA:	Istituto Nazionale della Previdenza Sociale (INPS), Róm
LÚXEMBORG:	Centre Commun de la Sécurité Sociale, Lúxemborg
HOLLAND:	Sociale Verzekeringsbank, Amsterdam
PORTÚGAL:	Instituto de Solidariedade e Segurança Social (ISSS)/Centro Nacional de Pensões, Lissabon
SPÁNN:	Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS)/Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS), Madrid
SVÍÞJÓÐ:	Riksförsäkringsverket, Stokkhólmi
BRESKA KONUNGSRÍKIÐ:	Department for Work and Pensions, International Pension Centre, Newcastle-upon-Tyne

2.5. Fyrirmyndir að eyðublöðum E 503 og E 505, sem nota skal þegar gögnin eru á pappír, fylgja með þessari ákvörðun.

3. Ef löggjöf aðildarríkis kveður á um lágmarksaldur við greiðslu eftirlifendalífeyris skulu hlutaðeigandi stofnanir taka saman tryggingaferil látins launþega, á samsvarandi hátt, eigi síðar en ári áður en eftirlifendur ná þeim lágmarksaldri sem veitir þeim rétt á eftirlifendalífeyri.

4. Ákvörðun þessi, sem kemur í stað ákvörðunar nr. 118 frá 20. apríl 1983, skal birt í *Stjórnartíðindum Evrópusambandsins.* Hún kemur til framkvæmda 1. janúar 2004.

Fyrir hönd framkvæmdastjórnarinnar,

Giuseppe MICCIO

EVRÓPUBANDALÖGIN
Reglugerðir um félagslegt öryggi
EES *
Sviss

Útgáfudagur (1)

E 503

Sendiland (1)

BEIÐNI UM UPPLÝSINGAR VARÐANDI TRYGGINGAFERIL LAUNÞEGA

Reglugerð (EBE) nr. 574/72:gr. 50.1.b

1	Viðtökustofnun
1.1	Nafn .....
1.2	Kenninúmer .....
1.3	Heimilisfang (gata, bær, póstnúmer, land) .....

2	Trygginganúmer
2.1	Í viðtökulandi (3) .....
2.2	Í sendilandi .....

3	Nöfn og kyn
3.1	Kenninafn (4) .....
3.2	Kenninafn við fæðingu (4) .....
3.3	Eiginnöfn (5) .....
3.4	Fyrri nöfn (6) .....
3.5	Kyn (7) .....
3.6	Kenninafn föður og eiginnöfn (8) .....
3.7	Kenninafn móður og eiginnöfn (8) .....

4	Upplýsingar um fæðingarstað og –stund og ríkisfang
4.1	Fæðingardagur og -ár (9) .....
4.2	Fæðingarstaður (10) .....
4.3	Hérað eða umdæmi (11) .....
4.4	Land (12) .....
4.5	Ríkisfang (13) .....

5	Heimilisfang (14)
	.....
	.....
	.....
	.....
	.....

6	Athugasemdir (15)
	.....

7	Útgáfustofnun
7.1	Nafn .....
7.2	Kenninúmer .....
7.3	Heimilisfang (gata, bær, póstnúmer, land) .....
7.4	Stimpill .....
7.5	Dagsetning .....
7.6	Undirritun. .....

LEIÐBEININGAR

Stofnunin sem tekur saman tryggingaferil launþegans (útgáfustofnun, 7. liður) skal senda eyðublað E 503 til allra viðkomandi stofnana í löndum þar sem vitað er að hinn tryggði hefur starfað (stofnun sem tekur við eyðublaðinu, 1. liður). Síðarnefndu stofnanirnar skulu síðan hver um sig senda eyðublað E 505 til fyrrnefndu stofnunarinnar.

ATHUGASEMDIR

(*) EES–samningurinn um Evrópska efnahagssvæðið, VI. viðauki, Félagslegt öryggi: að því er þennan samning varðar gildir þetta eyðublað einnig fyrir Ísland, Liechtenstein og Noreg.

(**) Samningur ESB og Sviss um frjálsa fólksflutninga, II. viðauki, Félagslegt öryggi; að því er þennan samning varðar gildir þetta eyðublað einnig fyrir Sviss.

([1]) Sendistofnun skal ráða sniði þessara gagna.

Tákn fyrir landið sem sendistofnunin tilheyrir:

B = Belgía, DK = Danmörk, D = Þýskaland, GR = Grikkland, E = Spánn, F = Frakkland, IRL = Írland, I = Ítalía, L = Lúxemborg, NL = Holland, A = Austurríki, P = Portúgal, FIN = Finnland, S = Svíþjóð, GB = Breska konungsríkið, IS = Ísland, FL = Liechtenstein, N = Noregur, CH = Sviss.

([3]) Þessara upplýsinga er krafist vegna danskra ríkisborgara (tilgreina skal danskt CPR-númeri og, þar sem við á, ATP-númer), gríska ríkisborgara (tilgreina skal trygginganúmer og kenninúmer stofnunarinnar sem gefur eyðublaðið út) og fyrir ríkisborgara Breska konungsríkisins.

Þetta er einnig æskilegt fyrir öll hin aðildarríkin.

([4]) Rita skal það kenninafn sem venjulega er notað eða var tekið upp við giftingu.

Kenninafn við fæðingu skal ætíð ritað; ef það er sama kenninafn og einstaklingurinn notar nú skal rita „*idem*“.

Skýringar eins og „kölluð/kallaður...“` eða „öðru nafni...“ og forskeyti framan við kenninöfn skal rita fullum fetum í réttri röð.

([5]) Rita skal öll eiginnöfn í réttri röð.

([6]) Rita skal fyrri nöfn, einkum ef viðkomandi hefur verið ættleiddur eða ef auknefni hafa verið tekin upp.

Skýringar eins og „kölluð/kallaður ...“ eða „öðru nafni ...“ skal rita fullum fetum í réttri röð.

([7]) Setja skal M fyrir karl og F fyrir konu.

([8]) Þessara upplýsinga er krafist vegna franskra ríkisborgara sem eru fæddir utan Frakklands sjálfs.

([9])

Nota skal tvo tölustafi fyrir dag, tvo fyrir mánuð og fjóra fyrir ártal (dæmi: 1. ágúst 1921 = 01.08.1921).

([10]) Ef um er að ræða franskar borgir sem skiptast í nokkur hverfi skal rita númer hverfis (dæmi: París 14).

([11]) Tryggðum frönskum og ítölskum ríkisborgurum er skylt að veita þessar upplýsingar.

Hér skal taka fram þann landshluta sem fæðingarstaðurinn er í; ef fæðingarstaður í Frakklandi er t.d. Lille skal rita „Nord“ sem landshluta ásamt umdæmisnúmeri ef hinn tryggði hefur upplýsingar um það, í þessu tilviki: 59. Upplýsingarnar hljóða því svona: „Nord 59“. Fyrir Ítalíu skal rita Forli ef fæðingarstaður er í umdæmi Rimini.

([12]) Tákn fyrir fæðingarland hins tryggða stytt í samræmi við alþjóðlegt skráningarkerfi fyrir vélknúin ökutæki.

([13]) Tákn fyrir landið þar sem hinn tryggði er ríkisborgari stytt í samræmi við alþjóðlegt skráningarkerfi fyrir vélknúin ökutæki.

([14]) Núverandi heimilisfang hins tryggða, ritað í samræmi við venjur í búsetulandinu.

Fyrir tryggða einstaklinga af dönsku þjóðerni skal einnig gefa upp síðasta heimilisfang þeirra í Danmörku undir fyrirsögninni „Athugasemdir“

([15])Hægt er að setja nauðsynlegar athugasemdir í þennan reit (hér ætti að vera hægt að rita síðasta heimilisfang í Danmörku eða Hollandi).

Héruð á Ítalíu þar sem viðkomandi stafsemi fór fram.

EVRÓPUBANDALÖGIN
Reglugerðir um félagslegt öryggi
EES *
Sviss

Útgáfudagur ([1])

E 505

Sendiland ([1])

Tegund orðsendinga ([3])

VOTTORÐ UM TRYGGINGAFERIL LAUNÞEGA

(Reglugerð 574/72: gr. 50.1.b.)

1	Viðtökustofnun
1.1	Nafn .....
1.2	Kenninúmer .....
1.3	Heimilisfang (gata, bær, póstnúmer, land) .....

2	Trygginganúmer ([5])
2.1	Í viðtökulandi .....
2.2	Í sendilandi .....

3	Nöfn og kyn
3.1	Kenninafn ([6]) .....
3.2	Kenninafn við fæðingu ([6]) .....
3.3	Eiginnöfn ([7]) .....
3.4	Fyrri nöfn ([8]) .....
3.5	Kyn ([9]) .....
3.6	Kenninafn föður og eiginnöfn ([10]) .....
3.7	Kenninafn móður og eiginnöfn ([10]) .....

4	Upplýsingar um fæðingarstað- og stund og ríkisfang
4.1	Fæðingardagur og -ár ([11]) .....
4.2	Fæðingarstaður ([12]) .....
4.3	Hérað eða umdæmi ([13]) .....
4.4	Land ([14]) .....
4.5	Ríkisfang ([15]) .....
4.6	Dánardagur ([16]) .....

5	Heimilisfang ([17])
	.....
	.....
	.....
	.....
	.....

6	Athugasemdir ([18])
	.....

7. Tryggingatímabil sem er lokið ([19])								8. Tegund tímabils ([20])	9. Gerð ([21])	10. Kerfi ([22])	11. Námuvinnsla ([25])
Ár	Frá	Til	Dagar	Vikur	Mánuðir	Ársfjórð-ungar	Ár				

12. Heildarlengd tryggingatímabils eða heildarlengd tímabils sem lokið er í sendilandi og farið er með sem tímabil í almannatryggingakerfum
— tímabil sem taka verður tillit til við öflun réttar
Dagar Vikur Mánuðir Ársfjórðungar Ár
— tímabil sem taka verður tillit til eingöngu við útreikning bóta ([24])
Dagar Vikur Mánuðir Ársfjórðungar Ár

13. Athugasemdir varðandi 7.-11. lið
.....
.....

14	Útgáfustofnun
14.1	Nafn .....
14.2	Kenninúmer .....
14.3	Heimilisfang (gata, bær, póstnúmer, land) .....
14.4	Stimpill .....
14.5	Dagsetning .....
14.6	Undirritun. .....

LEIÐBEININGAR

Útgáfustofnun skal útbúa eyðublaðið varðandi tryggingatímabil sem hefur verið lokið samkvæmt þeirri löggjöf sem stofnunin starfar eftir. Sérhver hlutaðeigandi stofnun skal fylla út eyðublað varðandi tímabil sem hefur verið lokið, samkvæmt þeirri löggjöf sem hún starfar eftir og senda það áfram til þess aðila sem tekur saman tryggingaferilinn..

Þetta eyðublað kemur ekki í stað eyðublaða E 205 og E 206.

Þetta eyðublað skal fylla út með prentstöfum. Eyðublaðið er tvær síður og má skilja hvoruga þeirra undan, jafnvel þótt þar séu ekki neinar upplýsingar sem skipta máli.

ATHUGASEMDIR

(*) EES–samningurinn um Evrópska efnahagssvæðið, VI. viðauki, Félagslegt öryggi: að því er þennan samning varðar gildir eyðublað þetta einnig fyrir Ísland, Liechtenstein og Noreg.

(**) Samningur ESB og Sviss um frjálsa fólksflutninga, II. viðauki, Félagslegt öryggi: að því er þennan samning varðar gildir eyðublað þetta einnig fyrir Sviss.

([1]) Sendistofnun skal ráða sniði þessara gagna.

([2]) Tákn fyrir landið sem sendistofnunin tilheyrir:

B = Belgía, DK = Danmörk, D = Þýskaland, GR = Grikkland, E = Spánn, F = Frakkland, IRL = Írland, I = Ítalía, L = Lúxemborg, NL = Holland, A = Austurríki, P = Portúgal, FIN = Finnland, S = Svíþjóð, GB = Breska konungsríkið, IS = Ísland, FL = Liechtenstein, N = Noregur, CH = Sviss.

([3]) Tegund orðsendingar:

Tilgreina skal í reitnum kenni fyrir vinnslumáta sem á við samsvarandi eyðublað E 503:

Kenni 31: *ekkert misræmi fannst við auðkenningu*

— Ekkert misræmi fannst í upplýsingum sem gefnar eru á eyðublaði E 503 borið saman við upplýsingar í aðalskrá ríkisins.

— Tryggінganúmerið er gefið upp.

Kenni 32: *mismræmi fannst við auðkenningu*

— Lítilsháttar misræmi fannst á upplýsingum sem gefnar eru á eyðublaði E 503 borið saman við upplýsingar í aðalskrá ríkisins.

— Tryggінganúmerið er gefið upp. Upplýsingarnar í aðalskránni eru tilgreindar í liðum 3 til 5.

Kenni 33: *auðkenning ekki möguleg (nafnar/nöfnur)*

— Nokkrir tryggðir einstaklingar, sem eru skráðir í aðalskrá ríkisins, geta átt við hinn tryggða einstaklingsins sem getið er á eyðublaði E 503.

— Tryggінganúmerið er ekki gefið upp.

Kenni 34: *auðkenning ekki möguleg (úrvinnsla eyðublaða ekki möguleg)*

— Svo virðist sem ekki sé hægt að vinna úr þeim upplýsingum sem koma fram á eyðublaði E 503 sökum þess að þær eru ólæsilegar eða vegna þess að reglum um snið var ekki fylgt.

— Tryggінganúmerið var ekki gefið upp.

Kenni 35: *auðkenning ekki möguleg (engar upplýsingar um skyldleika)*

— Nokkrir tryggðir einstaklingar, sem eru skráðir í aðalskrá ríkisins, bera sama nafn og einstaklingurinn sem getið er á eyðublaði E 503.
Ekki er hægt að greina á milli þeirra þar sem ekki eru upplýsingar um skyldleika.

— Tryggінganúmerið er ekki gefið upp.

Kenni 36: *auðkenning ekki möguleg (upplýsingar ósennilegar)*

— Svo virðist sem upplýsingar sem koma fram á eyðublaði E 503 séu ósennilegar: nánari athugun nauðsynleg.

— Tryggінganúmerið er ekki gefið upp.

([4]) Viðtökustofnunin er sú stofnun sem sendi eyðublað E 503 (sjá 7. lið á því eyðublaði).

([5]) Tryggінganúmer

Hjá viðtökustofnun:

— tilgreina skal númerið sem tíundað er á eyðublaði E 503.

Hjá útgáfustofnun:

— þessar upplýsingar eru nauðsynlegar þar sem launþeginn hefur verið skráður eða auðkenndur með eða án misræmis.

([6]) Rita skal það kenninafn sem venjulega er notað eða var tekið upp við giftingu.

Kenninafn við fæðingu skal ætíð ritað ef það er sama kenninafn og einstaklingurinn notar nú skal rita „*idem*.

Skýringar eins og „kölluð/kallaður“ eða „öðru nafni“ og öll forskeyti framan við kenninöfn skal rita fullum fetum í réttri röð.

([7]) Rita skal öll eiginnöfn í réttri röð.

([8]) Rita skal fyrri nöfn , einkum ef viðkomandi hefur verið ættleiddur eða ef auknefni hafa verið tekin upp. Skýringar eins og „kölluð/kallaður“ eða „öðru nafni“ skal rita fullum fetum í réttri röð.

([9]) Setja skal M fyrir karl og F fyrir konu.

([10]) Þessara upplýsinga er krafist vegna franskra ríkisborgara sem eru fæddir utan Frakklands sjálfs.

([11]) Nota skal tvo tölustafi fyrir dag, tvo fyrir mánuð og fjóra fyrir ártal (dæmi: 1. ágúst 1921 = 01.08.1921).

([12]) Ef um er að ræða franskar borgir sem skiptast í nokkur hverfi skal rita númer hverfis (dæmi: París 14).

([13]) Frönskum og ítölskum ríkisborgurum er skylt að veita þessar upplýsingar.

Hér skal taka fram þann landshluta sem fæðingarstaðurinn er í; ef fæðingarstaður í Frakklandi er til dæmis Lille skal rita „Nord“ sem landshluta ásamt umdæmisnúmeri ef hinn tryggði hefur upplýsingar um það, í þessu tilviki: 59. Upplýsingarnar hljóða því svona. „Nord 59“. Fyrir Ítalíu skal rita Forli ef fæðingarstaður er í umdæmi Rimini..

([14]) Tákn fyrir fæðingarland hins tryggða stytt í samræmi við alþjóðlegt skráningarkerfi fyrir vélknúin ökutæki.

([15]) Tákn fyrir landið þar sem hinn tryggði er ríkisborgari stytt í samræmi við alþjóðlegt skráningarkerfi fyrir vélknúin ökutæki.

([16]) Nota skal tvo tölustafi fyrir dag, tvo fyrir mánuð og fjóra fyrir ártal (dæmi: 1. ágúst 1921 = 01.08.1921).

([17]) Núverandi heimilisfang hins tryggða skal ritað í samræmi við venjur í búsetulandinu.

([18]) Hægt er að setja nauðsynlegar athugasemdir í þennan reit (hér skal rita síðasta heimilisfang í Danmörku eða Hollandi).

([19]) Tilgreina skal í réttri tímaröð öll tímabil sem hefur verið lokið í landi stofnunarinnar sem fyllir út eyðublaðið, nota skal eina línu fyrir hvert tímabil.

Stofnanirnar skulu skrá upplýsingarnar miðað við þá tímaeiningu er þær veittu þeim viðtöku.

([20]) Flokkun á tegund tímabils sem hefur verið lokið (kenni í 6. viðauka við skjalið um framkvæmd ákvörðunar nr. 192).

([21]) Sendistofnanir geta útvegað viðbótargögn um tímabil tryggingaferilsins sem um ræðir. Ráðlegt er að nota kenni hvers aðildarríkis sem kveðið er á um í 6. viðauka við skjölin um framkvæmd ákvörðunar nr. 192.

([22]) Tilgreina skal tryggingakerfi (kenni fyrir tryggingakefi hvers aðildarríkis er að finna í 6. viðauka við skjalið um framkvæmd ákvörðunar nr. 192).

([23]) Fyllist út fyrir lönd sem hafa sérstakt kerfi fyrir námaverkamenn, aðeins vegna tímabila sem hefur verið lokið samkvæmt því kerfi. Fylla verður út þennan dálk fyrir lönd sem eru ekki með sérstakt kerfi fyrir námaverkamenn ef hinn tryggði hefur unnið í námunum. Tilgreina skal eitt af eftirtöldum kennum:

1 = vinna ofanjarðar

2 = vinna neðanjarðar

3 = ótilgreint.

([24]) Gefa skal upp heildartölu án umbreytingar..

ÁKVÖRÐUN nr. 193 **2007/EES/54/15**

frá 29. október 2003

um meðferð lífeyriskrafna

(2004/325/EB)

FRAMKVÆMDARÁÐ EVRÓPUBANDALAGANNA UM FÉLAGSLEGT ÖRYGGI FARANDLAUNÞEGA HEFUR,

með hliðsjón af a-lið 81. gr. reglugerðar ráðsins (EBE) nr. 1408/71 frá 14. júní 1971 um beitingu almannatryggingareglna gagnvart launþegum, sjálfstætt starfandi einstaklingum og aðstandendum þeirra sem flytjast á milli aðildarríkja ([1]) en samkvæmt honum skal framkvæmdaráðið um félagslegt öryggi farandlaunþega fjalla um allt er lýtur að framkvæmd reglugerðar (EBE) nr. 1408/71 og reglugerða sem fylgja í kjölfarið,

með hliðsjón af c-lið 81. gr., en samkvæmt honum skal framkvæmdaráð stuðla að og auka samvinnu milli aðildarríkja í málum er lúta að almannatryggingum,

með hliðsjón af 35.–39. gr. og 41.–43. gr. reglugerðar ráðsins (EBE) nr. 574/72 frá 21. mars 1972 sem kveður á um framkvæmd reglugerðar (EBE) nr. 1408/71 ([2]), sem felur í sér ákvæði um athugun á lífeyriskröfum,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

1) Í þágu hlutaðeigandi einstaklinga skal meðferð lífeyriskrafna hefjast strax án ónauðsynlegra tafa; og skal framkvæmdaráðið grípa til allra nauðsynlegra aðgerða til að hraða uppgjöri lífeyriskrafna.

2) Með ákvörðun framkvæmdaráðs nr. 182 frá 13. desember 2000 var settur sameiginlegur rammi um gagnasöfnun vegna uppgjörs lífeyriskrafna.

3) Innan þessa ramma hafði tækninefndin frumkvæði að umræðum milli aðildarríkjanna í því skyni að kanna notkun á góðum starfsvenjum til að stytta vinnslutíma lífeyrisumsókna.

4) Í umræðunni voru tilgreindar nokkrar hindranir á flýtimeðferð lífeyriskrafna og einnig ýmsar ráðstafanir sem falla undir ákvörðun framkvæmdaráðsins og hægt væri að beita til að yfirvinna þessar hindranir.

5) Samkvæmt 44. gr. reglugerðar (EBE) nr. 1408/71 skal meðferð lífeyriskrafna miðast við þá löggjöf sem launþegi eða sjálfstætt starfandi einstaklingur fellur undir, ef ekki er kveðið á um annað í 49. gr. reglugerðarinnar.

6) Samkvæmt 37. gr. reglugerðar (EBE) nr. 574/72 skulu kröfur um örorku-, eftirlifenda- og ellilífeyri vera settar fram á eyðublaði sem kveðið er á um í löggjöf þess aðildarríkis þar sem tilnefnd umsagnarstofnun er staðsett.

7) Samkvæmt 2. mgr. 41. gr. reglugerðar (EBE) nr. 574/72 skal umsagnarstofnunin þegar í stað tilkynna kröfur um bætur til viðkomandi stofnana á sérstökum eyðublöðum svo að allar þessar stofnanir geti rannsakað kröfuna samtímis og án tafar.

8) Til að fjalla um lífeyriskröfu, í samræmi við skilyrði 44. gr. reglugerðar (EBE) nr. 1408/71, skulu viðkomandi stofnanir hafa allar viðeigandi upplýsingar og hanna verður innlend umsóknareyðublöð fyrir aðildarríkin til að uppfylla þau skilyrði.

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtíð. ESB L 104, 8.4.2004, bls. 123. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 168/2004 frá 3. desember 2004 um breytingu á VI. viðauka (xxxTrygd) við EES-samninginn, sjá *EES-viðbæti við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 26, 26.5.2005, bls. 15.

([1]) Stjtíð. EB L 149, 5.7.1971, bls. 2.

([2]) Stjtíð. EB L 74, 27.3.1972, bls. 1.

ÁKVEÐIÐ EFTIRFARANDI:

1) Á innlendum lífeyrisumsóknareyðublöðum aðildarríkjanna eða meðfylgjandi skjali skulu vera sérstakir reitir þar sem umsækjendur geta tilgreint þau tímabil starfs og/eða búsetu í öðru aðildarríki og einnig upplýsingar um stofnunina sem þeir voru tryggðir hjá í því aðildarríki (nafn og kóði, heimilisfang, skráningarnúmer).

2) Stofnanirnar sem fá þessi eyðublöð skulu ganga úr skugga um að þessir reitir séu útfylltir, og annaðhvort hakað við já eða nei. Ef umsækjandinn hefur ekki fyllt út þessa reiti þarf að spyrja hann aftur um þetta og láta hann vita um mikilvægi þess að hann geri skýra grein fyrir því hvort hann hafi í reynd unnið og/eða búið í viðkomandi aðildarríki.

3) Stofnanirnar skulu fylla út eyðublöð í 200-röðinni á vélrænan hátt, að svo miklu leyti sem það er hægt, svo að starfsfólkið sem fyllir þau út geti, samkvæmt innlendum áætlunum, gert það á skjá á vinnustöð sinni, hvort heldur fyrir hendi er samþætt tölvuvinnsla þeirra gagna sem á að flytja eða ekki og viðkomandi stofnanir geti skipst á upplýsingum gegnum tölvur.

4) Til að stuðla að samhliða meðferð lífeyriskrafna og flýta uppgjöri skal umsagnarstofnun sjá til þess að útbúið sé umsóknareyðublaðið (E 202, E 203 eða E 204) og senda hinum stofnununum eins fljótt og hægt er, jafnvel þótt tryggingaferill umsækjandans í aðildarríki umsagnarstofnunarinnar hafi ekki enn verið rakinn eða aðeins rakinn að hluta eða til bráðabirgða.

   Í síðara tilvikinu er umsagnarstofnuninni heimilt að annaðhvort fresta því að senda eyðublað E 205 (og/eða eyðublað E 206 ef við á) þar til tryggingaferillinn hefur verið rakinn endanlega og til fulls eða senda eyðublað E 205 til bráðabirgða og senda síðar endanlegt eyðublað E 205 þegar tryggingaferill viðkomandi einstaklings hefur verið rakinn. Í samningi milli samskiptastofnananna eða umsagnarstofnananna, allt eftir því hvaða fyrirkomulag á við innanlands, er heimilt að mæla fyrir um hvora aðferðina skuli nota á þessu sviði. Að öðrum kosti er hægt að ákveða, með samningum milli samskiptastofnananna eða umsagnarstofnanna, allt eftir því hvaða fyrirkomulag á við innanlands, að framsenda skuli eyðublöð E 202, E 203, E 204 og E 207, ásamt lokaútgáfu af eyðublaði E 205, innan tilskilins frests.

   Í öllum tilvikum skal eyðublað E 207 fylgja með lífeyrisumsóknareyðublaðinu (E 202, E 203 eða E 204), en þar koma fram upplýsingar sem gera samstarfsstofnuninni kleift að byrja án tafar að rekja tryggingaferil umsækjandans í aðildarríki þeirrar stofnunar.

5) Ákvörðun þessi öðlast gildi fyrsta dag næsta mánaðar eftir birtingu hennar í *Stjórnartíðindum Evrópusambandsins.*

Formaður framkvæmdaráðsins,

Giuseppe MICCIO

ÁKVÖRÐUN nr. 194 **2007/EES/54/17**

frá 17. desember 2003

um samræmda beitingu i-liðar a-liðar 1. mgr. 22. gr. reglugerðar ráðsins (EBE) nr. 1408/71 í dvalarríkinu (*)

(2004/327/EB)

FRAMKVÆMDARÁÐ UM FÉLAGSLEGT ÖRYGGI FARANDLAUNÞEGA HEFUR,

með hliðsjón af a-lið 81. gr. reglugerðar ráðsins (EBE) nr. 1408/71 frá 14. júní 1971 um beitingu almannatryggingareglna gagnvart launþegum, sjálfstætt starfandi einstaklingum og aðstandendum þeirra sem flytjast milli aðildarríkja ([1]), en samkvæmt honum skal framkvæmdaráðið fjalla um allt er lýtur að framkvæmdaratriðum eða túlkun á ákvæðum reglugerðar (EBE) nr. 1408/71 og annarra reglugerða sem fylgja í kjölfarið,

með hliðsjón af 22., 25. og 31. gr. reglugerðar (EBE) nr. 1408/71 um aðstoð meðan á tímabundinni dvöl stendur í öðru aðildarríki en hinu lögbæra ríki,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

1) Hinn 27. júní 2003 samþykkti framkvæmdastjórnin tillögu að reglugerð ([2]) um breytingu á reglugerð (EBE) nr. 1408/71 og reglugerð ráðsins (EBE) nr. 574/72 ([3]) að því er varðar jöfnun réttinda og einföldun málsmeðferðar. Tilgangurinn með þessari tillögu að reglugerð er að jafna réttindi í öllum flokkum tryggðra einstaklinga þannig að þeir eigi rétt á hvers kyns læknisaðstoð, sem telst nauðsynleg með hliðsjón af eðli aðstoðarinnar og lengd dvalar, meðan þeir dveljast á yfirráðasvæði annars aðildarríkis ([4]).

2) Samkvæmt ákvörðunum framkvæmdaráðsins nr. 189, 190 og 191 ([5]) mun evrópska sjúkratryggingakortið byrja að leysa eyðublað E 111 af hólmi frá og með 1. júní 2004.

3) Samkvæmt 22. gr. (i-liður a-liðar 1. mgr.), 25. gr. (a-liður 1. mgr.) og 31. gr. (a-liður 1. mgr.) reglugerðar (EBE) nr. 1408/71 og 21., 26. og 31. gr. reglugerðar (EBE) nr. 574/72, eins og henni var breytt með tillögu framkvæmdastjórnarinnar að reglugerð frá 27. júní 2003 ([6]), á tryggður einstaklingur rétt á læknisaðstoð, sem er nauðsynlegt með hliðsjón af eðli aðstoðarinnar og lengd dvalar, á grundvelli evrópska sjúkratryggingakortsins eða ígildi þess. Aðstoðin verður veitt í samræmi við gildandi ákvæði í dvalarríkinu og í samræmi við gildandi verðlag eða kerfi í því aðildarríki.

4) Stofnunin á dvalarstaðnum á rétt á endurgreiðslu fyrir veitta aðstoð frá lögbæru stofnuninni, á grundvelli gilds evrópsks sjúkratryggingakorts eða ígildis þess. Kveðið er á um þessa endurgreiðsluskyldu í 2. gr. ákvörðunar nr. 189.

5) Samkvæmt 21., 26. og 31. gr. reglugerðar (EBE) nr. 574/72, eins og henni var breytt með fyrrnefndri tillögu framkvæmdastjórnarinnar að reglugerð, geta tryggðir einstaklingar, sem þurfa nauðsynlega læknisaðstoð á meðan þeir dveljast tímabundið í öðru aðildarríki, leitað beint til heilbrigðisstofnana án þess að hafa fyrst samband við almannatryggingastofnun á dvalarstaðnum.

6) Það er því nauðsynlegt að skilgreina gildissvið 22. gr. (i-liður a-liðar 1. mgr.) 25. gr. (a-liður 1. mgr.) og 31. gr. (a-liður 1. mgr.), eins og þeim var breytt með fyrrnefndri tillögu að reglugerð, með það í huga að samþykkja viðmiðanir sem tryggja að þessar heilbrigðisstofnanir beiti þessum ákvæðum á einsleitan og samstilltan hátt. Þessar skýringar eiga ekki við þegar tilgangur tímabundinnar dvalar er að gangast undir læknismeðferð.

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtíð. ESB L 104, 8.4.2004, bls. 127. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 168/2004 frá 3. desember 2004 um breytingu á VI. viðauka (xxxTrygd) við EES-samninginn, sjá *EES-viðbæti við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 26, 26.5.2005, bls. 15.

([1]) Stjtíð. EB L 149, 5.7.1971, bls. 2.

([2]) COM(2003) 378, lokagerð.

([3]) Stjtíð. EB L 74, 27.3.1972, bls. 1.

([4]) Samningur um stefnu varðandi þessa tillögu var gerður á fundi ráðsins 20. október 2003.

([5]) Stjtíð. ESB L 276, 27.10.2003.

([6]) Sjá 2. nmgr.

7) Þær viðmiðanir, sem settar eru fram í 22. gr. (i-liður a-liðar í 1. mgr.), 25. gr. (a-lið 1. mgr.) 31. gr. (a-lið 1. mgr.), eins og þeim var breytt með tillögu framkvæmdastjórnarinnar, skulu ekki túlkaðar á þann veg að langvinnir sjúkdómar eða sjúkdómar sem gengið er með séu undanskildir. Dómstóllinn úrskurðaði ([1]) að hugtakið „nauðsynleg meðferð“ megi ekki túlka svo „að aðstoðin sé takmörkuð einungis við þau tilvik þegar veitt er nauðsynleg meðferð vegna skyndilegra veikinda. Þannig má ekki líta svo á skilyrðum fyrir beitingu þessara ákvæða hafi ekki verið fullnægt þegar upp koma þær aðstæður að meðferð verður nauðsynleg vegna þróunar í heilsufari tryggða einstaklingsins meðan hann dvelur tímabundið í öðru aðildarríki, sem tengja má sjúkdómsástandi sem honum er kunnugt um, t.d. langvinnum sjúkdómi.“

ÁKVEÐIÐ EFTIRFARANDI:

1. Ákvæði 22. gr. (i-liður a-liðar 1. mgr.), 25. gr. (a-liður 1. mgr.) 31. gr. (a-liður 1. mgr.) taka til nauðsynlegrar læknisaðstoðar, sem er veitt einstaklingi sem dvelur tímabundið í öðru aðildarríki, með það í huga að koma í veg fyrir að tryggður einstaklingur neyðist til að hverfa aftur til lögbæra ríkisins áður en fyrirhugaðri dvöl hans lýkur til að gangast undir þá meðferð sem hann þarfnast.

   Tilgangur aðstoðar sem þessarar er sá að gera tryggðum einstaklingi kleift að dvelja um kyrrt við viðunandi heilsufarsskilyrði, sé tekið mið af fyrirhugaðri lengd dvalarinnar.

   Þessi ákvæði taka hins vegar ekki til aðstæðna þar sem tilgangur tímabundinnar dvalar er að gangast undir læknismeðferð.

2. Til að ákvarða hvort aðstoð fullnægi þeim skilyrðum sem sett eru fram í 22. gr. (i-lið a-liðar í 1. mgr.), 25. gr. (a-lið 1. mgr.) og 31. gr. (a-lið 1. mgr.) skal einungis líta til heilsufarslegra þátta í samhengi við tímabundna dvöl, að teknu tilliti til heilsufarsástands og heilsufarssögu viðkomandi einstaklings.

3. Ákvörðun þessi skal birt í *Stjórnartíðindum Evrópusambandsins*. Hún tekur gildi fyrsta dag næsta mánaðar eftir birtingu hennar en skal ekki beitt fyrr en 1. júní 2004.

Formaður framkvæmdaráðsins,

Giuseppe MICCIO

([1]) Mál C-326/00 Ioannidis, dómur frá 25. febrúar 2003.

TILMÆLI nr. 23 **2007/EES/54/17**

frá 29. október 2003

um meðferð lífeyriskrafna

(2004/326/EB)

FRAMKVÆMDARÁÐ EVRÓPUBANDALAGANNA UM FÉLAGSLEGT ÖRYGGI FARANDLAUNÞEGA HEFUR,

með hliðsjón af a-lið 81. gr. reglugerðar ráðsins (EBE) nr. 1408/71 ([1]) en samkvæmt honum skal framkvæmdaráðið fjalla um öll álitamál vegna framkvæmdar reglugerðar (EBE) nr. 1408/71 og reglugerðar ráðsins (EBE) nr. 574/72 ([2]),

með hliðsjón af c-lið 81. gr. þeirrar reglugerðar, en samkvæmt henni skal framkvæmdaráð stuðla að og auka samvinnu milli aðildarríkja í málum er lúta að almannatryggingum,

með hliðsjón af d-lið 81. gr. þeirrar reglugerðar, en samkvæmt honum skal framkvæmdaráðið stuðla að og auka samvinnu milli aðildarríkja með því að færa aðferðir við upplýsingaskipti í nútímalegt horf,

með hliðsjón af 36.–38. gr., 41.–43. gr., 45.–47. gr., 49. gr., 90. gr. og 111. gr. reglugerðar ráðsins (EBE) nr. 574/72, sem í eru ákvæði um athugun á lífeyrisumsókn,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

1) Í þágu hlutaðeigandi einstaklinga skal meðferð lífeyriskrafna hefjast strax án ónauðsynlegra tafa.

2) Með ákvörðun framkvæmdaráðs nr. 182 frá 13. desember 2000 var settur sameiginlegur rammi um gagnasöfnun vegna uppgjörs lífeyriskrafna.

3) Innan þessa ramma hefur tækninefndin haft frumkvæði að umræðum milli aðildarríkjanna í því skyni að kanna beitingu góðra starfsvenja til að stytta vinnslutíma lífeyrisumsókna.

4) Í umræðunum voru tilgreindar nokkrar hindranir á meðferð lífeyriskrafna og einnig nokkrar ráðstafanir sem hægt væri að beita til að yfirvinna þær.

5) Sumar þessar ráðstafanir, um skipulagningu innlendu stofnananna og úthlutun fjármagns til þeirra, eru að öllu leyti á ábyrgð aðildarríkjanna og framkvæmdaráðið getur aðeins gefið út ályktanir.

LAGT TIL EFTIRFARANDI:

Aðildarríkin skulu gera nauðsynlegar ráðstafanir í skipulagsmálum og nýta auk þess þann mannafla og búnað sem þau ráða yfir til að tryggja sem ákjósanlegasta meðferð lífeyrisumsókna sem tengjast reglugerð (EBE) nr. 1408/71:

1) að útvega nægilegan mannafla og tölvuaðstöðu í þeim sérstaka tilgangi að taka til meðferðar umsóknir sem tengjast reglugerð (EBE) nr. 1408/71,

2) að taka til greina sérstakt skipulag og þætti í viðkomandi kerfum sínum til að finna bestu leiðina til að vinna úr umsóknum er tengjast reglugerð (EBE) nr. 1408/71, t.d. með miðlægri vinnslu, jafnvel þótt innlend stjórnsýsla byggist á sjálfstæðum einingum, eða með því að sjá til þess að sérstök stofnun, innlend eða svæðisbundin, sé tilnefnd í þessum tilgangi eða að sérstökum deildum verði komið upp í þeirri einingu sem næst er umsækjandanum,

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtíð. ESB L 104, 8.4.2004, bls. 125. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 168/2004 frá 3. desember 2004 um breytingu á VI. viðauka (xxxTrygd) við EES-samninginn, sjá *EES-viðbæti við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 26, 26.5.2005, bls. 15.

([1]) Stjtíð. EB L 149, 5.7.1971, bls. 2.

([2]) Stjtíð. EB L 74, 27.3.1972, bls. 1.

3) að útvega tæknimenntað starfsfólk til að annast meðferð Bandalagsumsókna, sem hefur hlotið sérstaka menntun varðandi gildandi reglur Bandalagsins og hvað skuli nota (eyðublöð, tölvur, fjarvirknibúnað o.s.frv.) og gera ráðstafanir til þess að stjórn og tæknimenntað starfsfólk geri sér betur grein fyrir því á hvern hátt starfsemi í stofnun þeirra tengist þáttum Bandalagsins og aðferðum við að hafa umsjón með meðferð Bandalagsumsókna,

4. að stuðla að því að komið sé á formlegu samstarfi milli stofnana þeirra og stofnana í öðrum aðildarríkjum, t.d. með því að nota innlenda samskiptafulltrúa sem eru sérhæfðir í samskiptum við tiltekin aðildarríki og að framvísa skrá yfir starfsmenn (nöfn, efnissvið, póstföng og netföng, símanúmer og bréfsímanúmer) sem hægt væri að fá aðgang að á CIRCA-vefþjóninum.

Formaður framkvæmdaráðsins,

Giuseppe MICCIO

Leiðrétting á ákvörðun nr. 195 frá 23. mars 2004 um samræmda beitingu i-liðar a-liðar 1. mgr. 22. gr. reglugerðar (EBE) nr. 1408/71 að því er varðar heilsugæslu í tengslum við meðgöngu og barnsburð

(Stjtíð. ESB L 160 frá 30. apríl 2004)

Ákvörðun nr. 195 (2004/481/EB) verði svohljóðandi:

ÁKVÖRÐUN nr. 195 **2007/EES/54/18**

frá 23. mars 2004

um samræmda beitingu i-liðar a-liðar 1. mgr. 22. gr. reglugerðar (EBE) nr. 1408/71 að því er varðar heilsugæslu í tengslum við meðgöngu og barnsburð (*)

(Texti sem varðar EES og samning ESB og Sviss)

(2004/481/EB)

FRAMKVÆMDARÁÐ UM FÉLAGSLEGT ÖRYGGI FARANDLAUNÞEGA HEFUR,

með hliðsjón af a-lið 81. gr. reglugerðar ráðsins (EBE) nr. 1408/71 frá 14. júní 1971 um beitingu almannatryggingareglna gagnvart launþegum, sjálfstætt starfandi einstaklingum og aðstandendum þeirra sem flytjast á milli aðildarríkja ([1]) en samkvæmt skilmálum hans ber framkvæmdaráðið ábyrgð á að fjalla um allt er lýtur að framkvæmd reglugerðar (EBE) nr. 1408/71 og reglugerða sem fylgja í kjölfarið,

með hliðsjón af i-lið a-liðar 1. mgr. 22. gr. reglugerðar (EBE) nr. 1408/71 varðandi aðstoð meðan á tímabundinni dvöl stendur í aðildarríki öðru en hinu lögbæra ríki, eins og henni var breytt með reglugerð (EB) nr. 631/2004 um breytingu á reglugerðum (EBE) nr. 1408/71 og 574/72 að því er varðar jöfnun réttinda og einföldun málsmeðferðar ([2]),

með hliðsjón af ákvörðun nr. 183 frá 27. júní 2001 um túlkun a-liðar 1. mgr. 22. gr. reglugerðar (EBE) nr. 1408/71, að því er varðar heilsugæslu í tengslum við meðgöngu og barnsburð ([3]) og ákvörðun nr. 194 frá 17. desember 2003 um samræmda beitingu i-liðar a-liðar 1. mgr. 22. gr. reglugerðar (EBE) nr. 1408/71 í aðildarríkinu sem dvalist er í,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

1) Ákvörðun nr. 183 frá 27. júní 2001 mælir fyrir um að líta skuli á heilsugæslu í tengslum við meðgöngu og barnsburð, sem veitt er fyrir 38. viku meðgöngu í aðildarríki öðru en hinu lögbæra ríki, sem heilbrigðisaðstoð sem er nauðsynleg án tafar, í samræmi við fyrrnefnd ákvæði, ef ástæða dvalarinnar er önnur en til lækninga.

2) Ákvæðum i-liðar a-liðar 1. mgr. 22. gr. reglugerðar (EBE) nr. 1408/71 var breytt með reglugerð (EB) nr. 631/2004 og mæla héðan í frá fyrir um að allir tryggðir einstaklingar sem dveljast í aðildarríki öðru en hinu lögbæra ríki eigi rétt á aðstoð sem verður nauðsynleg af læknisfræðilegum ástæðum meðan á dvölinni stendur, sé tekið mið af eðli aðstoðarinnar og fyrirhugaðri lengd dvalarinnar.

3) Til samræmis við það þjónar ákvörðun nr. 183 ekki lengur neinum tilgangi og skal felld úr gildi.

ÁKVEÐIÐ EFTIRFARANDI:

1. Lögbær stofnun tryggða einstaklingsins skal greiða fyrir aðstoðina, sem veitt er í tengslum við meðgöngu og barnsburð og þörf er á meðan á tímabundinni dvöl stendur í öðru aðildarríki, í samræmi við i-lið a-liðar 1. mgr. 22. gr. reglugerðar (EBE) nr.1408/71.

2. Ákvörðun þessi, sem kemur í stað ákvörðunar nr. 183 frá 27. júní 2001, verður birt í *Stjórnartíðindum Evrópusambandsins*. Hún öðlast gildi 1. júní 2004.

Formaður framkvæmdaráðsins,

Tim QUIRKE

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtíð. ESB L 160, 30.4.2004, bls. 133. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 169/2004 frá 3. desember 2004 um breytingu á VI. viðauka (xxxTrygd) við EES-samninginn, sjá *EES-viðbæti við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 26, 26.5.2005, bls. 17.

([1]) Stjtíð. EB L 149 frá 5.7.1971, bls. 2. Reglugerðinni var síðast breytt með reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 631/2004.

([2]) Stjtíð. ESB L 100 frá 6.4.2004, bls.1.

([3]) Stjtíð. EB L 54 frá 25.2.2002, bls. 39.

Leiðrétting á ákvörðun nr. 196 frá 23. mars 2004 um túlkun á 1. mgr. a í 22. gr. reglugerðar ráðsins (EBE) nr. 1408/71 að því er varðar einstaklinga sem fá skilunar- eða súrefnismeðferð

(Stjtíð. ESB L 160 frá 30. apríl 2004)

Ákvörðun nr. 196 (2004/482/EB) verði svohljóðandi:

ÁKVÖRÐUN nr. 196 **2007/EES/54/19**

frá 23. mars 2004

um túlkun á 1. mgr. a í 22. gr. reglugerðar ráðsins (EBE) nr. 1408/71 að því er varðar einstaklinga sem fá skilunar- eða súrefnismeðferð (*)

(Texti sem varðar EES og samning ESB og Sviss)

(2004/482/EB)

Framkvæmdaráð um félagslegt öryggi farandlaunþega hefur,

með hliðsjón af a-lið 81. gr. reglugerðar ráðsins (EBE) nr. 1408/71 frá 14. júní 1971 um beitingu almannatryggingareglna gagnvart launþegum, sjálfstætt starfandi einstaklingum og aðstandendum þeirra sem flytjast á milli aðildarríkja ([1]), en samkvæmt skilmálum hans ber framkvæmdaráðið ábyrgð á að fjalla um allt er lýtur að framkvæmd reglugerðar (EBE) nr. 1408/71 og reglugerða sem fylgja í kjölfarið,

með hliðsjón af a-lið 1. mgr. 22. gr. reglugerðar (EBE) nr. 1408/71, eins og henni var breytt með reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) 631/2004 frá 31. mars 2004 ([2]),

með hliðsjón af ákvörðun nr. 163 frá 31. maí 1996 um túlkun á a-lið 22. gr. í reglugerð ráðsins (EBE) nr. 1408/71 að því er varðar einstaklinga sem fá skilunar- eða súrefnismeðferð ([3]),

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

1) Samkvæmt a-lið 1. mgr. 22. gr. reglugerðar (EBE) nr. 1408/71, eins og henni var breytt með reglugerð (EB) nr. 631/2004 frá 31. mars 2004, skal framkvæmdaráðið taka saman skrá yfir þá aðstoð sem er bundin, til hagræðingar, undanfarandi samkomulagi milli sjúklingsins og einingarinnar, sem lætur heilbrigðisþjónustuna í té, til þess að hún sé veitt meðan á dvöl hins tryggða stendur í öðru aðildarríki en lögbæra ríkinu. Markmiðið með þessum samningi er að auðvelda frjálsa för fólks við læknisfræðilega örugg skilyrði.

2) Markmiðið með undanfarandi samkomulagi, sem kveðið er á um í a-lið 1. mgr. 22. gr., er að tryggja áframhald þeirrar meðferðar sem tryggður einstaklingur þarf að gangast undir meðan hann dvelst í öðru aðildarríki.

3) Í ljósi þessa markmiðs er grundvallarforsenda þess þegar skilgreina á aðstoð, sem samkomulag þarf um milli sjúklings og einingar í öðru aðildarríki þar sem umönnun er veitt, hversu lífsnauðsynleg læknismeðferðin er og sú staðreynd að aðeins er hægt að fá meðferð í sérhæfðum lækningaeiningum og/eða hjá sérhæfðu starfsfólki og/eða með sérhæfðum tækjum. Skrá, sem byggist á þessum forsendum en er ekki tæmandi, er að finna í viðaukanum við þessa ákvörðun.

ÁKVEÐIÐ EFTIRFARANDI:

1. Allar lífsnauðsynlegar meðferðir, sem einungis geta farið fram á sérhæfðum lækningaeiningum og/eða af sérhæfðu starfsfólki og/eða með sérhæfðum tækjum, skulu að jafnaði vera bundnar undanfarandi samkomulagi milli sjúklingsins og einingarinnar þar sem viðkomandi meðferð fer fram, til að tryggja að hægt sé að veita meðferðina meðan á tímabundinni dvöl tryggða einstaklingsins í öðru aðildarríki stendur.

2. Skrá, sem er ekki tæmandi, yfir meðferðir sem uppfylla skilyrðin, sem sett eru fram í 1. lið þessarar ákvörðunar, er að finna í viðaukanum við hana.

3. Ákvörðun þessi kemur í stað ákvörðunar nr. 163 frá 31. maí 1996. Hún skal birt í *Stjórnartíðindum Evrópusambandsins*. Hún gildir frá 1. júní 2004.

Formaður framkvæmdaráðsins,

Tim QUIRKE

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtíð. ESB L 160, 30.4.2004, bls. 135. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 169/2004 frá 3. desember 2004 um breytingu á VI. viðauka (xxxTrygd) við EES-samninginn, sjá *EES-viðbæti við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 26, 26.5.2005, bls. 17.

([1]) Stjtíð. EB L 149 frá 5.7.1971, bls. 2. Reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins var síðast breytt með reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 631/2004.

([2]) Stjtíð. ESB L 100 frá 6.4.2004, bls. 1.

([3]) Stjtíð. EB L 241 frá 21.9.1996, bls. 31.

VIÐAUKI

Leiðbeinandi skrá yfir lífsnauðsynlegar meðferðir meðan á tímabundinni dvöl í öðru aðildarríki stendur og gera verður samkomulag um við eininguna, sem veitir meðferðina, áður en slík meðferð fer fram

— skilunarmeðferð

— súrefnismeðferð

ÁKVÖRÐUN FRAMKVÆMDASTJÓRNARINNAR **2007/EES/54/20**

frá 2. apríl 2004

um beitingu tilskipunar ráðsins 72/166/EBE að því er varðar eftirlit með ábyrgðartryggingu vélknúinna ökutækja (*)

(tilkynnt með númeri C(2004) 1235)

(2004/332/EB)

FRAMKVÆMDASTJÓRN EVRÓPUBANDALAGANNA HEFUR,

með hliðsjón af stofnsáttmála Evrópubandalagsins,

með hliðsjón af tilskipun ráðsins 72/166/EBE frá 24. apríl 1972 um samræmingu á lögum aðildarríkja um ábyrgðartryggingu vegna notkunar vélknúinna ökutækja, og til að kveða á um skyldu til að viðhalda vátryggingu gagnvart slíkri ábyrgð ([1]), einkum 3. mgr. 7. gr.,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

1) Um tengslin milli landsskrifstofa bifreiðatrygginga (hér á eftir nefndar skrifstofurnar) í aðildarríkjunum og skrifstofanna í Króatíu, Kýpur, Tékklandi, Ungverjalandi, Íslandi, Noregi, Slóvakíu, Slóveníu og Sviss gildir marghliða samningur frá 30. maí 2002 (hér á eftir nefndur samningurinn).

2) Samningurinn fylgdi ákvörðun framkvæmdastjórnarinnar 2003/564/EB frá 28. júlí 2003 um beitingu tilskipunar ráðsins 72/166/EBE að því er varðar eftirlit með ábyrgðartryggingu vélknúinna ökutækja ([2]) þar sem hverju aðildarríki var gert skylt að láta vera að hafa eftirlit með ábyrgðartryggingu ökutækja sem að öllu jöfnu eru staðsett í öðru aðildarríki eða á yfirráðasvæðum Króatíu, Kýpur, Tékklands, Ungverjalands, Íslands, Noregs, Slóvakíu, Slóveníu og Sviss og heyra undir samninginn.

3) Hinn 1. nóvember 2003 skrifuðu skrifstofurnar í aðildarríkjunum og skrifstofurnar í Króatíu, Kýpur, Tékklandi, Eistlandi, Ungverjalandi, Lettlandi, Litháen, Möltu, Noregi, Póllandi, Slóvakíu, Slóveníu og Sviss undir 1. viðbót við samninginn, þannig að samningurinn næði einnig yfir skrifstofurnar í Eistlandi, Lettlandi, Litháen, Möltu og Póllandi. Í viðbótinni er kveðið á um hentugt fyrirkomulag til að fella niður tryggingaeftirlit með ökutækjum sem að öllu jöfnu eru staðsett á yfirráðasvæðum síðartöldu landanna.

4) Öll skilyrði eru því uppfyllt fyrir að aðildarríkin og Eistland, Lettland, Litháen, Malta og Pólland hætti eftirliti með ábyrgðartryggingu ökutækja sín í milli í samræmi við tilskipun 72/166/EBE.

SAMÞYKKT ÁKVÖRÐUN ÞESSA:

1. gr.

Frá og með 30. apríl 2004 skulu aðildarríkin láta vera að hafa eftirlit með ábyrgðartryggingu ökutækja, sem að öllu jöfnu eru staðsett á yfirráðasvæðum Eistlands, Lettlands, Litháen, Möltu og Póllands sem heyra undir 1. viðbót frá 1. nóvember 2003 við marghliða samninginn milli landsskrifstofa bifreiðatrygginga í aðildarríkjunum Evrópska efnahagssvæðisins og landsskrifstofa í öðrum samstarfsríkjum.

2. gr.

Aðildarríkin skulu þegar í stað tilkynna framkvæmdastjórninni um þær ráðstafanir sem gerðar hafa verið til framkvæmdar þessari ákvörðun.

3. gr.

Ákvörðun þessari er beint til aðildarríkjanna.

Gjört í Brussel 2. apríl 2004.

Fyrir hönd framkvæmdastjórnarinnar,

Frederik BOLKESTEIN

framkvæmdastjóri.

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtíð. ESB L 105, 14.4.2004, bls. 39. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 170/2004 frá 3. desember 2004 um breytingu á IX. viðauka (Fjármálaþjónusta) við EES-samninginn, sjá *EES-viðbæti við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 26, 26.5.2005, bls. 19.

([1]) Stjtíð. EB L 103, 2.5.1972, bls. 1. Tilskipuninni var síðast breytt með tilskipun 84/5/EBE (Stjtíð. EB L 8, 11.1.1984, bls. 17).

([2]) Stjtíð. ESB L 192, 31.7.2003, bls. 23.

REGLUGERÐ EVRÓPUÞINGSINS OG RÁÐSINS (EB) nr. 261/2004 2007/EES/54/21

frá 11. febrúar 2004

um sameiginlegar reglur um skaðabætur og aðstoð til handa farþegum sem er neitað um far og þegar flugi er aflýst eða mikil seinkun verður og um að fella úr gildi reglugerð (EBE) nr. 295/91 (*)

EVRÓPUÞINGIÐ OG RÁÐ EVRÓPUSAMBANDSINS HAFA,

með hliðsjón af stofnsáttmála Evrópubandalagsins, einkum 2. mgr. 80. gr.,

með hliðsjón af tillögu framkvæmdastjórnarinnar ([1]),

með hliðsjón af áliti efnahags- og félagsmálanefndar Evrópubandalaganna ([2]),

að höfðu samráði við svæðanefndina,

í samræmi við málsmeðferðina sem mælt er fyrir um í 251. gr. sáttmálans ([3]), á grundvelli sameiginlegs texta sem sáttanefndin samþykkti 1. desember 2003,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

1) Aðgerðir Bandalagsins á sviði flutninga í lofti skulu m.a. miða að því að tryggja öfluga vernd fyrir farþega. Enn fremur skal taka fullt tillit til krafna um neytendavernd almennt.

2) Þegar farþegum er neitað um far og flugi er aflýst eða mikil seinkun verður veldur það farþegum umtalsverðum erfiðleikum og óþægindum.

3) Enda þótt í reglugerð ráðsins (EBE) nr. 295/91 frá 4. febrúar 1991 um sameiginlegar reglur um skaðabætur til handa farþegum sem er vísað frá vegna umframskráningar í áætlunarflugi ([4]) hafi verið kveðið á um grundvallarvernd fyrir farþega er enn of mörgum farþegum neitað um far og einnig verða of margir farþegar fyrir óþægindum vegna þess að flugi er aflýst fyrirvaralaust eða seinkar mikið.

4) Bandalaginu ber því að herða gildandi reglur um vernd sem settar eru í þeirri reglugerð, bæði til að auka rétt farþega og tryggja að flugrekendur starfi við samræmd skilyrði á frjálsum markaði.

5) Þar sem mörkin á milli áætlunarflugs og óreglubundinnar flugþjónustu eru óskýrari en áður skal slík vernd ekki einungis gilda um farþega í áætlunarflugi heldur einnig flug í óreglubundinni flugþjónustu, þ.m.t. pakkaferðir.

6) Vernd farþega sem leggja upp frá flugvelli innan Bandalagsins skal víkkuð út og tekur þá einnig til farþega sem fara frá flugvelli í þriðja landi til flugvallar í aðildarríki, ef flugrekandinn er frá Bandalaginu.

7) Til að tryggja skilvirka beitingu þessarar reglugerðar skulu kvaðirnar, sem henni fylgja, hvíla á starfandi flugrekanda eða þeim sem hyggst hefja flugrekstur, hvort sem hann hyggst nota eigið loftfar, nýta sér tómaleigu eða þjónustuleigu eða annars konar fyrirkomulag.

8) Þessi reglugerð skal ekki takmarka rétt starfandi flugrekanda til þess að krefjast skaðabóta frá öðrum aðila, þ.m.t. þriðju aðilum, í samræmi við gildandi lög.

9) Fækka ber þeim farþegum sem er neitað um far með því að krefjast þess að flugrekendur auglýsi eftir farþegum sem vilja afsala sér fari gegn bótum í stað þess að neita farþegum um far og með því að greiða þeim farþegum, sem á endanum er neitað um far, fullar skaðabætur.

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtíð. ESB L 46, 17.2.2004, bls. 1. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 171/2004 frá 3. desember 2004 um breytingu á XIII. viðauka (Flutningastarfsemi) við EES-samninginn, sjá *EES-viðbæti við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 26, 26.5.2005, bls. 21.

([1]) Stjtíð. EB C 103 E, 30.4.2002, bls. 225 og Stjtíð. EB C 71 E, 25.3.2003, bls. 188.

([2]) Stjtíð. EB C 241, 7.10.2002, bls. 29.

([3]) Álit Evrópuþingsins frá 24. október 2002 (Stjtíð. EB C 300 E, 11.12.2003, bls. 443), sameiginleg afstaða ráðsins frá 18. mars 2003 (Stjtíð. EB C 125 E, 27.5.2003, bls. 63) og afstaða Evrópuþingsins frá 3. júlí 2003. Lagaleg ályktun Evrópuþingsins frá 18. desember 2003 og ákvörðun ráðsins frá 26. janúar 2004.

([4]) Stjtíð. EB L 36, 8.2.1991, bls. 5.

10) Farþegar, sem er neitað um far, skulu annaðhvort geta hætt við að fljúga og fengið farmiða endurgreidda eða haldið ferðinni áfram við fullnægjandi skilyrði og skulu þeir þá fá viðeigandi þjónustu á meðan þeir bíða eftir næsta flugi.

11) Sjálfboðaliðar skulu einnig geta hætt við að fljúga og fengið farmiðana endurgreidda eða haldið ferðinni áfram við fullnægjandi skilyrði þar eð þeir lenda í svipuðum erfiðleikum á ferðum sínum og farþegar sem neitað er um far.

12) Einnig skal draga úr erfiðleikum og óþægindum fyrir farþegana þegar flugi er aflýst. Þessu skal komið í kring með þeim hætti að flugrekendur tilkynni farþegum, fyrir áætlaðan brottfarartíma, að fluginu sé aflýst og bjóði þeim að breyta um flugleið svo að farþegar geti gert sínar ráðstafanir. Flugrekendum ber að greiða farþegum skaðabætur ef þeir gera þetta ekki, nema ef flugi er aflýst vegna óviðráðanlegra aðstæðna sem ekki hefði verið hægt að afstýra jafnvel þótt gerðar hefðu verið allar nauðsynlegar ráðstafanir.

13) Þegar flugi er aflýst skulu farþegar annaðhvort geta fengið farmiða sína endurgreidda eða breytt flugleiðinni svo viðunandi sé og skulu þeir fá viðeigandi þjónustu á meðan þeir bíða eftir næsta flugi.

14) Eins og um getur í Montreal-samningnum falla skyldur flugrekanda í sumum tilvikum niður að hluta eða að fullu ef óviðráðanlegar aðstæður, sem ekki hefði verið hægt að afstýra, skapast, jafnvel þótt gerðar hefðu verið nauðsynlegar ráðstafanir. Óviðráðanlegar aðstæður geta t.a.m. skapast af völdum ótryggs stjórnmálaástands, veðurskilyrða sem samrýmast ekki kröfum sem eru gerðar til viðkomandi flugs, öryggisáhættu, ófullnægjandi flugöryggis og verkfalla sem hafa áhrif á starfsemi flugrekandans.

15) Aðstæður skulu teljast óviðráðanlegar ef áhrif af ákvörðun í flugumferðarstjórn, tengd tilteknu loftfari, sem tekin er á tilteknum degi, veldur mikilli seinkun, seinkun yfir nótt eða því að einni eða fleiri ferðum þess loftfars er aflýst, jafnvel þótt viðkomandi flugrekandi hafi gert allar nauðsynlegar ráðstafanir til að afstýra seinkun eða aflýsingu flugs.

16) Þessi reglugerð gildir ekki ef pakkaferð er felld niður af öðrum ástæðum en þeim að flugi er aflýst.

17) Ef flugi seinkar um tiltekinn tíma skulu farþegar fá viðeigandi þjónustu og skulu þeir geta hætt við flugið og fengið farmiðana endurgreidda eða haldið ferðinni áfram við fullnægjandi skilyrði.

18) Heimilt er að takmarka eða fella niður þjónustu við farþega sem bíða eftir öðru flugi eða hafa lent í seinkun ef þjónustan sjálf gæti valdið enn frekari seinkun.

19) Starfandi flugrekendur skulu uppfylla sérþarfir hreyfihamlaðra og fylgdarmanna þeirra.

20) Farþegum skal kynntur réttur sinn ef þeim er neitað um far, ef flugi þeirra er aflýst eða ef seinkun er mikil svo að þeir geti nýtt sér rétt sinn á markvissan hátt.

21) Aðildarríkin skulu mæla fyrir um reglur um viðurlög við brotum á ákvæðum þessarar reglugerðar og tryggja að þeim sé beitt. Þessi viðurlög skulu vera árangursrík, í réttu hlutfalli við brotin og letjandi.

22) Aðildarríkin skulu tryggja og hafa eftirlit með því að flugrekendur uppfylli almennt ákvæði þessarar reglugerðar og tilnefni viðeigandi aðila til að framfylgja þeim. Eftirlitið skal ekki hafa áhrif á rétt farþega og flugrekenda til að leita réttar síns hjá dómstólum samkvæmt landslögum.

23) Framkvæmdastjórninni ber að greina beitingu þessara reglugerðar og meta sérstaklega möguleika á því að víkka gildissvið hennar þannig að hún nái til allra farþega sem gert hafa samning við ferðasala eða flugrekanda í Bandalaginu þegar þeir leggja upp frá flugvelli í þriðja landi til flugvallar í aðildarríki.

24) Tilhögun aukins samstarfs um notkun flugvallarins á Gíbraltar var samþykkt í Lundúnum 2. desember 1987 af Konungsríkinu Spáni og Breska konungsríkinu í sameiginlegri yfirlýsingu utanríkisráðherra beggja landanna. Þessi tilhögun er ekki enn komin til framkvæmda.

25) Því ber að fella reglugerð (EBE) nr. 295/91 úr gildi.

SAMÞYKKT REGLUGERÐ ÞESSA:

1. gr.

Viðfangsefni

1. Í þessari reglugerð eru fastsett lágmarksréttindi farþega, samkvæmt skilyrðum sem hér er getið:

a) þeim er neitað um far,

b) flugi er aflýst,

c) seinkun er í flugi.

2. Beiting þessarar reglugerðar gagnvart flugvellinum á Gíbraltar telst hvorki hafa áhrif á lagalega stöðu Konungsríkisins Spánar né Breska konungsríkisins að því er varðar ágreining um yfirráðarétt yfir landsvæðinu þar sem flugvöllurinn er.

3. Beitingu þessarar reglugerðar gagnvart flugvellinum á Gíbraltar er frestað þar til tilhögunin, sem kemur fram í sameiginlegri yfirlýsingu utanríkisráðherra Konungsríkisins Spánar og Breska konungsríkisins frá 2. desember 1987, er komin til framkvæmda.

Ríkisstjórnir Spánar og Breska konungsríkisins munu tilkynna ráðinu um dagsetningu þeirrar framkvæmdar.

2. gr.

Skilgreiningar

Í þessari reglugerð er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

a) „flugrekandi“: fyrirtæki sem stundar flutninga í lofti og hefur gilt flugrekstrarleyfi,

b) „starfandi flugrekandi“: flugrekandi sem starfar í flugrekstri, eða hyggst gera það, samkvæmt samningi við farþega eða fyrir hönd annars einstaklings eða lögpersónu sem hefur gert samning við þennan farþega,

c) „flugrekandi í Bandalaginu“: flugrekandi sem hefur gilt flugrekstrarleyfi sem er gefið út í einu aðildarríkjanna í samræmi við ákvæði reglugerðar (EBE) nr. 2407/92 frá 23. júlí 1992 um veitingu flugrekstrarleyfa til handa flugfélögum ([1]),

d) „ferðasali“: skipuleggjandi í skilningi 2. liðar 2. gr. tilskipunar ráðsins 90/314/EBE frá 13. júní 1990 um ferðapakka, orlofspakka og skoðunarferðapakka ([2]), þó ekki flugrekandi,

e) „pakki“: sú þjónusta sem er skilgreind í 1. lið 2. gr. tilskipunar 90/314/EBE,

f) „farmiði“: gilt skjal eða ígildi þess í pappírslausu formi, t.d. rafrænt, sem felur í sér rétt til ferðar, gefið út af flugrekanda eða viðurkenndum umboðsmanni hans,

g) „farskráning“: að farþegi hafi farmiða eða annað sönnunargagn undir höndum sem sýnir að flugrekandinn eða ferðasalinn hefur samþykkt farskráninguna og skráð hana,

h) „lokaákvörðunarstaður“: ákvörðunarstaðurinn sem er skráður á farmiðann þegar honum er framvísað við innritunarborðið eða, þegar um er að ræða bein tengiflug, síðasti ákvörðunarstaður ferðarinnar. Ekki skal taka með í reikninginn önnur tengiflug sem mætti að öðrum kosti nota, ef upphaflega áætlaður komutími stenst,

i) „hreyfihamlaður einstaklingur“: einstaklingur með skerta hreyfigetu, að því er varðar notkun flutningatækja, af völdum líkamlegrar fötlunar (skertrar skynjunar eða hreyfigetu, varanlegrar eða tímabundinnar), greindarskerðingar, aldurs eða annars konar fötlunar og kalla aðstæður hans á að hann fái athygli og þjónustu sem er sérstaklega sniðin að þörfum hans svo að hann fái sömu þjónustu og stendur öllum öðrum farþegum til boða,

j) „farþega neitað um far“: farþega er meinað að ganga um borð þótt hann hafi gefið sig fram til þess samkvæmt skilyrðunum sem mælt er fyrir um í 2. mgr. 3. gr., nema réttmætar ástæður séu til þess, t.d. af heilbrigðis- eða öryggisástæðum eða ef ferðaskilríki eru ófullnægjandi,

k) „sjálfboðaliði“: einstaklingur sem hefur gefið sig fram til að ganga um borð samkvæmt skilyrðunum sem mælt er fyrir um í 2. mgr. 3. gr. en tekur boði flugrekanda um að afsala sér farskráningu gegn bótum,

l) „aflýsing“: áður áætlað flug, sem ekki var starfrækt og þar sem a.m.k. eitt sæti er bókað.

3. gr.

Gildissvið

1. Þessi reglugerð gildir um:

a) farþega sem leggja upp frá flugvelli á yfirráðasvæði aðildarríkis sem sáttmálinn gildir um,

b) farþega sem leggja upp frá flugvelli í þriðja landi til flugvallar á yfirráðasvæði í aðildarríki sem sáttmálinn gildir um, ef flugrekandinn, sem annast viðkomandi flug, er flugrekandi í Bandalaginu, nema þeir hafi fengið bætur eða skaðabætur og notið aðstoðar í þessu þriðja landi.

2. Ákvæði 1. mgr. gilda með því skilyrði að farþegi:

a) hafi staðfesta farskráningu með því flugi sem um ræðir, nema þegar flugi er aflýst skv. 5. gr., og hafi komið til innritunar,

— eins og flugrekandi, ferðasali eða viðurkenndur umboðsmaður mælir fyrir um og á tilteknum tíma sem er tilgreindur fyrir fram skriflega (þ.m.t. með rafrænum hætti),

eða, ef enginn tími er tilgreindur,

— eigi síðar en 45 mínútum fyrir auglýstan brottfarartíma eða

b) flugrekandi eða ferðasali hafi fært farþegann úr flugi þar sem hann átti staðfesta bókun yfir í annað flug, hver sem ástæðan var.

3. Þessi reglugerð gildir ekki um farþega sem ferðast endurgjaldslaust eða á afsláttarverði sem stendur almenningi ekki til boða, hvorki beint né óbeint. Hún gildir þó um farþega með farmiða sem gefnir eru út í fríðindaklúbbi eða öðru viðskiptakerfi á vegum flugrekanda eða ferðasala.

([1]) Stjtíð. EB L 240, 24.8.1992, bls. 1.
([2]) Stjtíð. EB L 158, 23.6.1990, bls. 59.

4. Þessi reglugerð gildir einungis um farþega sem eru fluttir með hreyfilknúnu, vængjuðu loftfari.

5. Þessi reglugerð gildir um alla starfandi flugrekendur sem flytja farþega sem falla undir 1. og 2. mgr. Þegar flugrekandi, sem hefur ekki gert samning við farþega, uppfyllir skuldbindingarnar samkvæmt þessari reglugerð skal litið svo á að hann geri það fyrir hönd þess einstaklings sem hefur gert samning við viðkomandi farþega.

6. Þessi reglugerð skal ekki hafa áhrif á réttindi farþega samkvæmt tilskipun 90/314/EBE. Þessi reglugerð gildir ekki þegar pakkaferð er felld niður af öðrum ástæðum en þeim að flugi er aflýst.

4. gr.

Farþega neitað um far

1. Þegar starfandi flugrekandi sér fram á að þurfa að neita farþega um far sem hann á rétt á skal flugrekandinn fyrst auglýsa eftir sjálfboðaliðum sem vilja afsala sér farskráningu gegn bótum samkvæmt skilyrðum sem viðkomandi farþegi og flugrekandinn koma sér saman um. Sjálfboðaliðar skulu fá aðstoð, í samræmi við 8. gr., og skal sú aðstoð koma til viðbótar bótunum sem nefndar eru í þessari málsgrein.

2. Ef sjálfboðaliðar eru ekki nógu margir til að þeir farþegar sem eru með farskráningu fái far er starfandi flugrekanda heimilt að neita farþega um far.

3. Ef farþega er neitað um far skal flugrekandinn greiða honum skaðabætur þegar í stað í samræmi við 7. gr. og aðstoða hann í samræmi við 8. og 9. gr.

5. gr.

Flugi aflýst

1. Ef flugi er aflýst:

a) skal viðkomandi farþegum boðin aðstoð af hálfu flugrekandans í samræmi við 8. gr. og

b) skal viðkomandi farþegum boðin aðstoð, af hálfu flugrekanda, í samræmi við a-lið 1. mgr. 9. gr. og 2. mgr. 9. gr., og einnig, ef flugleið er breytt og með réttu má búast við að áætlaður brottfarartími nýja flugsins sé a.m.k. einum degi eftir áætlaða brottför flugsins sem var aflýst, aðstoð sem er tilgreind í b- og c-lið 1. mgr. 9. gr. og

c) skulu viðkomandi farþegar eiga rétt á skaðabótum frá flugrekandanum í samræmi við 7. gr., nema:

i) þeim sé tilkynnt um að viðkomandi flugi sé aflýst a.m.k. tveimur vikum fyrir áætlaða brottför eða

ii) þeim sé tilkynnt tveimur vikum til sjö dögum fyrir áætlaða brottför að fluginu sé aflýst og boðið að breyta flugleið sinni sem gerir þeim kleift að leggja af stað innan tveggja klukkutíma fyrir áætlaðan brottfarartíma og komast á lokaákvörðunarstað innan fjögurra klukkustunda eftir áætlaðan komutíma eða

iii) þeim sé tilkynnt innan sjö daga fyrir áætlaða brottför að fluginu sé aflýst og boðið að breyta flugleið sinni, sem gerir þeim kleift að leggja af stað innan klukkustundar fyrir áætlaðan brottfarartíma og komast á lokaákvörðunarstað innan tveggja klukkustunda eftir áætlaðan komutíma.

2. Þegar farþegum er tilkynnt um að flugi sé aflýst skulu þeir upplýstir um aðra flutningsmöguleika.

3. Flugrekanda ber ekki skylda til að greiða skaðabætur í samræmi við 7. gr. ef hann getur fært sönnur á að flugi hafi verið aflýst af völdum óviðráðanlegra aðstæðna sem ekki hefði verið hægt að afstýra jafnvel þótt gerðar hefðu verið allar nauðsynlegar ráðstafanir.

4. Sönnunarbyrðin um hvort og hvenær farþegum hafi verið tilkynnt um að flugi sé aflýst hvílir á flugrekandanum.

6. gr.

Seinkun

1. Þegar flugrekandi hefur ástæðu til að ætla að flugi seinki fram yfir áætlaðan brottfarartíma:

a) um tvær klukkustundir eða meira í 1 500 kílómetra flug eða styttra eða

b) um þrjár klukkustundir eða meira í flugi innan Bandalagsins sem er lengra en 1 500 kílómetrar og í öllu öðru flugi á bilinu 1 500 og 3 500 kílómetrar eða

c) um fjórar klukkustundir eða meira í flugi sem fellur ekki undir a- eða b-lið,

skal flugrekandinn bjóða farþegum:

i) aðstoð sem tilgreind er í a-lið 1. mgr. 9. gr. og 2. mgr. 9. gr. og

ii) þegar ástæða er til að ætla að brottförin verði a.m.k. degi síðar en áður var tilkynnt, aðstoðina sem tilgreind er í b- og c-lið 1. mgr. 9. gr. og

iii) þegar seinkunin er a.m.k. fimm klukkustundir, aðstoðina sem tilgreind er í a-lið 1. mgr. 8. gr.

2. Hvað sem öðru líður skal veita aðstoðina innan þeirra tímamarka sem eru sett hér að framan og miðast við lengd viðkomandi flugs.

7. gr.

Réttur til skaðabóta

1. Þegar vísað er til þessarar greinar skulu farþegar fá greiddar skaðabætur sem nema:

a) 250 evrum fyrir öll flug sem eru 1 500 kílómetrar eða styttri,

b) 400 evrum fyrir öll flug innan Bandalagsins sem eru lengri en 1 500 kílómetrar og fyrir öll önnur flug á bilinu milli 1 500 og 3 500 kílómetrar,

c) 600 evrum fyrir öll flug sem falla ekki undir a- eða b-lið.

Þegar fjarlægðin er ákvörðuð er miðað við síðasta ákvörðunarstaðinn þar sem farþeganum er neitað um far eða fluginu var aflýst sem seinkar komu hans miðað við áður áætlaðan komutíma.

2. Þegar farþega er boðið að breyta flugleið sinni til að komast til lokaákvörðunarstaðar með öðru flugi, skv. 8. gr., og munur á komutíma þar og áætlaðs komutíma þess flugs sem var bókað upphaflega

a) nemur innan við tveimur klukkustundum í 1 500 kílómetra flugi eða styttra eða

b) nemur innan við þremur klukkustundum í öllum flugum innan Bandalagsins sem eru lengri en 1 500 kílómetrar og að því er varðar önnur flug á bilinu 1 500 og 3 500 kílómetrar eða

c) nemur innan við fjórum klukkustundum í öllum flugum sem falla ekki undir a- eða b-lið,

er flugrekandanum heimilt að lækka skaðabæturnar, sem kveðið er á um í 1. mgr., um 50%.

3. Skaðabæturnar, sem um getur í 1. mgr., skulu greiddar í reiðufé, með rafrænni yfirfærslu, í gíró eða með bankaávísun eða, ef farþeginn gefur til þess skriflegt samþykki, í ferðaávísun og/eða með annarri þjónustu.

4. Fjarlægðirnar, sem eru tilgreindar í 1. og 2. mgr., skulu mældar með stórbaugsaðferðinni.

8. gr.

Réttur til að fá endurgreitt eða að breyta flugleið

1. Þegar vísað er til þessarar greinar skulu farþegar eiga eftirfarandi kosta völ:

a) — að fá innan sjö daga endurgreitt að fullu, eftir þeim leiðum sem kveðið er á um í 3. mgr. 7. gr., upprunalegt verð farmiðans fyrir þann hluta ferðarinnar sem ekki var farinn og fyrir einn eða fleiri hluta ferðarinnar sem farnir hafa verið ef flugið þjónar engum tilgangi lengur með hliðsjón af upprunalegri ferðaáætlun farþegans og, ef við á,

— flug til baka til fyrsta brottfararstaðar eins fljótt og auðið er,

b) að breyta flugleið, með sambærilegum flutningsskilyrðum, til lokaákvörðunarstaðar eins fljótt og auðið er eða

c) að breyta flugleið, með sambærilegum flutningsskilyrðum, og komast til lokaákvörðunarstaðar síðar meir, við fyrstu hentugleika fyrir farþegann, með fyrirvara um sætaframboð.

2. Ákvæði a-liðar 1. mgr. gildir einnig um farþega þar sem flugið er hluti af pakkaferð, nema að því er varðar rétt til endurgreiðslu ef slíkur réttur skapast samkvæmt tilskipun 90/314/EBE.

3. Ef margir flugvellir þjóna einum og sama bæ, borg eða héraði og flugrekandi býður farþega flugfar til annars flugvallar en þess sem farþeginn var skráður til skal flugfélagið greiða ferðakostnaðinn milli flugvallanna tveggja eða til annars nálægs ákvörðunarstaðar, fallist farþeginn á það.

9. gr.

Réttur til þjónustu

1. Þegar vísað er til þessarar greinar skal farþegum boðið eftirfarandi endurgjaldslaust:

a) máltíðir og hressing í samræmi við lengd tafarinnar,

b) hótelgisting,

— ef farþegi neyðist til að bíða eina eða fleiri nætur eftir fari.

eða

— ef farþegi neyðist til að bíða lengur en hann gerði ráð fyrir,

c) flutning á milli flugvallar og gistiaðstöðu (hótel eða annað).

2. Þar að auki skal farþegum boðið að hringja tvö símtöl eða senda skilaboð um fjarrita eða bréfsíma eða með tölvupósti þeim að kostnaðarlausu.

3. Við beitingu þessarar greinar skal flugrekandinn huga sérstaklega að þörfum hreyfihamlaðra og fylgdarmanna þeirra og einnig að þörfum fylgdarlausra barna.

10. gr.

Uppfærsla og niðurfærsla á farrými

1. Ef flugrekandi setur farþega á hærra farrými en keyptur farmiði veitir rétt til er honum óheimilt að krefjast viðbótargreiðslu.

2. Ef flugrekandi setur farþega á lægra farrými en keyptur farmiði veitir rétt til skal hann innan sjö daga, samkvæmt aðferðum sem kveðið er á um í 3. mgr. 7. gr., endurgreiða

a) 30% af verði farmiðans að því er varðar öll flug sem eru 1 500 kílómetrar eða styttri eða

b) 50% af verði farmiðans fyrir öll flug innan Bandalagsins sem eru lengri en 1 500 kílómetrar, nema flug á milli evrópsks yfirráðasvæðis aðildarríkjanna og frönsku umdæmanna handan hafsins, sem og öll önnur flug á bilinu 1 500 og 3 500 kílómetrar eða

c) 75% af verði flugmiða í öllum flugferðum sem falla ekki undir a- og b-lið, þ.m.t. flug á milli evrópsks yfirráðasvæðis aðildarríkjanna og frönsku umdæmanna handan hafsins.

11. gr.

Hreyfihamlaðir eða einstaklingar með sérþarfir

1. Flugrekandi skal veita hreyfihömluðum og fylgdarmönnum þeirra eða viðurkenndum leiðsöguhundum, sem fylgja þeim, forgang svo og fylgdarlausum börnum.

2. Þegar hreyfihömluðum og fylgdarmönnum þeirra svo og fylgdarlausum börnum er neitað um far, þegar flugi er aflýst eða seinkun verður eiga þau rétt á þjónustu í samræmi við 9. gr. eins fljótt og auðið er.

12. gr.

Frekari skaðabætur

1. Þessi reglugerð gildir með fyrirvara um rétt farþega til frekari skaðabóta. Heimilt er að draga skaðabætur, sem eru greiddar samkvæmt þessari reglugerð, frá slíkum skaðabótum.

2. Ákvæði 1. mgr. gildir ekki um farþega sem hafa sjálfviljugir afsalað sér farskráningu skv. 1. mgr. 4. gr., sbr. þó viðeigandi meginreglur og reglur í landslögum.

13. gr.

Kröfuréttur

Þegar starfandi flugrekandi greiðir skaðabætur eða uppfyllir aðrar skuldbindingar samkvæmt þessari reglugerð skal ekkert ákvæði þessarar reglugerðar túlkað þannig að það takmarki rétt hans til að krefjast skaðabóta frá hvaða einstaklingi sem er, þ.m.t. þriðju aðilum, í samræmi við gildandi lög. Einkum og sér í lagi takmarkar þessi reglugerð ekki á neinn hátt rétt flugrekandans til að krefjast endurgreiðslu frá ferðasala eða öðrum sem flugrekandinn hefur gert samning við. Að sama skapi er óheimilt að túlka einhvert ákvæði þessarar reglugerðar þannig að það takmarki rétt ferðasala eða þriðja aðila, þó ekki farþega, sem flugrekandi hefur gert samning við til að krefjast endurgreiðslu eða skaðabóta frá flugrekanda í samræmi við gildandi lög.

14. gr.

Kvöð um að upplýsa farþega um rétt sinn

1. Starfandi flugrekandi skal tryggja að við innritunarborðið sé sett upp auðlæsileg tilkynning sem blasir við neytendum með eftirfarandi texta: „Ef þér er neitað um far, flugi þínu aflýst eða því seinkað um a.m.k. tvær klukkustundir skaltu, við innritunarborðið eða brottfararhliðið, biðja um skriflegar upplýsingar um rétt þinn, einkum að því er varðar skaðabætur og aðstoð.“

2. Flugrekandi sem neitar farþega um far eða aflýsir flugi hans skal afhenda hverjum farþega, sem verður fyrir þessum óþægindum, skriflegar reglur um skaðabætur og aðstoð í samræmi við þessa reglugerð. Hann skal einnig afhenda hverjum farþega, sem lendir í a.m.k. tveggja klukkustunda seinkun, sams konar tilkynningu. Einnig skal afhenda farþegum nákvæmar, skriflegar upplýsingar um hvernig hafa megi samband við tilnefndan, innlendan aðila sem um getur í 16. gr.

3. Ákvæðum þessarar greinar er beitt á annan og viðeigandi hátt að því er varðar blinda og sjónskerta.

15. gr.

Engar takmarkanir eða undanþágur frá skyldum

1. Ekki er unnt að takmarka eða fella niður skyldur flugrekanda við farþega samkvæmt þessari reglugerð, t.d. með undanþágu eða takmarkandi ákvæði í flutningssamningi.

2. Ef slíkri undanþágu eða takmarkandi ákvæði er engu að síður beitt gagnvart farþega eða ef farþega hefur ekki verið tilkynnt á réttan hátt um rétt sinn og hefur, af þeirri ástæðu, þegið lægri skaðabætur en þær sem kveðið er á um í þessari reglugerð getur farþeginn höfðað mál fyrir þar til bærum dómstólum eða stofnunum til að sækja viðbótarskaðabætur.

16. gr.

Brot

1. Hvert aðildarríki skal tilnefna aðila sem ber ábyrgð á framkvæmd þessarar reglugerðar að því er varðar flug frá flugvöllum á yfirráðasvæði hans og flug frá þriðja landi til þeirra. Sá aðili skal gera nauðsynlegar ráðstafanir til að tryggja að réttur farþeganna sé virtur, eftir því sem við á. Aðildarríkin skulu tilkynna framkvæmdastjórninni hvaða aðili hefur verið tilnefndur samkvæmt þessari málsgrein.

2. Með fyrirvara um ákvæði 12. gr. er hverjum farþega heimilt að bera fram kvörtun við alla þá sem eru tilgreindir skv. 1. mgr. eða við annan bæran aðila, sem aðildarríki hefur tilnefnt, vegna meints brots á þessari reglugerð á flugvelli á yfirráðasvæði aðildarríkis eða varðandi flug frá þriðja landi til flugvallar á því yfirráðasvæði.

3. Viðurlög við brotum á ákvæðum þessarar reglugerðar skulu vera skilvirk, í réttu hlutfalli við brotið og letjandi.

17. gr.

Skýrsla

Eigi síðar en 1. janúar 2007 skal framkvæmdastjórnin leggja fyrir Evrópuþingið og ráðið skýrslu um beitingu þessarar reglugerðar og árangur af henni, sem varðar einkum:

— tilvik þegar farþegum er neitað um far og flugi er aflýst,

— útvíkkun á gildissviði þessarar reglugerðar þannig að hún taki til farþega sem hafa gert samning við flugrekanda í Bandalaginu eða hafa farskráningu í flug sem er hluti af pakkaferð, sem tilskipun 90/314/EBE gildir um, og til þeirra sem leggja upp frá flugvelli í þriðja landi til flugvallar í aðildarríki með flugi sem ekki er starfrækt af flugrekanda í Bandalaginu,

— mögulega endurskoðun á fjárhæð skaðabóta sem um getur í 1. mgr. 7. gr.

Skýrslunni skulu fylgja tillögur um lagabreytingar, ef nauðsyn krefur.

18. gr.

Niðurfelling

Reglugerð (EBE) nr. 295/91 falli úr gildi.

19. gr.

Gildistaka

Reglugerð þessi öðlast gildi 17. febrúar 2005.

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

Gjört í Strassborg 11. febrúar 2004.

Fyrir hönd Evrópuþingsins,	*Fyrir hönd ráðsins,*
P. COX	M. McDOWELL
forseti.	*forseti.*

ÁKVÖRÐUN FRAMKVÆMDASTJÓRNARINNAR **2007/EES/54/22**

frá 20. febrúar 2004

um tilhögun við framlagningu upplýsinga um skipulags- eða framkvæmdaáætlanir sem krafist er samkvæmt tilskipun ráðsins 96/62/EB með tilliti til viðmiðunarmarka fyrir tiltekin mengunarefni í andrúmslofti (*)

(*tilkynnt með númeri C(2004) 491*)

(2004/224/EB)

FRAMKVÆMDASTJÓRN EVRÓPUBANDALAGANNA HEFUR,

með hliðsjón af stofnsáttmála Evrópubandalagsins,

með hliðsjón af tilskipun ráðsins 96/62/EB frá 27. september 1996 um mat og stjórn á gæðum andrúmslofts ([1]), einkum 1. mgr. 12. gr.,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

1) Samkvæmt 3. mgr. 8. gr. tilskipunar 96/62/EB skal gera skipulags- eða framkvæmdaáætlanir í aðildarríkjunum til að ná viðmiðunarmörkunum sem sett voru með tilskipun ráðsins 1999/30/EB frá 22. apríl 1999 um viðmiðunargildi fyrir brennisteinsdíoxíð, köfnunarefnisdíoxíð og köfnunarefnisoxíð og efnisagnir og blý í andrúmsloftinu ([2]) og tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins 2000/69/EB frá 16. nóvember 2000 um viðmiðunarmörk fyrir bensen og kolsýring í andrúmslofti ([3]) fyrir þau svæði og þéttbýlisstaði þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk og viðbætt vikmörk. Í þessum skipulags- og framkvæmdaáætlunum skulu a.m.k. vera upplýsingarnar í IV. viðauka við tilskipun 96/62/EB. Framkvæmdastjórnin skal hafa reglulegt eftirlit með framkvæmd þessara skipulags- og framkvæmdaáætlana.

2) Í 11. gr. tilskipunar 96/62/EB er þess krafist að aðildarríkin leggi árlega skipulags- og framkvæmdaáætlanir sínar fyrir framkvæmdastjórnina.

3) Skipulags- og framkvæmdaáætlanirnar skulu gerðar í samræmi við sérstök stjórnsýslufyrirmæli í hverju aðildarríki en upplýsingarnar, sem lagðar eru fyrir framkvæmdastjórnina, skulu vera samræmdar og teknar saman í samræmi við nákvæma tilhögun sem mælt er fyrir um í þessari ákvörðun.

4) Ráðstafanirnar, sem kveðið er á um í þessari ákvörðun, eru í samræmi við álit nefndarinnar sem komið var á fót skv. 12. gr. tilskipunar 96/62/EB.

SAMÞYKKT ÁKVÖRÐUN ÞESSA:

1. gr.

Þegar aðildarríkin leggja fram upplýsingarnar um skipulags- eða framkvæmdaáætlanirnar, sem um getur í 3. mgr. 8. gr. tilskipunar 96/62/EB, eins og krafist er skv. iii-lið a-liðar 1. mgr. 11. gr., með tilliti til viðmiðunarmarkanna sem sett voru með tilskipunum 1999/30/EB og 2000/69/EB, skulu þau setja upplýsingarnar fram í samræmi við uppsetninguna í viðaukanum við þessa ákvörðun.

Skipulags- og framkvæmdaáætlanirnar skulu í heild sinni vera aðgengilegar framkvæmdastjórninni fari hún fram á það.

2. gr.

Ákvörðun þessari er beint til aðildarríkjanna.

Gjört í Brussel 20. febrúar 2004.

Fyrir hönd framkvæmdastjórnarinnar,

Margot WALLSTRÖM

varaforseti.

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtíð. ESB L 68, 6.3.2004, bls. 27. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 172/2004 frá 3. desember 2004 um breytingu á XX. viðauka (Umhverfismál) við EES-samninginn, sjá *EES-viðbæti við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 26, 26.5.2005, bls. 23.

([1]) Stjtíð. EB L 296, 21.11.1996, bls. 55. Tilskipuninni var breytt með reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1882/2003(Stjtíð. EB L 284, 31.10.2003, bls. 1).

([2]) Stjtíð. EB L 163, 29.6.1999, bls. 41. Tilskipuninni var breytt með ákvörðun framkvæmdastjórnarinnar 2001/744/EB(Stjtíð. EB L 278, 23.10.2001, bls. 35).

([3]) Stjtíð. EB L 313, 13.12.2000, bls. 12.

VIÐAUKI

INNGANGUR

Skýrslan til framkvæmdastjórnarinnar skal vera á þeim sjö eyðublöðum sem tilgreind eru hér á eftir. Fylla þarf út öll eyðublöðin fyrir hverja skipulags- eða framkvæmdaáætlun. Á eyðublaði 1 eru almennar upplýsingar um viðkomandi skipulags- eða framkvæmdaáætlun. Í hverjum dálki eyðublaða 2–6 er lýsing á tilviki þar sem farið er yfir mörkin og skipulags- eða framkvæmdaáætlunin tekur til. Í tilvikum, þar sem farið er yfir mörkin, er tilgreint svæðið, svo og þau viðmiðunarmörk að viðbættum vikmörkum (LV+MOT) þar sem farið er yfir mörkin. Svæði, þar sem farið er yfir mörkin, er staður eða safn staða þar sem farið hefur verið yfir mörkin LV+MOT á viðmiðunarárinu. Viðmiðunarárið er árið þegar farið er yfir mörkin sem, í samræmi við 8. gr. tilskipunar 96/62/EB, varð til þess að skylt var að gera eða framkvæma skipulags- eða framkvæmdaáætlun. Í hverri línu á eyðublöðum 2–6 er lýsandi þáttur varðandi tilvikið þegar farið er yfir mörkin.

Svæði, þar sem farið er yfir mörkin, getur náð yfir nokkra staði þar sem farið hefur verið yfir LV+MOT á viðmiðunarárinu, að því tilskildu að tilteknir, lýsandi þættir þessara staða séu sambærilegir eða eins. Þessir lýsandi þættir eru tilgreindir á eyðublöðum 2–6 með sameiningarkóða sem er tilgreindur í töflu 1. Fyrir þá lýsandi þætti sem mega vera mismunandi fyrir staðina eru aðrir kóðar gefnir upp í töflu 1; þessir kóðar tilgreina hvernig á að sameina mismunandi þætti.

Á eyðublaði 7 má finna stutta lýsingu á hinum ýmsu ráðstöfunum.

TAFLA 1

Forskrift um hvernig unnt er að sameina staði, þar sem farið hefur verið yfir mörkin LV+MOT í eitt tilvik þar sem farið er yfir mörkin: sameiningarkóðar, sem eru gefnir fyrir hverja færslu á eftirfarandi eyðublöðum

Sameiningarkóði	Merking sameiningarkóða
Á.E.V.	Á ekki við
S	Þessi færsla skal vera stök lýsing (ekki skrá, seiling eða samtala) sem á við um alla staði sem hafa verið sameinaðir
L	Ef þeir eru sameinaðir skal færslan vera skrá ([1]) yfir allar færslur um staðina
LS	Ef þeir eru sameinaðir skal færslan vera skrá ([1]) yfir allar færslur um staðina eða stök lýsing
R	Ef þeir eru sameinaðir skal færslan vera seiling færslnanna fyrir mismunandi staði: lágmarksgildi — hámarksgildi
T	Ef þeir eru sameinaðir skal færslan vera samtala allra færslna um staðina

([1]) Staðirnir skulu vera í sömu röð í öllum skrám. Færslur fyrir aðgreinda staði skulu aðskildar með tvöföldu skástriki „//“.

EYÐUBLAÐ 1

Almennar upplýsingar um skipulags- eða framkvæmdaáætlunina

a. Viðmiðunarár	Á.E.V.
b. Aðildarríki	Á.E.V.
c. Vísun í skipulags- eða framkvæmdaáætlunina	Á.E.V.
d. Skrá yfir kenninúmerin fyrir tilvikin þar sem farið er yfir mörkin og lýst er á eyðublöðum 2–6	Á.E.V.
e. Heiti yfirvaldsins sem ber ábyrgð á að semja drög að skipulags- eða framkvæmdaáætlun sem tekur til tilviksins þar sem farið er yfir mörkin	Á.E.V.
f. Póstfang yfirvalds sem ber ábyrgð	Á.E.V.
g. Nafn tengiliðar	Á.E.V.
h. Póstfang tengiliðar	Á.E.V.

i. Símanúmer tengiliðar	Á.E.V.
j. Bréfasímanúmer tengiliðar	Á.E.V.
k. Tölvupóstfang tengiliðar	Á.E.V.
l. Athugasemdir til skýringar ef þörf krefur	Á.E.V.

Athugasemdir við eyðublað 1:

1. b: Aðildarríkin skulu tilgreind með eftirfarandi kóðum: Austurríki: BE; Danmörk: DK; Finnland: FI; Frakkland: FR; Þýskaland: DE; Grikkland: EL; Írland: IE; Ítalía: IT; Lúxemborg: LU; Holland: NL; Portúgal: PT; Spánn: ES; Svíþjóð: SE; Breska konungsríkið: UK.
2. c: Tilvísun í skipulags- eða framkvæmdaáætlunina skal vera full og ítarleg tilvísun í það skjal eða þau skjöl þar sem skipulags- eða framkvæmdaáætluninni er lýst til fulls. Auk þess má gefa upp veffang.
3. g: Tengiliðurinn er sá sem framkvæmdastjórnin skal hafa samband við ef hún óskar eftir frekari upplýsingum um einhvern hluta þessa skýrslueyðublaðs.

EYÐUBLAÐ 2

Lýsing á því þegar farið er yfir viðmiðunarmarkið

a. Kenninúmer tilviks þar sem farið er yfir mörkin	Á.E.V.
b. Mengunarefni	S
c. Svæðiskóði	L
d. Heiti borgar (borga) eða sveitarfélags (sveitarfélaga)	L
e. Fyllist einungis út ef farið er yfir viðmiðunarmörkin LV+MOT: fyrir mengunarefnin SO_2, NO_2 or PM_{10} [klst./d/á]	S
f. Styrkur á viðmiðunarári:	
— styrkur í µg/m^3 ef við á eða	R
— hæsti meðalstyrkur CO í átta klukkustundir í mg/m^3 ef við á eða	R
— heildarfjöldi tilvika þar sem farið er yfir mörkin sem gefin eru upp í tengslum við LV+MOT, ef við á	R
g. Fyllist einungis út ef LV er gefið upp sem fjöldi tilvika þegar farið er yfir tölulegan styrk: heildarfjöldi tilvika þegar farið er yfir mörkin á viðmiðunarárinu, gefinn upp með hliðsjón af LV	R
h. Styrkur á viðmiðunarári gefinn upp í tengslum við hið heilsutengda LV fyrir viðkomandi mengunarefni, ef slíkt LV er til:	
— styrkur í µg/m^3 er við á eða	R
— heildarfjöldi tilvika þar sem farið er yfir mörkin sem gefin eru upp í tengslum við LV, ef við á	R
i. Mældur styrkur undanfarandi ár ef upplýsingar liggja fyrir og hafa ekki verið sendar framkvæmdastjórninni	
— ár og styrkur í µg/m^3 er við á eða	L
— ár og mesti meðalstyrkur CO í átta klukkustundir í mg/m^3 ef við á eða	L
— ár og heildarfjöldi tilvika þar sem farið er yfir mörkin sem gefin eru upp í tengslum við LV+MOT, ef við á	L
j. Ef mælingar leiddu í ljós að farið er yfir mörkin:	
— kóði stöðvarinnar þar sem fram kom að farið hafði verið yfir mörkin	L
— landhnit stöðvarinnar	L
— flokkun stöðvarinnar	S

k. Ef líkanreikningur leiddi í ljós að farið hafði verið yfir mörkin:	
— upplýsingar um staðsetningu svæðisins þar sem farið er yfir mörkin	LS
— flokkun svæðisins	S
l. Áætlað flatarmál (km^2) þar sem farið er yfir LV á viðmiðunarárinu	T
m. Áætluð vegalengd (km) þar sem farið er yfir LV á viðmiðunarárinu	T
n. Áætlaður heildarfjöldi íbúa sem varð fyrir áhrifum vegna þess að farið er yfir LV á viðmiðunarárinu	T
o. Athugasemdir til skýringar ef þörf krefur	Á.E.V.

Athugasemdir við eyðublað 2:

1. a: Hvert tilvik þegar farið er yfir mörkin skal fá kenninúmer sem aðgreinir það frá öllum öðrum í aðildarríkinu.
2. b: Mengunarefnin skulu tilgreind sem „SO_2“, „NO_2“, „PM_{10}“, „Pb“ fyrir blý, „C_6H_6“ fyrir bensen eða „CO“.
3. c: Svæðiskóðinn skal vera sams konar og sá sem gefinn er upp í árlegum spurningalista 2001/839/EB fyrir viðmiðunarárið.
4. d: Ef svæðið, þar sem farið er yfir mörkin, nær yfir fleiri en eina borg eða eitt sveitarfélag skal tilgreina allar borgir og sveitarfélög, þar sem farið er yfir mörkin, og aðskilja heitin með semíkommu.
5. e: Viðmiðunarmark, þar sem farið er yfir LV+MOT, skal tilgreint sem „klst.“ (klukkustundarmeðaltal), „d“ (dagsmeðaltal) eða „á“ (ársmeðaltal).
6. f og h: Ef reiknilíkön leiddu í ljós að farið hafði verið yfir mörkin skal gefa upp, á þessu og eftirfarandi eyðublöðum, mesta styrk á svæðinu þar sem farið er yfir mörkin.
7. i: Upplýsingarnar skulu gefnar upp sem „ár: styrkur“. Færslur fyrir fleiri en eitt ár skal aðskilja með semíkommu. Ef upplýsingar liggja ekki fyrir skal gefa það til kynna með „e.f.“, ef upplýsingar hafa áður verið gefnar skal gefa það til kynna með „á.g.“.
8. j: „Kóði stöðvarinnar þar sem fram kom að farið hafði verið yfir mörkin“ skal vera kóðinn sem hefur verið notaður í árlegum spurningalista fyrir viðmiðunarárið (ákvörðun framkvæmdastjórnarinnar 2001/839/EB).
9. j: Fyrir „landhnit stöðvarinnar“ og „flokkun stöðvarinnar“ skal nota forskriftirnar sem þegar eru notaðar við skipti á gögnum samkvæmt ákvörðun 97/101/EB um skipti á upplýsingum.
10. k: Kóðana fyrir „flokkun stöðvar“ skal einnig nota fyrir „flokkun svæðisins“. Ef svæðið, þar sem reiknilíkön leiddu í ljós að farið hafði verið yfir mörkin, nær yfir fleiri en einn flokk skal gefa upp kóða flokkanna, aðskilda með semíkommu.
11. l og m: „Flatarmál (km^2) þar sem farið er yfir LV“ gefur til kynna stærð viðkomandi svæðis þar sem farið er yfir mörkin. Reitinn má hafa auðan ef um er að ræða stöðvar á umferðarsvæðum eða umferðarsvæði. Einungis skal gefa upp „vegalengd (km) þar sem mörkin voru yfir LV“ fyrir stöðvar á umferðarsvæðum, þar sem farið er yfir mörkin, eða fyrir umferðarsvæði ef um er að ræða reiknilíkön. Með því er gefin til kynna heildarlengd vegarkafla þar sem farið er yfir mörkin, öðrum eða báðum megin.
12. n: „Íbúar sem verða fyrir váhrifum vegna þess að farið er yfir LV“ gefur til kynna áætlaðan fjölda fólks sem var á svæðinu þegar farið er yfir viðmiðunarmörkin.

EYÐUBLAÐ 3

Greining á orsökum þess að farið er yfir mörkin á viðmiðunarárinu

a. Kenninúmer tilviks þar sem farið er yfir mörkin	Á.E.V.
b. Áætlað, svæðisbundið bakgrunnsgildi	
— árlegur meðalstyrkur í $\mu g/m^3$ ef við á eða	R
— hæsti meðalstyrkur CO í átta klukkustundir í mg/m^3 ef við á eða	R
— heildarfjöldi tilvika, þar sem farið er yfir mörkin sem gefin eru upp í tengslum við LV, ef við á	R
c. Áætlað heildarbakgrunnsgildi	
— árlegur meðalstyrkur í $\mu g/m^3$ ef við á eða	R
— hæsti meðalstyrkur CO í átta klukkustundir í mg/m^3 ef við á eða	R
— heildarfjöldi tilvika, þar sem farið er yfir mörkin sem gefin eru upp í tengslum við LV, ef við á	R
d. Upplýsingar um hlutdeild staðbundinna upptaka í að farið er yfir viðmiðunarmörkin:	
— umferð	S
— iðnaður, þ.m.t. varma- og raforkuframleiðsla	S

— landbúnaður	S
— þjónustufyrirtæki og íbúðir	S
— náttúruleg upptök	S
— önnur	S
e. Tilvísanir í skrá um losun sem notuð er við greininguna	Á.E.V.
f. Upplýsingar um staðbundin loftslagsskilyrði ef þau eru óvenjuleg	S
g. Upplýsingar um staðbundið landslag ef það er óvenjulegt	S
h. Athugasemdir til skýringar ef þörf krefur	Á.E.V.

1. b og c: Bakgrunnsgildið er styrkur mengunarefna á stærra svæði en svæðinu þar sem farið er yfir mörkin. Bakgrunnsgildi svæðisins er það gildi sem talið er að yrði ef engin upptök væru fyrir hendi í innan við 30 km fjarlægð. Ef staðirnir eru í borg yrði bakgrunnsgildið það gildi sem kæmi fram ef borgin væri ekki fyrir hendi. Að því er varðar tilvik þegar farið er yfir mörkin vegna loftmengunar sem berst langar leiðir getur bakgrunnsgildi svæðis verið jafnt og í tilvikinu þar sem farið er yfir mörkin sem skráð er á eyðublaði 2. Heildarbakgrunnsgildi er áætlað gildi ef staðbundin upptök væru ekki fyrir hendi (með háum reykháfum innan u.þ.b. 5 km og upptökum í lítilli hæð innan u.þ.b. 0,3 km — fjarlægðin gæti verið minni, t.d. vegna upphitunar íbúðarhúsnæðis, eða meiri, t.d. vegna stáliðjuvera). Heildarbakgrunnsgildið felur í sér bakgrunnsgildi svæðisins. Í borg er heildarbakgrunnsgildið bakgrunnsgildið í þéttbýli, þ.e. það gildi sem kæmi fram ef ekki væru umtalsverð upptök fyrir hendi í næsta nágrenni. Í dreifbýli er heildarbakgrunnsgildið u.þ.b. það sama og bakgrunnsgildi svæðisins.
2. d: Gefa skal upp hlutdeild staðbundinna upptaka sem raðtölu þar sem „1“ táknar mesta mengunarvaldinn, “2“ táknar næstmesta mengunarvaldinn o.s.frv.Upptök, sem eru ekki umtalsverðir mengunarvaldar, eru tilgreind með „-“.
3. d: Ef hlutdeild „annarra“ upptaka hefur verið tilgreind sem marktæk skal tegund upptakanna lýst nánar í færslunni „Athugasemdir til skýringar“.
4. f: Óvenjuleg, staðbundin loftslagsskilyrði skulu tilgreind með „+“.
5. g: Óvenjulegt landslag staðar skal tilgreint með „+“.

EYÐUBLAÐ 4

Viðmiðunargildi

a. Kenninúmer tilviks þar sem farið er yfir mörkin	Á.E.V.
b. Stutt lýsing á losunaraðstæðum sem eru notaðar við greiningu á viðmiðunargildum:	
— upptök sem stuðla að bakgrunnsgildi svæðis	S
— upptök á svæði sem stuðla að heildarbakgrunnsgildi en ekki bakgrunnsgildi svæðisins	S
— staðbundin upptök, ef þau eiga við	S
c. Væntanleg gildi fyrsta árið sem viðmiðunarmarkinu skal náð:	
— bakgrunnsviðmiðunargildi svæðis:	
árlegur meðalstyrkur í µg/m^3 ef við á,	R
hæsti meðalstyrkur CO í átta klukkustundir í mg/m3 ef við á	R
heildarfjöldi tilvika, þar sem farið er yfir mörkin sem gefin eru upp í tengslum við LV, ef við á	R
— heildarbakgrunnsviðmiðunargildi:	
Árlegur meðalstyrkur í µg/m3 ef við á,	R
hæsti meðalstyrkur CO í átta klukkustundir í mg/m^3 ef við á,	R
heildarfjöldi tilvika, þar sem farið er yfir mörkin sem gefin eru upp í tengslum við LV, ef við á	R

— viðmiðunargildi þar sem farið er yfir mörkin:	
árlegur meðalststyrkur í µg/m3 er við á,	R
hæsti meðalstyrkur CO í átta klukkustundir í mg/m^3 ef við á,	R
heildarfjöldi tilvika, þar sem farið er yfir mörkin sem gefin eru upp í tengslum við LV, ef við á	R
d. Er þörf á frekari ráðstöfunum en þeim sem byggjast á gildandi löggjöf til að tryggja að unnt sé að ná viðmiðunarmörkunum áður en fresturinn rennur út? [j/n]	S
e. Athugasemdir til skýringar ef þörf krefur	Á.E.V.

Athugasemdir við eyðublað 4:
1. Fylla skal út eyðublað 4 með tilliti til viðmiðunarmarka þar sem farið hefur verið yfir LV+MOT.
2. Viðmiðunargildið er styrkurinn sem vænta má að verði árið sem viðmiðunarmörkin taka gildi án þess að nokkrar ráðstafanir hafi verið gerðar umfram þær sem hafa verið samþykktar eða byggjast á gildandi löggjöf.

EYÐUBLAÐ 5

Upplýsingar um ráðstafanir umfram þær sem krafist er samkvæmt gildandi löggjöf

a. Kenninúmer tilviks þar sem farið er yfir mörkin	Á.E.V.
b. Kóði (kóðar) ráðstöfunarinnar (ráðstafananna)	S
c. Fyrirhuguð tímaáætlun framkvæmdar	L
d. Vísir eða vísar til að vakta framvinduna	S
e. Fjárveiting (ár; fjárhæð í evrum)	T
f. Áætlaður heildarkostnaður (fjárhæð í evrum)	T
g. Áætlaður styrkur þau ár þegar viðmiðunarmörkunum skal náð, að teknu tilliti til viðbótarráðstafananna	R
h. Athugasemdir til skýringar ef þörf krefur	E.F.

Athugasemdir við eyðublað 5:
1. Einungis skal fylla út eyðublað 5 ef greiningin, sem krafist er í eyðublaði 4, leiðir í ljós að þess sé ekki að vænta að viðmiðunarmörkunum verði náð með þeim með þeim ráðstöfunum sem þegar er krafist með gildandi löggjöf.
2. b: Tilgreina skal hverja ráðstöfun með kóða sem vísar til ráðstöfunar sem lýst er á eyðublaði 7.
3. c: Tilgreina skal lykilorð fyrir mismunandi framkvæmdaþrep og á eftir skal koma dagsetning eða tímabil: „mm/áá“. Aðskilja skal færslur með semíkommu.
4. e og f: Fjárveiting vísar einungis til opinberra framlaga; áætlaður heildarkostnaður tekur einnig til kostnaðar sem þeir geirar bera sem verða fyrir áhrifum.

EYÐUBLAÐ 6

Hugsanlegar ráðstafanir sem hafa enn ekki verið gerðar og langtímaráðstafanir (valkvæðar)

a. Kenninúmer tilviks þar sem farið er yfir mörkin	Á.E.V.
b. Kóðar hugsanlegra ráðstafana sem hafa ekki enn verið gerðar	LS
c. Fyrir ráðstafanir sem hafa ekki verið gerðar:	
stjórnsýslustig sem ráðstafanirnar gætu verið gerðar á	LS
ástæður þess að ráðstafanir hafa ekki verið gerðar	LS

d. Kóðar langtímaráðstafana	LS
e. Athugasemdir til skýringar ef þörf krefur	Á.E.V.

Athugasemdir við eyðublað 6:
1. b og d: Tilgreina skal hverja ráðstöfun með kóða sem vísar til ráðstöfunar sem lýst er á eyðublaði 7. Ef tilgreindar eru fleiri en ein ráðstöfun skal aðskilja kóðana með semíkommu.
2. c: Eftirfarandi kóða skal nota til að lýsa því stjórnsýslustigi sem ráðstafanirnar gætu verið gerðar á: A: staðbundið; B: svæðisbundið; C: á landsvísu; D: á vettvangi Evrópusambandsins; E: alþjóðlegt, utan Evrópusambandsins. Ef fleiri en eitt stjórnsýslustig á við skal aðskilja kóðana með semíkommu.

EYÐUBLAÐ 7

Samantekt yfir ráðstafanir

a. Kóði ráðstöfunarinnar	Á.E.V.
b. Heiti	Á.E.V.
c. Lýsing	Á.E.V.
d. Stjórnsýslustig sem ráðstafanirnar gætu verið gerðar á	LS
e. Tegund ráðstöfunar	Á.E.V.
f. Er ráðstöfunin samkvæmt reglum? [j/n]	Á.E.V.
g. Tímarammi skerðingar	Á.E.V.
h. Geirar sem verða fyrir áhrifum	Á.E.V.
i. Landfræðileg dreifing upptaka sem verða fyrir áhrifum	Á.E.V.
j. Athugasemdir til skýringar ef þörf krefur	Á.E.V.

Athugasemdir við eyðublað 7:
1. Nota skal eyðublað 7 til að lýsa ráðstöfununum sem um getur á eyðublöðum 5 eða 6. Fylla þarf út einn dálk á eyðublaði 7 fyrir hverja ráðstöfun.
2. a: Hver ráðstöfun skal fá sérstakan kóða.
3. c: Lýsing á ráðstöfuninni er yfirleitt 100–200 orða texti.
4. d: Nota skal eftirfarandi kóða til að lýsa því stjórnsýslustigi sem ráðstafanirnar gætu verið gerðar á: A: staðbundið; B: svæðisbundið; C: á landsvísu.
5. e: Nota skal eftirfarandi kóða til að lýsa tegund ráðstöfunar: A: efnahagsleg/skattaleg; B: tæknileg; C: á sviði menntunar/upplýsinga; D: aðrar.
6. g: Nota skal eftirfarandi kóða til að lýsa tímarammanum fyrir skerðingu á styrk sem á að ná með ráðstöfuninni: A: til skamms tíma; B: til meðallangs tíma (u.þ.b. ár); C: til langs tíma.
7. h: Nota skal eftirfarandi kóða til að lýsa þeim geira sem ráðstöfunin hefur áhrif á: A: flutningar; B: Iðnaður, þ.m.t. hita- og raforkuframleiðsla; C: landbúnaður; D: verslanir og íbúðir; E: aðrir.
8. e og h: Ef kóðinn „aðrir“ er notaður skal fylgja skýring í færslunni fyrir „Athugasemdir til skýringar“.
9. i: Nota skal eftirfarandi kóða til að lýsa landfræðilegri dreifingu upptaka sem ráðstöfunin hefur áhrif á:
10. d-i: Ef fleiri en einn kóði á við skal aðskilja kóðana með semíkommu.

ÁKVÖRÐUN FRAMKVÆMDASTJÓRNARINNAR **2007/EES/54/23**

frá 29. apríl 2004

um spurningalista sem nota skal í tengslum við árlega skýrslugjöf um mat á gæðum andrúmslofts samkvæmt tilskipunum ráðsins 96/62/EB og 1999/30/EB og samkvæmt tilskipunum Evrópuþingsins og ráðsins 2000/69/EB og 2002/3/EB (*)

(tilkynnt með númeri C(2004) 1714)

2004/461/EB

FRAMKVÆMDASTJÓRN EVRÓPUBANDALAGANNA HEFUR,

með hliðsjón af stofnsáttmála Evrópubandalagsins,

með hliðsjón af tilskipun ráðsins 96/62/EB frá 27. september 1996 um mat og stjórn á gæðum andrúmslofts ([1]), einkum 1. mgr. 12. gr.,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

1) Í tilskipun 96/62/EB er settur rammi fyrir mat og stjórn á gæðum andrúmslofts og kveðið á um að mælt sé fyrir um nákvæmt fyrirkomulag upplýsingagjafar að því er varðar loftgæði.

2) Í tilskipun ráðsins 1999/30/EB frá 22. apríl 1999 um viðmiðunargildi fyrir brennisteinsdíoxíð, köfnunarefnisdíoxíð og köfnunarefnisoxíð og efnisagnir og blý í andrúmsloftinu ([2]) er mælt fyrir um viðmiðunarmörk sem eiga að hafa náðst á tilteknum degi.

3) Í tilskipun ráðsins 2001/839/EB frá 8. nóvember 2001 þar sem mælt er fyrir um spurningalista sem nota skal vegna árlegrar skýrslugjafar um mat á gæðum andrúmslofts samkvæmt tilskipunum ráðsins 96/62/EB og 1999/30/EB ([3]) var kveðið á um fyrirmynd sem aðildarríkin skyldu nota fyrir upplýsingagjöf um loftgæði sem krafist er í samræmi við tilskipanirnar.

4) Í tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins 2000/69/EB frá 16. nóvember 2000 um viðmiðunarmörk fyrir bensen og kolsýring í andrúmslofti ([4]) er mælt fyrir um viðmiðunarmörk sem eiga að hafa náðst á tilteknum degi. Í tilskipun Evrópuþingsins og ráðsins 2002/3/EB frá 12. febrúar 2002 um óson í andrúmslofti ([5]) er mælt fyrir um markgildi, langtímamarkmið, upplýsandi viðmiðunarmörk og viðvörunarmörk sem hefur í för með sér ákveðnar skuldbindingar. Regluleg skýrslugjöf aðildarríkjanna er óaðskiljanlegur hluti þessara tilskipana, í tengslum við tilskipun 96/62/EB, og nauðsynleg til að hafa eftirlit með því að staðið sé við þessar skuldbindingar.

5) Enn fremur eru fjölmörg atriði tilgreind í 11. gr. tilskipunar 96/62/EB að því er varðar mengunarefni, sem fjallað er um í tilskipunum 1999/30/EB, 2002/69/EB og 2002/3/EB, sem gefa skal skýrslu um árlega.

6) Samkvæmt tilskipun 1999/30/EB eru ákvæði um skýrslugjöf samkvæmt tilskipun ráðsins 80/779/EBE frá 15. júlí 1980 um viðmiðunarmörk og leiðbeiningarmörk fyrir loftgæði varðandi brennisteinsdíoxíð og svifryk ([6]), tilskipun ráðsins 82/884/EBE frá 3. desember 1982 um viðmiðunarmörk fyrir blý í andrúmslofti ([7]) og tilskipun ráðsins 85/203/EBE frá 7. mars 1982 um loftgæðastaðla fyrir köfnunarefnisdíoxíð ([8]) felld úr gildi frá og með 19. júlí 2001, en viðmiðunarmörk samkvæmt þessum tilskipunum haldast þó í gildi til ársins 2005 að því er varðar tilskipanir 80/779/EBE og 82/884/EBE, og til ársins 2010 að því er varðar tilskipun 85/203/EBE og skýrslugjöf um tilvik þegar farið er yfir þessi mörk heldur áfram skv. 6. mgr. 9. gr. tilskipunar 1999/30/EB.

(*) (*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtíð. ESB L 156, 30.4.2004, bls. 84. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 173/2004 frá 3. desember 2004 um breytingu á XX. viðauka (Umhverfismál) við EES-samninginn, sjá *EES-viðbæti við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 26, 26.5.2005, bls. 25.

([1]) Stjtíð. EB L 296, 21.11.1996, bls. 55. Tilskipuninni var breytt með reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1882/2003 (Stjtíð. ESB L 284, 31.10.2003, bls. 1).

([2]) Stjtíð. EB L 163, 29.6.1999, bls. 41. Tilskipuninni var breytt með ákvörðun framkvæmdastjórnarinnar 2001/744/EB (Stjtíð. EB L 278, 23.10.2001, bls. 35).

([3]) Stjtíð. EB L 319, 4.12.2001, bls. 45.

([4]) Stjtíð. EB L 313, 13.12.2000, bls. 12.

([5]) Stjtíð. EB L 67, 9.3.2002, bls. 14.

([6]) Stjtíð. EB L 229, 30.8.1980, bls. 30.

([7]) Stjtíð. EB L 378, 31.12.1982, bls. 15.

([8]) Stjtíð. EB L 87, 27.3.1985, bls. 1.

7) Til að tryggja að nauðsynlegar upplýsingar séu veittar með réttu sniði skal aðildarríkjunum gert að leggja þær fram á grunni staðlaðs spurningalista.

8) Spurningalistinn, sem mælt er fyrir um í ákvörðun 2001/839/EB, skal rýmkaður þannig að hann nái einnig yfir skuldbindingar um árlega skýrslugjöf, sem hlýst af tilskipunum 2000/69/EB og 2002/3/EB, ásamt því að koma á breytingum í tengslum við tilskipun 1999/30 sem gerðar eru til glöggvunar og í því skyni að tryggja betra mat á skýrslunum.

9) Til glöggvunar skal skipta út ákvörðun 2001/839/EB.

10) Ráðstafanirnar, sem kveðið er á um í þessari ákvörðun, eru í samræmi við álit nefndarinnar sem komið var á fót skv. 2. mgr. 12. gr. tilskipunar 96/62/EB.

SAMÞYKKT ÁKVÖRÐUN ÞESSA:

1. gr.

Aðildarríkin skulu nota spurningalistann í viðaukanum sem grunn fyrir framsendingu upplýsinganna sem skylt er að leggja fram árlega skv. 1. mgr. 11. gr. og 1. mgr. 12. gr. tilskipunar 96/62/EB og samkvæmt eftirfarandi ákvæðum:

— ákvæði 3. gr. (1., 3. og 4. mgr.), 4. gr. (1. mgr.), 5. gr. (1., 2., 4. og 5. mgr.), 6. gr., 7. gr. (1-3. mgr.) og 9. gr. (6. mgr.) tilskipunar 1999/30/EB,

— ákvæði 3. gr. (1. mgr.), 4. gr. og 5. gr. (1., 2., 3. og 5. mgr.) tilskipunar 2000/69/EB og

— ákvæði 3. gr. (1. og 2. mgr.), 4. gr. (1. og 2. mgr.), 5. gr., 9. gr. (1. og 3. mgr.) og 10. gr. (a-liður 1. mgr. og b-liður 2. mgr.) tilskipunar 2002/3/EB.

2. gr.

Ákvörðun 2001/839/EB er hér með felld úr gildi.

3. gr.

Ákvörðun þessari er beint til aðildarríkjanna.

Gjört í Brussel 29. apríl 2004.

Fyrir hönd framkvæmdastjórnarinnar,

Margot WALLSTRÖM

framkvæmdastjóri.

VIÐAUKI

Spurningalisti fyrir skýrslugjöf

varðandi

tilskipun ráðsins 96/62/EB um mat og stjórn á gæðum andrúmslofts og tilskipun ráðsins 1999/30/EB um viðmiðunargildi fyrir brennisteinsdíoxíð, köfnunarefnisdíoxíð og köfnunarefnisoxíð og efnisagnir og blý í andrúmsloftinu auk tilskipana Evrópuþingsins og ráðsins 2000/69/EB um viðmiðunarmörk fyrir bensen og kolsýring í andrúmslofti og 2002/3/EB um óson í andrúmslofti

AÐILDARRÍKI: .....

HEIMILISFANG TENGILIÐAR: .....

VIÐMIÐUNARÁR: .....

ÚTFYLLT ÞANN: .....

Á eftirfarandi eyðublöðum er greint á milli upplýsinga sem aðildarríkinu ber lagaleg skylda til að gefa skýrslu um og valfrjálsra upplýsinga.

Valfrjálsar upplýsingar eru prentaðar með skáletri. Á mörgum eyðublaðanna hér á eftir er óendanlegur fjöldi lína eða dálka til útfyllingar. Í lýsingum á eyðublöðunum er fjöldi auðra lína og dálka, sem útfylla skal, takmarkaður við þrjár línur eða dálka og punktalína gefur til kynna að eyðublaðið skuli stækkað eins og þörf krefur.

Auk eyðublaðanna, sem aðildarríkin fylla út, eru einnig nokkrar töflur. Í töflunum koma fram upplýsingar á borð við fasta kóða sem aðildarríkin mega ekki breyta.

Skrá yfir eyðublöð

Eyðublað 1	Tengiliður og heimilisfang
Eyðublað 2	Afmörkun svæða og þéttbýlisstaða
Eyðublað 3	Stöðvar og mæliaðferðir notaðar fyrir mat samkvæmt tilskipunum 1999/30/EB og 2000/69/EB
Eyðublað 4	Stöðvar notaðar til að meta óson, þ.m.t. köfnunarefnisdíoxíð og köfnunarefnisoxíð í tengslum við óson
Eyðublað 5	Stöðvar og mæliaðferðir notaðar við mat á rokgjörnum, lífrænum efnasamböndum sem mælt er með að verði metin
Eyðublað 6	Stöðvar og mæliaðferðir notaðar við mat á öðrum forefnum ósons
Eyðublað 7	Aðferðir notaðar við sýnatöku og mælingar á PM_{10} og $PM_{2,5}$ og forefnum ósons: aðildarríkjunum er frjálst að skilgreina viðbótarkóða
Eyðublað 8	Skrá yfir svæði og þéttbýlisstaði þar sem gildi fara yfir eða eru undir viðmiðunarmörkum eða viðmiðunarmörkum að viðbættum vikmörkum
Eyðublað 9	Skrá yfir svæði og þéttbýlisstaði þar sem gildi fara yfir eða eru undir markgildum eða langtímamarkmiðum að því er varðar óson
Eyðublað 10	Skrá yfir svæði og þéttbýlisstaði þar sem gildi fara yfir eða eru undir efri viðmiðunarmörkum mats eða neðri viðmiðunarmörkum mats, þ.m.t. upplýsingar um notkun viðbótarmatsaðferða
Eyðublað 11	Einstök tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk og viðmiðunarmörk að viðbættum vikmörkum
Eyðublað 12	Orsakir sem skýra einstök tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk: aðildarríkjunum er frjálst að skilgreina viðbótarkóða
Eyðublað 13	Einstök tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir óson
Eyðublað 14	Tilvik þar sem farið er yfir markgildi ósons
Eyðublað 15	Árlegar, tölfræðilegar upplýsingar um óson
Eyðublað 16	Ársmeðalstyrkur forefna ósons
Eyðublað 17	Vöktunargögn um 10 mínútna meðalgildi fyrir SO_2
Eyðublað 18	Vöktunargögn um sólarhringsmeðalgildi fyrir $PM_{2,5}$
Eyðublað 19	Niðurstöður í töflum um viðbótarmat og aðferðir sem notaðar eru
Eyðublað 20	Skrá yfir tilvísanir í viðbótarmatsaðferðir sem um getur á eyðublaði 19
Eyðublað 21	Tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir SO_2 af náttúrulegum uppruna

Eyðublað 22 Náttúruleg upptök SO_2: aðildarríkjunum er frjálst að skilgreina viðbótarkóða

Eyðublað 23 Tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir PM_{10} sem rekja má til náttúruatburða

Eyðublað 24 Tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir PM_{10} sem rekja má til sandburðar á vetrum

Eyðublað 25 Samráð um mengun sem berst yfir landamæri

Eyðublað 26 Tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk sem mælt er fyrir um í tilskipunum 80/779/EBE, 82/884/EBE og 85/203/EBE

Eyðublað 27 Orsakir þess að farið er yfir viðmiðunarmörk sem mælt er fyrir um í tilskipunum 80/779/EBE, 82/884/EBE og 85/203/EBE aðildarríkjunum er frjálst að skilgreina viðbótarkóða

Skrá yfir töflur

Tafla 1 Aðferðir notaðar við sýnatöku og mælingar á PM_{10} og $PM_{2,5}$ og forefnum ósons: staðalkóðar

Tafla 2 Orsakir sem skýra einstök tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk: staðalkóðar

Tafla 3 Tölfræðilegar færibreytur sem nota skal á kortum yfir styrk

Tafla 4 Náttúruleg upptök SO_2: staðalkóðar

Tafla 5 Náttúruatburðir sem valda því að farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir PM_{10}: staðalkóðar

Eyðublað 1. Tengiliður og heimilisfang

Heiti tengiliðar	
Póstfang	
Nafn tengiliðar	
Símanúmer tengiliðar	
Bréfasímanúmer tengiliðar	
Tölvupóstfang tengiliðar	
Athugasemdir til skýringar ef þörf krefur	

Athugasemd við eyðublað 1:

Aðildarríkin eru beðin um að tilgreina þann aðila sem er tengiliður og, ef unnt er, þann mann sem er tengiliður á landsvísu og framkvæmdastjórnin getur sett sig í samband við varðandi upplýsingar um þennan spurningalista, ef þörf er á.

Eyðublað 2. Afmörkun svæða og þéttbýlisstaða (5. gr. og b-liður 1. mgr. 11. gr. tilskipunar 96/62/EB)

	Svæði		
Nákvæmt heiti svæðisins			
Svæðiskóði			
Mengunarefni, e.t.v. mismunandi verndarmarkmið, sem skipta máli fyrir svæðið			
Gerð (þéttbýli/dreifbýli)			
Flatarmál (km^2)			
Íbúafjöldi			
Jaðarhnitapör			
Jaðarhnitapör			
Jaðarhnitapör			

Athugasemdir við eyðublað 2:

1) Aðildarríkið skal gefa hverju svæði heiti og enn fremur sérstakan svæðiskóða.

2) Aðildarríkið skal tilgreina mengunarefni, sem um er að ræða á svæðinu, með því að nota kóða: „S“ fyrir SO_2, „N“ fyrir NO_2/NO_x, „P“ fyrir PM_{10}, „L“ fyrir blý, „B“ fyrir bensen, „C“ fyrir kolsýring og „O“ fyrir óson og aðskilja þá með semíkommu, eða nota „A“ ef um öll mengunarefnin er að ræða á svæðinu. Ef svæði hafa sérstaklega verið skilgreind að því er varðar heilsuvernd, vernd vistkerfis eða gróðurvernd skulu aðildarríkin nota eftirfarandi kóða: „SH“ fyrir heilsuvernd að því er varðar SO_2, „SE“ fyrir vernd vistkerfa að því er varðar SO_2, „NH“ fyrir heilsuvernd að því er varðar NO_2 og „NV“ fyrir gróðurvernd að því er varðar NO_x.

3) Tilgreina skal hvort svæðið er þéttbýlisstaður (kóði: „ag“) eða ekki (kóði: „nonag“).

4) Aðildarríkjunum er frjálst að bæta við flatarmáli og íbúafjölda svæðisins til nota við frekari vinnslu gagna á vettvangi Evrópusambandsins.

5) Í þágu frekari vinnslu er þess farið á leit við aðildarríkin að þau tilgreini svæðismörkin í stöðluðu sniði (marghyrningar þar sem notuð eru landhnit samkvæmt ISO 6709: lengdar- og breiddargráða). Þess er farið á leit við aðildarríkið að það leggi fram sérstakt kort af svæðunum (rafræna skrá eða á pappír) til að auðvelda rétta túlkun gagnanna sem varða hvert svæði. Aðildarríkið verður annaðhvort að leggja fram upplýsingar um svæðismörk á eyðublaði 2 eða kort.

Eyðublað 3. Stöðvar notaðar í tengslum við mats- og mæliaðferðir samkvæmt IX. viðauka við tilskipun 1999/30/EB og VII. viðauka við tilskipun 2000/69/EB

Stöðvarkóði	Staðarkóði stöðvar	Svæðiskóði eða -kóðar	Notað í tengslum við tilskipunina						Notað í tengslum við tilskipunina/mæliaðferðarkóði fyrir PM_{10} og $PM_{2,5}$		Leiðréttingarstuðull eða jafna sem eru notuð		Starfssvið stöðvar
			SO_2	NO_2	NO_x	Blý	Bensen	CO	PM_{10}	$PM_{2,5}$	PM_{10}	$PM_{2,5}$	

Athugasemdir við eyðublað 3:

1) Í eyðublaði 3 og öðrum eyðublöðum í þessum spurningalista vísar „stöðvarkóði“ til kóðans sem er notaður við skipti á gögnum samkvæmt ákvörðun 97/101/EB um skipti á upplýsingum. „Staðarkóði stöðvar“ er kóðinn sem er notaður innan aðildarríkisins eða svæðisins.

2) Aðildarríkið er beðið um að tilgreina í þriðja dálki það svæði eða þau svæði sem varða óson þar sem stöðin er. Ef svæðin eru tvö eða fleiri skal aðskilja kóðana með semíkommu.

3) Aðildarríkið er beðið um að nota dálkana með yfirskriftinni „SO_2“, „NO_2“, „NO_x“, „Blý“, „Bensen“ og „CO“ til að tilgreina hvort mælingin er notuð vegna mats samkvæmt tilskipun 1999/30/EB eða tilskipun 2000/69/EB með því að merkja í reitinn með „j“ ef mælingin er notuð í þessu skyni en annars skilja hann eftir auðan. Tekið er fram að ef merkt er við NO_x gefur það til kynna að stöðin sé á stað þar sem í gildi eru viðmiðunarmörk fyrir gróður. Ef stöðin er í næsta nágrenni sérstakra upptaka blýmengunar, eins og um getur í IV. viðauka við tilskipun 1999/30/EB, er aðildarríkið beðið um að merkja við með „SS“ í stað „j“.

4) Aðildarríkið skal nota dálkana með yfirskriftinni „PM_{10}“ og „$PM_{2,5}$“ til að gefa til kynna hvort mælingin sé notuð vegna mats samkvæmt tilskipun 1999/30/EB og tilgreina jafnframt hvaða mæliaðferð er notuð. Ef mælingin er notuð fyrir mat samkvæmt tilskipuninni skal aðildarríkið tilgreina mæliaðferðarkóðann (sjá athugasemd 5); ef mælingin er ekki notuð vegna mats samkvæmt tilskipuninni er ekki merkt í reitinn. Formlegs mats skv. 6. gr. tilskipunar 96/62/EB er ekki krafist að því er varðar gildi fyrir $PM_{2,5}$

5) Tilgreina má mæliaðferðarkóðann fyrir PM_{10} og $PM_{2,5}$ með einum af staðalkóðunum í þessum spurningalista (sjá töflu 1) eða kóða sem aðildarríkið skilgreinir og vísar til sérstakrar skrár yfir aðferðir sem aðildarríkið hefur lýst (sjá eyðublað 7). Lýsing aðildarríkisins getur einnig verið tilvísun í sérstakt skjal sem er bætt við spurningalistann. Hafi mæliaðferðinni verið breytt á árinu skal aðildarríkið tilgreina báða mæliaðferðarkóðana: fyrst fyrir aðferðina sem var notuð í lengstan tíma á árinu og síðan fyrir hina og skal aðskilja kóðana með semíkommu.

6) Ef mæliaðferðin fyrir PM_{10} eða $PM_{2,5}$ er ekki tilvísunaraðferðin, eða bráðabirgðatilvísunaraðferð, sem tilgreind er í IX. viðauka við tilskipun 1999/30/EB, er aðildarríkið beðið um að tilgreina leiðréttingarstuðulinn sem mældur styrkur hefur verið margfaldaður með til að fá þann styrk sem gefinn er upp í þessum spurningalista eða tilgreina samsvarandi leiðréttingarjöfnu. Hafi leiðréttingarjafna verið notuð má nota frjálsa framsetningu þar sem tilgreina skal mældan styrk með „CM“ og upp gefna styrkinn með „CR“, og æskilegt er að nota framsetninguna CR = f(CM). Ef sýnt hefur verið fram á að aðferðin gefi jafngildar niðurstöður án þess að leiðréttingu sé beitt er aðildarríkið beðið um að tilgreina þetta með því að setja inn gildið „l“ fyrir leiðréttingarstuðulinn eða -jöfnuna.

7) „Starfssvið stöðvar“ segir til um hvort stöð sé á stað þar sem sett hafa verið: a) viðmiðunarmörk að því er varðar heilsuvernd, viðmiðunarmörk fyrir SO_2 að því er varðar vernd vistkerfa og viðmiðunarmörk fyrir NO_x að því er varðar gróðurvernd (kóði „HEV“), b) eingöngu viðmiðunarmörk fyrir heilsuvernd og viðmiðunarmörk fyrir SO_2 að því er varðar vistkerfi (kóði „HE“), c) eingöngu viðmiðunarmörk fyrir heilsuvernd og viðmiðunarmörk fyrir NO_x að því er varðar gróðurvernd (kóði „HV“) eða d) eingöngu viðmiðunarmörk fyrir heilsuvernd (kóði „H“).

Eyðublað 4. Stöðvar notaðar til að meta óson, þ.m.t. köfnunarefnisdíoxíð og köfnunarefnisoxíð í tengslum við óson (III., IV. og VI. viðauki við tilskipun 2002/3/EB)

Stöðvarkóði	Staðarkóði stöðvar	Svæðiskóði	Tegund stöðvar	Notað í tengslum við tilskipun 2002/3EB		
				O3	NO_2	NO_x

Athugasemdir við eyðublað 4:

1) Aðildarríkið er beðið um að tilgreina í þriðja dálki svæðið þar sem stöðin er.

2) Aðildarríkið skal nota dálkana með yfirskriftinni „O_3“, „NO_2“ og „NO_x“ til að tilgreina hvort mælingin er notuð vegna mats samkvæmt tilskipun 2002/3/EB og merkja þá í reitinn með „j“ ef mælingin er notuð í þessu skyni en skilja annars reitinn eftir auðan. Í dálkinum með yfirskriftinni „NO_2“ eru tilgreindar mælingar, sem um getur í 1. mgr. 9. gr. tilskipunar 2002/3/EB, og í dálkinum með yfirskriftinni „NO_x“ eru tilgreindar mælingar, sem um getur í 3. mgr. 9. gr. tilskipunar 2002/3/EB.

3) „Tegund stöðvar“ er skilgreind í samræmi við IV. viðauka við tilskipun 2002/3/EB. Nota skal eftirfarandi kóða: „U“ fyrir þéttbýli, „S“ fyrir úthverfi, „R“ fyrir dreifbýli og „RB“ fyrir bakgrunnsstöðvar í dreifbýli.

Eyðublað 5. Stöðvar og mæliaðferðir notaðar við mat á rokgjörnum, lífrænum efnasamböndum sem mælt er með (VI. viðauki við tilskipun 2002/3/EB)

	Stöðvar		
Stöðvarkóði			
Staðarkóði stöðvar			
Svæðiskóði sem varðar óson			
Etan			
Etýlen			
Asetýlen			
Própan			
Própen			
n-bútan			
i-bútan			
1-búten			
trans-2-búten			

	Stöðvar		
sis-2-búten			
1,3-bútadíen			
n-pentan			
i-pentan			
1-penten			
2-penten			
Ísópren			
n-hexan			
i-hexan			
n-heptan			
n-oktan			
i-oktan			
Bensen			
Tólúen			
Etýlbensen			
m+p-xýlen			
o-xýlen			
1,2,4-trímetýlbensen			
1,2,3-trímetýlbensen			
1,3,5-trímetýlbensen			
Formaldehýð			
Heildarvetniskolefni, önnur en metan			

Athugasemdir við eyðublað 5:

1) Aðildarríkið skal tilgreina á eyðublaði 5 hvaða mæliaðferð er notuð fyrir hverja stöð og hvert efni, sem er metið skv. 3. mgr. 9. gr. tilskipunar 2002/3/EB, með einum af stöðluðu kóðunum, sem gefnir eru upp í þessum spurningalista (sjá töflu 1) eða kóða sem aðildarríkið skilgreinir (eyðublað 7).

2) Upplýsingaskylda, að því er varðar forefni ósons, skal taka til „viðeigandi, rokgjarnra, lífrænna efnasambanda“ en skráin á eyðublaði 5 er einungis tillaga í samræmi við VI. viðauka við tilskipun 2003/3/EB.

Eyðublað 6. Stöðvar og mæliaðferðir notaðar við mat á öðrum forefnum ósons (VI. viðauki við tilskipun 2002/3/EB)

	Stöðvar		
Stöðvarkóði			
Staðarkóði stöðvar			
Svæðiskóði sem varðar óson			

Athugasemd við eyðublað 6:

Í dálkinum lengst til vinstri á eyðublaði 6 skal aðildarríkið tilgreina hvaða önnur forefni ósons, en þau sem lýst er á eyðublaði 5, hafa verið metin skv. 3. mgr. 9. gr. tilskipunar 2002/3/EB.Aðildarríkið skal tilgreina á eyðublaði 6 þá mæliaðferð sem er notuð fyrir hverja stöð og hvert efni með einum af stöðluðu kóðunum, sem gefnir eru upp í þessum spurningalista (sjá töflu 1), eða kóða sem aðildarríkið skilgreinir (eyðublað 7). Athugasemd 2 við eyðublað 5 gildir á sama hátt um eyðublað 6.

Tafla 1. Aðferðir notaðar við sýnatöku og mælingar á PM_{10}, $PM_{2,5}$ og forefnum ósons: staðalkóðar [1]

Aðferðarkóði	Lýsing
M1	PM_{10} eða $PM_{2,5}$: Beta-gleypni
M2	PM_{10} eða $PM_{2,5}$: Fellingarmæling á PM_{10} og/eða $PM_{2,5}$ — samfelld mæling
$M2d_x$	PM_{10} eða $PM_{2,5}$: Fellingarmæling á PM_{10} og/eða $PM_{2,5}$ — slembimæling; xxx táknar fjölda mælidaga. Dæmi: slembiúrtak 180 daga ársins er tilgreint sem M2d180
M3	PM_{10} eða $PM_{2,5}$: Sveifluörvog fyrir PM_{10} og/eða $PM_{2,5}$
M4	Summa NMHC: sjálfvirk, hálfsamfelld vöktun, NMHC reiknað út frá heildarstyrk HC að frádregnu metani; FID
M5	Summa NMHC: sjálfvirk, hálfsamfelld vöktun, eftir aðskiljun NMHC frá metani með litskiljutækni; FID
M6	Einstök, rokgjörn, lífræn efnasambönd: sjálfvirk sýnataka og beintengd greining; forstyrking sýnis með lághitameðferð, greining með GC/FID (MS)
M7	Einstök, rokgjörn, lífræn efnasambönd: sýnataka í loftflösku; greining eftir á með GC/FID (MS)
M8	Einstök, rokgjörn, lífræn efnasambönd: virk sýnataka með föstu ásogsefni (active solid adsorbent sampling); greining eftir á með GC/FID (MS) eftir afsog með leysi eða hitun
M9	Einstök, rokgjörn, lífræn efnasambönd: óvirk sýnataka með föstu ásogsefni (diffusive solid adsorbent sampling); greining eftir á með GC/FID (MS) eftir afsog með leysi eða hitun
M10undirkóði[2]	Formaldehýð: sýnataka með DNPH; greining hýdrasóns eftir á með HPLC með UV-greiningu (360 nm)
M11undirkóði[1]	Formaldehýð: sýnataka með HMP; greining oxasólidíns eftir á með GC-NPD
M12undirkóði[2]	Formaldehýð: sýnataka með bísúlfíti og krómótrópsýru; greining eftir á með litrófsgreiningu (580 nm)

1) DNPH: Dínítrófenýlhýdrasín; FID: Logajónunargreining; GC: Gasgreining; HC: Vetniskolefni; HMP: Hýdroxýmetýlpíperidín; HPLC: Háþrýstingsvökvaskiljun; MS: Massagreinir; NMHC: Vetniskolefni, önnur en metan; NPD: Köfnunarefnis- og fosfórnemi; UV: Útfjólublár; VOC: Rokgjörn, lífræn efnasambönd.

2) Fyrir sýnatöku í safnflöskur skal nota undirkóðann „IM“; fyrir virka sýnatöku skal nota undirkóðann „AS“; fyrir óvirka sýnatöku skal nota undirkóðann „DI“. Dæmi: „M10AS“.

Eyðublað 7. Aðferðir notaðar við sýnatöku og mælingar á PM_{10}, $PM_{2,5}$ og forefnum ósons: aðildarríkjunum er frjálst að skilgreina viðbótarkóða (IX. viðauki við tilskipun 1999/30/EB og VI. viðauki við tilskipun 2002/3/EB)

Aðferðarkóði	Lýsing

Eyðublað 8. Skrá yfir svæði og þéttbýlisstaði þar sem gildi fara yfir eða eru undir viðmiðunarmörkum (LV) eða viðmiðunarmörkum að viðbættum vikmörkum (LV + MOT) (8., 9. og 11. gr. tilskipunar 96/62/EB, 1.–IV. viðauki við tilskipun 1999/30/EB og I. og II. viðauki við tilskipun 2000/69/EB)

Eyðublað 8a. Skrá yfir svæði í tengslum við tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir SO_2

Svæðiskóði	*LV að því er varðar heilsuvernd (klukkustundarmeðaltal)*			*LV að því er varðar heilsuvernd (sólarhringsmeðaltal)*		*LV að því er varðar vernd vistkerfa (ársmeðaltal)*		*LV að því er varðar vernd vistkerfa (vetrarmeðaltal)*	
	>LV + MOT	*≤LV + MOT; >LV*	*≤LV*	*>LV*	*≤LV*	*>LV*	*≤LV*	*>LV*	*≤LV*

Eyðublað 8b Skrá yfir svæði í tengslum við tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir NO_2/NO_x

Svæðiskóði	*LV að því er varðar heilsuvernd (klukkustundarmeðaltal)*			*LV að því er varðar heilsuvernd (ársmeðaltal)*			*LV að því er varðar gróðurvernd*	
	>LV + MOT	*≤LV + MOT; >LV*	*≤LV*	*>LV + MOT*	*≤LV + MOT; >LV*	*≤LV*	*>LV*	*≤LV*

Eyðublað 8c. Skrá yfir svæði í tengslum við tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir PM_{10}

Svæðiskóði	*LV (sólarhringsmeðaltal)1. áfangi*			*LV (ársmeðaltal)1. áfangi*			*LV (sólarhringsmeðaltal)2. áfangi*		*LV (ársmeðaltal)2. áfangi*		
	>LV + MOT	*≤LV + MOT;>LV*	*≤LV*	*>LV + MOT*	*≤LV + MOT;>LV*	*≤LV*	*>LV*	*≤LV*	*>LV + MOT*	*≤LV + MOT;>LV*	*≤LV*

Eyðublað 8d. Skrá yfir svæði í tengslum við tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir blý

Svæðiskóði	*LV*			
	>LV + MOT	*≤LV + MOT; >LV*	*≤LV*	*SS*

Eyðublað 8e. Skrá yfir svæði í tengslum við tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir bensen

Svæðiskóði	*LV*			
	>LV + MOT	*≤LV + MOT; >LV*	*≤LV*	*2. mgr. 3. gr.*

Eyðublað 8f. Skrá yfir svæði í tengslum við tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir kolsýring

Svæðiskóði	*LV*		
	>LV + MOT	*≤LV + MOT; >LV*	*≤LV*

Athugasemdir við eyðublað 8:

1) Merking yfirskrifta dálkanna er sem hér segir:

>LV + MOT:	yfir viðmiðunarmörkum að viðbættum vikmörkunum,
≤LV + MOT; >LV:	undir eða jafnt viðmiðunarmörkum að viðbættum vikmörkunum en yfir viðmiðunarmörkum,
≤LV:	undir eða jafnt viðmiðunarmörkum,
>LV:	yfir viðmiðunarmörkum,
SS:	sjá athugasemd 7, ef um sérstök upptök er að ræða,
2. mgr. 3. gr.	framlenging veitt, sjá athugasemd 8.

2) „> LV + MOT“ jafngildir „> LV“ ef vikmörkin hafa lækkað niður í 0%. Í því tilviki skal ekki nota dálkinn með yfirskriftinni „LV + MOT; > LV“.

3) Ef yfirskrift dálksins lýsir ástandi svæðisins skal merkja með „j“.

4) Ef tilvik, þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk, eru eingöngu ákvörðuð með líkanreikningi skal merkja með „l“ í stað „j“.

5) Að því er varðar viðmiðunarmörk fyrir vernd vistkerfa og gróðurvernd skal eingöngu merkja við ef farið er yfir gildi á svæðum þar sem þessi viðmiðunarmörk eru notuð. Ef um er að ræða svæði þar sem ekki finnast nein svæði þar sem farið er yfir viðmiðunarmörkin skal merkja við dálkinn „LV“ með „n“.

6) Vetrarmeðaltalið er samkvæmt. skilgreiningu miðað við tímabilið frá 1. október á árinu sem er næst á undan viðmiðunarárinu til 31. mars á viðmiðunarárinu.

7) Ef tilvikin, þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk sem tilgreind eru á eyðublaði 8d, eru öll af svæði í næsta nágrenni sérstakra upptaka, sem eru tiltekin skv. IV. viðauka við tilskipun 1999/30/EB, er aðildarríkið beðið um sýna það með því að merkja með „j“ í dálkinn með yfirskriftinni „SS“.

8) Á eyðublaði 8e vísar „LV“ til viðmiðunarmarkanna sem tilgreind eru í I. viðauka við tilskipun 2000/69/EB. Að því er varðar svæði sem framkvæmdastjórnin hefur veitt framlengingu fyrir vegna bensens í samræmi við 2. mgr. 3. gr. tilskipunar 2000/69/EB skal aðildarríkið gefa það til kynna með því að merkja við dálk „2. mgr. 3. gr.“ með „j“.

Eyðublað 9. Skrá yfir svæði og þéttbýlissvæði þar sem gildi fara yfir eða eru undir markgildum eða langtímamarkmiðum að því er varðar óson (I. viðauki við tilskipun 2002/3/EB)

Svæðiskóði	*Viðmiðunarmörk fyrir heilsuvernd*			*Viðmiðunarmörk fyrir gróðurvernd*		
	>TV	*≤TV; >LTO*	*≤LTO*	*>TV*	*≤TV; >LTO*	*≤LTO*

Athugasemdir við eyðublað 9:

Merking yfirskrifta dálkanna er sem hér segir:

>TV:	yfir markgildi fyrir óson,
≤TV; >LTO:	lægra en eða jafnt markgildunum en yfir langtímamarkmiðum að því er varðar óson,
≤LTO:	lægra en eða jafnt langtímamarkmiðum að því er varðar óson.

1) Ef yfirskrift dálksins lýsir ástandi svæðisins skal merkja með „j“.

2) Ef tilvik, þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk, eru eingöngu ákvörðuð með líkanreikningi skal merkja með „l“ í stað „j“.

3) Meta skal ástandið í þrjú ár, að því er varðar markgildi fyrir heilsuvernd, og fimm ár, að því er varðar markgildi fyrir gróðurvernd.

Eyðublað 10. skrá yfir svæði og þéttbýlisstaði þar sem gildi fara yfir eða eru undir efri viðmiðunarmörkum mats (UAT) eða neðri viðmiðunarmörkum mats (LAT), þ.m.t. upplýsingar um notkun viðbótarmatsaðferða (6. gr tilskipunar 96/62/EB, 3. mgr. 7. gr. og V. viðauki við tilskipun 1999/30/EB, 3. mgr. 5. gr. og III. viðauki við tilskipun 2000/69/EB, 1. mgr. 9. gr. og VII. viðauki við tilskipun 2002/3/EB)

Eyðublað 10a. Skrá yfir svæði í tengslum við tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk mats fyrir SO_2 og viðbótarmat

Svæðiskóði	*UAT og LAT í tengslum við LV fyrir heilsuvernd (sólarhringsmeðaltal)*			*UAT og LAT í tengslum við LV fyrir vernd vistkerfa (vetrarmeðaltal)*			*SA*
	>UAT	*≤UAT; >LAT*	*≤LAT*	*>UAT*	*≤UAT; >LAT*	*≤LAT*	

Eyðublað 10b. Skrá yfir svæði í tengslum við tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk mats fyrir NO_2/NO_x og viðbótarmat

Svæðiskóði	*UAT og LAT í tengslum við LV fyrir heilsuvernd (klukkustundarmeðaltal)*			*UAT og LAT í tengslum við LV fyrir heilsuvernd (ársmeðaltal)*			*UAT og LAT í tengslum við LV fyrir gróðurvernd*			*SA*
	>UAT	*≤UAT;>LAT*	*≤LAT*	*>UAT*	*≤UAT;>LAT*	*≤LAT*	*>UAT*	*≤UAT;>LAT*	*≤LAT*	

Eyðublað 10c. Skrá yfir svæði í tengslum við tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk mats fyrir PM_{10} og viðbótarmat

Svæðiskóði	*UAT og LAT (sólarhringsmeðaltal)*			*UAT og LAT (ársmeðaltal)*			*SA*
	>UAT	*≤UAT; >LAT*	*≤LAT*	*>UAT*	*≤UAT; >LAT*	*≤LAT*	

Eyðublað 10d. Skrá yfir svæði í tengslum við tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk mats fyrir blý og viðbótarmat

Svæðiskóði	*UAT og LAT*			*SA*
	>UAT	*≤ UAT; >LAT*	*≤ LAT*	

Eyðublað 10e. Skrá yfir svæði í tengslum við tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk mats fyrir bensen og viðbótarmat

Svæðiskóði	UAT og LAT			SA
	>UAT	≤UAT; >LAT	≤LAT	

Eyðublað 10f. Skrá yfir svæði í tengslum við tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk mats fyrir kolsýring og viðbótarmat

Svæðiskóði	UAT og LAT			SA
	>UAT	≤UAT; >LAT	≤LAT	

Eyðublað 10g. Skrá yfir svæði í tengslum við viðbótarmat fyrir óson

Svæðiskóði	*SA*

Athugasemdir við eyðublað 10:

1) Merking yfirskrifta dálkanna er sem hér segir:

>UAT:	yfir efri viðmiðunarmörkum mats,
≤UAT; >LAT:	undir eða jafnt efri viðmiðunarmörkum mats en yfir neðri viðmiðunarmörkum mats,
≤LAT:	undir eða jafnt neðri viðmiðunarmörkum mat,
SA:	sjá athugasemd 6 ef um viðbótarmat er að ræða.

2) Ef yfirskrift dálksins lýsir ástandi svæðisins skal merkja með „j“.

3) Ef tilvik, þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk, eru eingöngu ákvörðuð með líkanreikningi skal merkja með „l“ í stað „j“.

4) Að því er varðar viðmiðunarmörk fyrir vernd vistkerfa skal eingöngu merkja við ef farið er yfir gildi á svæðum þar sem viðmiðunarmörk eru notuð.

5) Tilvik, þar sem farið er yfir UAT og LAT, eru metin á grundvelli viðmiðunarársins og undanfarandi fjögurra ára í samræmi við forskriftina í II. lið V. viðauka við tilskipun 1999/30/EB og II. lið III. viðauka við tilskipun 2000/69/EB.

6) Aðildarríkið er beðið um að tilgreina í dálkinum „SA“ hvort upplýsingum frá föstum mælistöðvum hafi verið bætt við upplýsingar úr öðrum áttum eins og um getur í 3. mgr. 7. gr. tilskipunar 1999/30/EB, 3. mgr. 5. gr. tilskipunar 2000/69/EB og 1. mgr. 9. gr. tilskipunar 2002/3/EB.

Eyðublað 11. Einstök tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk og viðmiðunarmörk að viðbættum vikmörkum (MOT) (tilskipun 96/62/EB (i- og ii-liður a-liðar 1. mgr. 11. gr.), I., II., IV. og V. viðauki við tilskipun 1999/30/EB og I. og II. viðauki við tilskipun 2000/69/EB)

Eyðublað 11a. Tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir SO_2 að viðbættum vikmörkum að því er varðar heilsuvernd (klukkustundarmeðaltal)

Svæðiskóði	Stöðvarkóði	Mánuður	Dagur	Klst.	Styrkur (mg/m^3)	Orsakakóði eða -kóðar

Eyðublað 11b. Tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir SO_2 að því er varðar heilsuvernd (sólarhringsmeðaltal)

Svæðiskóði	Stöðvarkóði	Mánuður	Dagur	Styrkur (mg/m^3)	Orsakakóði eða –kóðar

Eyðublað 11c. Tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir SO_2 að því er varðar vernd vistkerfa (ársmeðaltal)

Svæðiskóði	Stöðvarkóði	Styrkur (mg/m^3)	Orsakakóði eða -kóðar

Eyðublað 11d. Tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir SO_2 að því er varðar vernd vistkerfa (vetrarmeðaltal)

Svæðiskóði	Stöðvarkóði	Styrkur (mg/m^3)	Orsakakóði eða -kóðar

Eyðublað 11e. Tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir NO_2 að viðbættum vikmörkum að því er varðar heilsuvernd (klukkustundarmeðaltal)

Svæðiskóði	Stöðvarkóði	Mánuður	Dagur	Klst.	Styrkur (mg/m^3)	Orsakakóði eða -kóðar

Eyðublað 11f. Tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir NO_2 að viðbættum vikmörkum að því er varðar heilsuvernd (ársmeðaltal)

Svæðiskóði	Stöðvarkóði	Styrkur (mg/m^3)	Orsakakóði eða -kóðar

Eyðublað 11g. Tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir NO_x að því er varðar gróðurvernd

Svæðiskóði	Stöðvarkóði	Styrkur (mg/m^3)	Orsakakóði eða -kóðar

Eyðublað 11h Tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir PM_{10} að viðbættum vikmörkum (1. áfangi; sólarhringsmeðaltal)

Svæðiskóði	Stöðvarkóði	Mánuður	Dagur	Styrkur (mg/m^3)	Orsakakóði eða -kóðar

Eyðublað 11i. Tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir PM_{10} að viðbættum vikmörkum (1. áfangi; ársmeðaltal)

Svæðiskóði	Stöðvarkóði	Styrkur (mg/m^3)	Orsakakóði eða -kóðar

Eyðublað 11j. Tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir blý að viðbættum vikmörkum

Svæðiskóði	Stöðvarkóði	Styrkur (mg/m^3)	Orsakakóði eða -kóðar

Eyðublað 11k. Tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir bensen að viðbættum vikmörkum

Svæðiskóði	Stöðvarkóði	Styrkur (mg/m^3)	Orsakakóði eða -kóðar	2. mgr. 3. gr.

Eyðublað 11l. Tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir kolsýring að viðbættum vikmörkum

Svæðiskóði	Stöðvarkóði	Mánuður	Dagur	Styrkur (mg/m^3)	Orsakakóði eða -kóðar

Athugasemdir við eyðublað 11:

1) Ekki er skylt að tilgreina stöðina með stöðvarkóðanum en sterklega er mælst til þess að hann sé tilgreindur.

2) Orðasambandið „viðmiðunarmörk að viðbættum vikmörkum“ jafngildir „viðmiðunarmörkum“ ef vikmörkin hafa lækkað niður í 0%.

3) Tilgreina skal mánuðinn með viðeigandi tölu frá 1–12 og daginn með viðeigandi tölu frá 1–31. Tilgreina skal „klst.“ með „1“ fyrir klukkustundina milli 00:00 og 01:00 o.s.frv.

4) Öll tilvik, þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk að viðbættum vikmörkum á tiltekinni stöð, skulu koma fram í skýrslum ef heildarfjöldi tilvika er meiri en leyfilegur fjöldi. Ef heildarfjöldi tilvika, þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk á tiltekinni stöð, er lægri en eða jafn leyfilegum fjölda skal ekki geta neinna tilvika í skýrslu.

5) Orsakir þess að farið er yfir viðmiðunarmörk má tilgreina með einum eða nokkrum staðalkóðanna í þessum spurningalista (sjá töflu 2) eða kóða sem aðildarríkið skilgreinir og vísar til sérstakrar skrár yfir orsakir sem aðildarríkið hefur lýst (sjá eyðublað 12). Ef orsakirnar eru tvær eða fleiri skal aðskilja kóðana með semíkommu. Lýsing aðildarríkisins getur einnig verið tilvísun í sérstakt skjal sem er bætt við spurningalistann.

6) Að því er varðar svæði, þar sem farið er yfir viðmiðunarmörkin sem framkvæmdastjórnin hefur veitt tímabundna framlengingu fyrir í samræmi við 2. mgr. 3. gr. tilskipunar 2000/69/EB, skal aðildarríkið gefa það til kynna með því að merkja við dálk „2. mgr. 3. gr.“ með „j“.

7) Ef ekki hefur verið farið oftar yfir viðmiðunarmörkin en leyfilegt er skal aðildarríkið rita „Ekki farið yfir viðmiðunarmörkin“ í vinstri reitinn í fyrstu línu.

Tafla 2. Orsakir sem skýra einstök tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk: staðalkóðar

Orsakakóði	*Lýsing*
S1	Borgarkjarni þar sem er mikil umferð
S2	Nálægð við aðalveg
S3	Staðbundinn iðnaður, þ.m.t. raforkuframleiðsla
S4	Grjótnám eða námuvinnsla
S5	Húshitun
S6	Losun af slysni frá iðnaðarupptökum
S7	Losun af slysni frá öðrum upptökum en iðnaðarupptökum
S8	Náttúruleg upptök eða náttúruatburður eða -atburðir
S9	Sandburður vega á vetrum
S10	Aðkomin loftmengun sem á upptök sín utan aðildarríkisins
S11	Bensínstöð á staðnum
S12	Bílastæði
S13	Bensengeymsla

Eyðublað 12. Orsakir sem skýra einstök tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk: aðildarríkjunum er frjálst að skilgreina viðbótarkóða (tilskipun 96/62/EB (i- og ii-liður a-liðar 1. mgr. 11. gr.), I., II., IV. og V. viðauki við tilskipun 1999/30/EB og I. og II. viðauki við tilskipun 2000/69/EB)

Orsakakóði	*Lýsing*

Eyðublað 13. Einstök tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir óson (b-liður 2. mgr. 10. gr. og III. viðauki við tilskipun 2002/3/EB)

Eyðublað 13a. Tilvik þar sem farið er yfir upplýsandi viðmiðunarmörk fyrir óson

Svæðiskóði	*Stöðvarkóði*	*Mánuður*	*Dagur*	*Hámarksstyrkur ósons, klukkustundargildi (mg/m^3) á tímabilinu þar sem farið er yfir viðmiðunarmörkin*	*Orsakakóði eða -kóðar*	*Upphafstími tímabilsins þar sem farið er yfir viðmiðunarmörkin*	*Heildarfjöldi klst. þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk*	*Klukkustundarmeðalgildi NO_2 (mg/m^3) þegar styrkur ósons er í hámarki*

Eyðublað 13b. Tilvik þar sem farið er yfir viðvörunarmörk fyrir óson

Svæðiskóði	*Stöðvarkóði*	*Mánuður*	*Dagur*	*Hámarksstyrkur ósons, klukkustundargildi (mg/m^3) á tímabilinu þar sem farið er yfir viðmiðunarmörkin*	*Orsakakóði eða -kóðar*	*Upphafstími tímabilsins þar sem farið er yfir viðmiðunarmörkin*	*Heildarfjöldi klst. þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk*	*Klukkustundarmeðalgildi NO_2 (mg/m^3) þegar styrkur ósons er í hámarki*

Eyðublað 13c. Tilvik þar sem farið er yfir langtímamarkmið fyrir óson að því er varðar heilsuvernd

Svæðiskóði	*Stöðvarkóði*	*Mánuður*	*Dagur*	*Mesti meðalstyrkur á átta kukkustunda tímabili að degi (mg/m^3)*	*Orsakakóði eða -kóðar*

Athugasemdir við eyðublað 13:

1) Sjá upplýsingar um „orsakakóða“ í athugasemd 5 við eyðublað 11.

2) 13a og 13b: Tímabilið, þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk, er samfellt tímabil á einum almanaksdegi þar sem farið er stöðugt yfir mörkin. Hvert tímabil getur ekki náð yfir meira en einn almanaksdag. Ef farið er yfir viðmiðunarmörk á fleiri en einu tímabili á einum almanaksdegi skal skrá hvert tímabil fyrir sig.

3) Að því er varðar NO_2 skal skýrslan a.m.k. taka til 50% af sýnatökustöðunum fyrir O^3 (1. mgr. 9. gr. tilskipunar 2003/3/EB).

Eyðublað 14. Tilvik þar sem farið er yfir markgildi fyrir óson (b-liður 2. mgr. 10. gr. og III. viðauki við tilskipun 2002/3/EB)

Eyðublað 14a. Stöðvar þar sem farið er yfir markgildi fyrir óson að því er varðar heilbrigði manna

Svæðiskóði	*Stöðvarkóði*	*Fjöldi daga á almanaksári þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk, meðaltal á þriggja ára tímabili*	*Ef ekki voru notuð fullnægjandi og samfelld gögn, sem ná yfir þrjú ár, skal tilgreina þau almanaksár sem tekið var tillit til*

Eyðublað 14b. Stöðvar þar sem farið er yfir markgildi fyrir óson að því er varðar gróðurvernd

Svæðiskóði	*Stöðvarkóði*	*Meðalgildi AOT40 (maí-júlí) (mg/m^3) fimm ára*	*Ef ekki voru notuð fullnægjandi og samfelld gögn, sem ná yfir fimm ár, skal tilgreina þau almanaksár sem tekið var tillit til (a.m.k. 3 ár)*

Athugasemdir við eyðublað 14:

1) Gögnin skulu vera í samræmi við kröfurnar í neðanmálsgreinum b og c í II. lið I. viðauka við tilskipun 2002/3/EB.Ef ekki er unnt að ákvarða meðaltal áranna þriggja eða fimm á grundvelli fullnægjandi og samfelldra ársgagna skal tilgreina hvert ár, sem tekið er með í útreikningunum, í dálkinum lengst til hægri og skilja það frá öðrum árum með semíkommu.

2) Eyðublað 14a: Öll tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk á tiltekinni stöð skulu koma fram í skýrslum ef heildarfjöldi tilvika er meiri en leyfilegur fjöldi. Ef heildarfjöldi tilvika, þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk á tiltekinni stöð, er lægri en eða jafn leyfilegum fjölda skal ekki geta neinna tilvika í skýrslu.

Eyðublað 15. Árlegar tölfræðiupplýsingar um óson (b-liður 2. mgr. 10. gr. og III. viðauki við tilskipun 2002/3/EB)

Svæðiskóði	*Stöðvarkóði*	*AOT40 að því er varðar gróðurvernd ($\mu g/m^3.h$)*		*AOT40 að því er varðar skógvernd ($\mu g/m^3.h$)*		*Ársmeðaltal*
		Gildi	*Fjöldi gildra gagna*	*Gildi*	*Fjöldi gildra gagna*	

Athugasemd við eyðublað 15:

Fjöldi gildra gagna fyrir AOT40 vísar til fyrirliggjandi klukkustundargagna á viðkomandi tímabili (þ.e. kl. 08:00 til 20:00 frá maí til júlí að því er varðar gróðurvernd, að hámarki 1104 klukkustundir, og kl. 08:00 til 20:00 frá apríl til september að því er varðar skógvernd, að hámarki 2196 klukkustundir).

Eyðublað 16. Ársmeðalstyrkur forefna ósons (b-liður 2. mgr. 10. gr. og VI. viðauki við tilskipun 2002/3/EB)

Eyðublað 16a. Ársmeðalstyrkur rokgjarnra, lífrænna efnasambanda sem mælt er með að séu mæld

	Stöðvar		
Stöðvarkóði			
Etan			
Etýlen			
Asetýlen			
Própan			
Própen			
n-bútan			
i-bútan			
1-búten			
trans-2-búten			
sis-2-búten			
1,3-bútadíen			
n-pentan			
i-pentan			
1-penten			
2-penten			
Ísópren			
n-hexan			
i-hexan			
n-heptan			
n-oktan			
i-oktan			
Bensen			
Tólúen			
Etýlbensen			
m+p-xýlen			
o-xýlen			
1,2,4-trímetýlbensen			
1,2,3-trímetýlbensen			
1,3,5-trímetýlbensen			
Formaldehýð			
Heildarvetniskolefni, önnur en metan			

Eyðublað 16b. Ársmeðalstyrkur annarra forefna ósons

	Stöðvar		
Stöðvarkóði			

Athugasemdir við eyðublað 16:

1) Í fyrstu línu á eyðublaði 16a skal aðildarríkið tilgreina stöðvarkóðann og í næstu línum skal skrá ársmeðalstyrk forefna ósons sem metin eru skv. 3. mgr. 9. gr. tilskipunar 2002/3/EB.

2) Að því er varðar önnur forefni ósons en þau sem lýst er á eyðublaði 16a og eru metin skv. 3. mgr. 9. gr. tilskipunar 2002/3/EB skal aðildarríkið fylla út eyðublað 16b í samræmi við uppsetningu eyðublaðs 16a og tilgreina fyrrgreind önnur efni í fyrsta dálk.

3) Upplýsingaskylda, að því er varðar forefni ósons, skal taka til „viðeigandi, rokgjarnra, lífrænna efnasambanda“ en skráin á eyðublaði 16a er einungis tillaga í samræmi við VI. viðauka við tilskipun 2003/3/EB.

4) Styrkur, sem gefinn hefur verið upp samkvæmt ákvörðun 97/101/EB um skipti á upplýsingum, skal ekki gefinn upp á eyðublaði 16.

Eyðublað 17. Vöktunargögn fyrir styrk SO_2, 10 mínútna meðalgildi (3. mgr. 3. gr. tilskipunar 1999/30/EB)

Stöðvarkóði	*Fjöldi skipta þar sem tíu mínútna meðalstyrkur fer yfir viðmiðunarmörk*	*Fjöldi daga á almanaksárinu með tilvikum þar sem farið er yfir þessi mörk*	*Fjöldi daga, sem um getur í fyrri dálki, þar sem klukkustundarstyrkur SO_2 fer jafnframt yfir 350 mg/m³*	*Skráður tíu mínútna hámarksmeðalstyrkur (mg/m³)*	*Dagurinn sem hámarksstyrkurinn mældist*	
					Mánuður	*Dagur*

Athugasemd við eyðublað 17:

Ef aðildarríkið getur ekki komið því við að skrá gögn um tíu mínútna meðalstyrk SO_2 þarf ekki að fylla þetta eyðublað út.

Eyðublað 18. Vöktunargögn um sólarhringsmeðalgildi fyrir $PM_{2,5}$ (2. mgr. 5. gr. tilskipunar 1999/30/EB)

Stöðvarkóði	*Meðaltal (µg/m³)*	*Miðgildi (µg/m³)*	*Hundraðshlutamark 98 (µg/m³)*	*Hámarksstyrkur (µg/m³)*

Eyðublað 19. Niðurstöður í töflum um viðbótarmat og aðferðir sem notaðar eru (3. mgr. 7. gr. og II. liður VIII. viðauka við tilskipun 1999/30/EB, 3. mgr. 5. gr. og II. liður VI. viðauka við tilskipun 2000/69/EB og 1. mgr. 9. gr. og II. liður VII. viðauka við tilskipun 2002/3/EB)

Eyðublað 19a. Niðurstöður úr viðbótarmati að því er varðar SO_2 og aðferðir sem notaðar eru

Svæðisk óði	*Yfir LV að því er varðar heilsuvernd (klukkustundarmeðaltal)*				*Yfir LV að því er varðar heilsuvernd (sólarhringsmeðaltal)*				*Yfir LV að því er varðar vernd vistkerfa*				*Yfir LV að því er varðar vernd vistkerfa (vetrarmeðaltal)*			
	Flatarmál		*Íbúar sem verða fyrir váhrifum*		*Flatarmál*		*Íbúar sem verða fyrir váhrifum*		*Flatarmál*		*Flatarmál vistkerfa sem verða fyrir váhrifum*		*Flatarmál*		*Flatarmál vistkerfa sem verða fyrir váhrifum*	
	km^2	*Aðferð*	*Fjöldi*	*Aðferð*	*km^2*	*Aðferð*	*Fjöldi*	*Aðferð*	*km^2*	*Aðferð*	*km^2*	*Aðferð*	*km^2*	*Aðferð*	*km^2*	*Aðferð*

Eyðublað 19b. Niðurstöður úr viðbótarmati að því er varðar NO_2/NO_x og aðferðir sem notaðar eru

Svæðisk óði	*Yfir LV að því er varðar heilsuvernd (klukkustundarmeðaltal)*						*Yfir LV að því er varðar heilsuvernd (ársmeðaltal)*						*Yfir LV að því er varðar gróðurvernd*			
	Flatarmál		*Lengd vegar*		*Íbúar sem verða fyrir váhrifum*		*Flatarmál*		*Lengd vegar*		*Íbúar sem verða fyrir váhrifum*		*Flatarmál*		*Flatarmál gróðursvæðis sem verður fyrir váhrifum*	
	km^2	*Aðferð*	*km*	*Aðferð*	*Fjöldi*	*Aðferð*	*km^2*	*Aðferð*	*km*	*Aðferð*	*Fjöldi*	*Aðferð*	*km^2*	*Aðferð*	*km^2*	*Aðferð*

Eyðublað 19c.1 Niðurstöður úr viðbótarmati að því er varðar PM_{10} og aðferðir sem notaðar eru (1. áfangi)

Svæðiskóði	*Yfir LV (sólarhringsmeðaltal)*						*Yfir LV (ársmeðaltal)*					
	Flatarmál		*Lengd vegar*		*Íbúar sem verða fyrir váhrifum*		*Flatarmál*		*Lengd vegar*		*Íbúar sem verða fyrir váhrifum*	
	km^2	*Aðferð*	*km*	*Aðferð*	*Fjöldi*	*Aðferð*	*km^2*	*Aðferð*	*km*	*Aðferð*	*Fjöldi*	*Aðferð*

Eyðublað 19c.2 Niðurstöður úr viðbótarmati að því er varðar PM_{10} og aðferðir sem notaðar eru (2. áfangi)

Svæðiskóði	*Yfir LV (sólarhringsmeðaltal)*						*Yfir LV (ársmeðaltal)*					
	Flatarmál		*Lengd vegar*		*Íbúar sem verða fyrir váhrifum*		*Flatarmál*		*Lengd vegar*		*Íbúar sem verða fyrir váhrifum*	
	km^2	*Aðferð*	*km*	*Aðferð*	*Fjöldi*	*Aðferð*	*km^2*	*Aðferð*	*km*	*Aðferð*	*Fjöldi*	*Aðferð*

Eyðublað 19d. Niðurstöður úr viðbótarmati að því er varðar blý og aðferðir sem notaðar eru

Svæðiskóði	*Yfir LV*					
	Flatarmál		*Lengd vegar*		*Íbúar sem verða fyrir váhrifum*	
	km^2	*Aðferð*	*km*	*Aðferð*	*Fjöldi*	*Aðferð*

Eyðublað 19e. Niðurstöður úr viðbótarmati að því er varðar bensen og aðferðir sem notaðar eru

Svæðiskóði	*Yfir LV*					
	Flatarmál		*Lengd vegar*		*Íbúar sem verða fyrir váhrifum*	
	km^2	*Aðferð*	*km*	*Aðferð*	*Fjöldi*	*Aðferð*

Eyðublað 19f. Niðurstöður úr viðbótarmati að því er varðar kolsýring og aðferðir sem notaðar eru

Svæðiskóði	*Yfir LV*					
	Flatarmál		*Lengd vegar*		*Íbúar sem verða fyrir váhrifum*	
	km^2	*Aðferð*	*km*	*Aðferð*	*Fjöldi*	*Aðferð*

Eyðublað 19g. Niðurstöður úr viðbótarmati að því er varðar óson og aðferðir sem notaðar eru

Svæðiskóði	*Yfir TV að því er varðar heilsuvernd*				*Yfir LTO að því er varðar heilsuvernd*				*Yfir TV að því er varðar vernd vistkerfa*				*Yfir LTO að því er varðar vernd vistkerfa*			
	Flatarmál		*Íbúar sem verða fyrir váhrifum*		*Flatarmál*		*Íbúar sem verða fyrir váhrifum*		*Flatarmál*		*Flatarmál vistkerfa sem verða fyrir váhrifum*		*Flatarmál*		*Flatarmál vistkerfa sem verða fyrir váhrifum*	
	km²	*Aðferð*	*Fjöldi*	*Aðferð*	*km²*	*Aðferð*	*Fjöldi*	*Aðferð*	*km²*	*Aðferð*	*km²*	*Aðferð*	*km²*	*Aðferð*	*km²*	*Aðferð*

Athugasemdir við eyðublað 19:

1) „Aðferð“ er kóði sem aðildarríkið skilgreinir og vísar til sérstakrar skrár yfir tilvísanir (eyðublað 20) í birt efni eða skýrslur þar sem viðbótaraðferðin er skjalfest. Eyðublað 20 er hluti af skýrslunni til framkvæmdastjórnarinnar; ekki skal senda framkvæmdastjórninni birta efnið eða skýrslurnar sem vísað er til.

2) Við eyðublað 19 má bæta kortum sem sýna styrkdreifingu. Mælst er til þess að aðildarríkin geri, ef því verður við komið, kort sem sýna styrkdreifingu innan hvers svæðis og þéttbýlisstaðar. Mælst er til þess að sýndar séu jafnstyrkslínur fyrir færibreytur þar sem viðmiðunarmörk fyrir loftgæði eru sýnd (sjá töflu 3) þannig að bil milli línanna jafngildi 10% af viðmiðunarmörkunum.

3) Í upplýsingunum skulu koma fram viðeigandi meðaltími fyrir langtímamarkmiðin (eitt ár), markgildið að því er varðar heilsuvernd (þrjú ár) og markgildið fyrir gróðurvernd (fimm ár).

Tafla 3 Tölfræðilegar færibreytur sem nota skal á kortum yfir styrk

Mengunarefni	*Færibreytur*
SO_2	Hundraðshlutamark 99,7 fyrir klukkustundarmeðaltal; hundraðshlutamark 98,9 fyrir sólarhringsmeðaltal; ársmeðaltal, vetrarmeðaltal
NO_2	Hundraðshlutamark 99,8 fyrir klukkustundarmeðaltal
NO_2/NO_x	Ársmeðaltal
PM_{10}	Hundraðshlutamark 90,1 fyrir sólarhringsmeðaltal (1. áfangi); hundraðshlutamark 97,8 fyrir sólarhringsmeðaltal (2. áfangi)
PM_{10} og $PM_{2,5}$	Ársmeðaltal
Blý	Ársmeðaltal
Bensen	Ársmeðaltal
Kolsýringur	Hæsta átta klukkustunda meðalgildi á einum degi
Óson	Hundraðshlutamarkið 92,9 af daglegu átta klukkustunda meðalgildi á síðastliðnum þremur árum; hæsta daglega átta klukkustunda meðalgildi á viðmiðunarári; meðalgildi AOT40 (maí–júlí) á síðastliðnum fimm árum

Eyðublað 20. Skrá yfir tilvísanir í viðbótarmatsaðferðir sem um getur á eyðublaði 19 (3. mgr. 7. gr. og II. liður VIII. viðauka við tilskipun 1999/30/EB)

Aðferð	*Full tilvísun*

Eyðublað 21. Tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir SO_2 sem rekja má til náttúrulegra upptaka (4. mgr. 3. gr. tilskipunar 1999/30/EB)

Eyðublað 21a. Viðmiðunarmörk fyrir SO_2 að því er varðar heilsuvernd (klukkustundarmeðaltal)

Svæði	*Stöðvarkóði*	*Fjöldi tilvika þar sem mælingar eru yfir viðmiðunarmörkum*	*Kóði eða kóðar fyrir náttúruleg upptök*	*Áætlaður fjöldi tilvika þar sem farið er yfir viðmiðunar-mörk þegar vægi náttúrulegra þátta hefur verið dregið frá*	*Tilvísun í gögn til staðfestingar*

Eyðublað 21b. Viðmiðunarmörk fyrir SO_2 að því er varðar heilsuvernd (sólarhringsmeðaltal)

Svæði	*Stöðvarkóði*	*Fjöldi tilvika þar sem mælingar eru yfir viðmiðunarmörkum*	*Kóði eða kóðar fyrir náttúruleg upptök*	*Áætlaður fjöldi tilvika þar sem farið er yfir viðmiðunar-mörk þegar vægi náttúrulegra þátta hefur verið dregið frá*	*Tilvísun í gögn til staðfestingar*

Eyðublað 21c. Viðmiðunarmörk fyrir SO_2 að því er varðar vernd vistkerfa (ársmeðaltal)

Svæði	*Stöðvarkóði*	*Árlegur meðalstyrkur*	*Kóði eða kóðar fyrir náttúruleg upptök*	*Áætlaður árlegur meðalstyrkur þegar vægi náttúrulegra þátta hefur verið dregið frá*	*Tilvísun í gögn til staðfestingar*

Eyðublað 21d. Viðmiðunarmörk fyrir SO_2 að því er varðar vernd vistkerfa (vetrarmeðaltal)

Svæði	*Stöðvarkóði*	*Meðalstyrkur að vetri*	*Kóði eða kóðar fyrir náttúruleg upptök*	*Áætlaður árlegur meðalstyrkur þegar vægi náttúrulegra þátta hefur verið dregið frá*	*Tilvísun í gögn til staðfestingar*

Athugasemd við eyðublað 21:

Náttúruleg upptök má tilgreina með einum eða nokkrum staðalkóðanna í þessum spurningalista (sjá töflu 4) eða kóða sem aðildarríkið skilgreinir og vísar til sérstakrar skrár yfir náttúruleg upptök sem aðildarríkið hefur lýst (sjá eyðublað 22).

Tafla 4. Náttúruleg upptök SO_2: staðalkóðar

Kóði fyrir náttúruleg upptök	*Lýsing*
A1	Eldvirkni innan aðildarríkisins
A2	Eldvirkni utan aðildarríkisins
B	Votlendi til strandar
C1	Náttúrulegir eldar innan aðildarríkisins
C2	Náttúrulegir eldar utan aðildarríkisins

Eyðublað 22. Náttúruleg upptök SO_2: aðildarríkjunum er frjálst að skilgreina viðbótarkóða (4. mgr. 3. gr. tilskipunar 1999/30/EB)

Kóði fyrir náttúruleg upptök	*Lýsing*

Eyðublað 23. Tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir PM_{10} sem rekja má til náttúruatburða (4. mgr. 5. gr. tilskipunar 1999/30/EB)

Eyðublað 23a. Vægi náttúruatburða í tilvikum þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir PM_{10} (1. áfangi; sólarhringsmeðaltal)

Svæði	*Stöðvarkóði*	*Fjöldi tilvika þar sem mælingar eru yfir viðmiðunarmörkum*	*Kóði eða kóðar fyrir náttúruatburð*	*Áætlaður fjöldi tilvika þar sem farið er yfir viðmiðunar-mörk þegar vægi náttúrulegra þátta hefur verið dregið frá*	*Tilvísun í gögn til staðfestingar*

Eyðublað 23b. Vægi náttúruatburða í tilvikum þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir PM_{10} (1. áfangi; ársmeðaltal)

Svæði	*Stöðvarkóði*	*Árlegur meðalstyrkur*	*Kóði eða kóðar fyrir náttúruatburð*	*Áætlaður árlegur meðalstyrkur þegar vægi náttúrulegra þátta hefur verið dregið frá*	*Tilvísun í gögn til staðfestingar*

Athugasemd við eyðublað 23:

Náttúruatburði má tilgreina með einum eða nokkrum staðalkóðanna sem settir eru fram í þessum spurningalista (sjá töflu 5).

Tafla 5 Náttúruatburðir sem valda því að farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir PM_{10}: staðalkóðar

Kóði fyrir náttúruatburð	*Lýsing*
A1	Eldgos innan aðildarríkisins
A2	Eldgos utan aðildarríkisins
B1	Jarðskjálftavirkni innan aðildarríkisins
B2	Jarðskjálftavirkni utan aðildarríkisins
C1	Jarðvarmavirkni innan aðildarríkisins
C2	Jarðvarmavirkni utan aðildarríkisins
D1	Óheftir eldar á opnu landi innan aðildarríkisins
D2	Óheftir eldar á opnu landi utan aðildarríkisins
E1	Stormur innan aðildarríkisins
E2	Stormur utan aðildarríkisins
F1	Uppþyrlun agna í andrúmslofti innan aðildarríkisins
F2	Uppþyrlun agna í andrúmslofti utan aðildarríkisins
G1	Flutningur náttúrulegra agna frá þurrum svæðum innan aðildarríkisins
G2	Flutningur náttúrulegra agna frá þurrum svæðum utan aðildarríkisins

Eyðublað 24. Tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir PM_{10} sem rekja má til sandburðar á vetrum (5. mgr. 5. gr. tilskipunar 1999/30/EB)

Eyðublað 24a. Vægi sandburðar á vetrum í tilvikum þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir PM_{10} (1. áfangi; sólarhringsmeðaltal)

Svæði	*Stöðvarkóði*	*Fjöldi tilvika þar sem mælingar eru yfir viðmiðunarmörkum*	*Áætlaður fjöldi tilvika þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk þegar vægi sandburðar á vetrum hefur verið dregið frá*	*Tilvísun í gögn til staðfestingar*

Eyðublað 24b. Vægi sandburðar á vetrum í tilvikum þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk fyrir PM_{10} (1. áfangi; ársmeðaltal)

Svæði	*Stöðvarkóði*	*Ársmeðaltal*	*Áætlaður árlegur meðalstyrkur þegar vægi sandburðar á vetrum hefur verið dregið frá*	*Tilvísun í gögn til staðfestingar*

Eyðublað 25. Samráð um mengun sem berst yfir landamæri (6. mgr. 8. gr. tilskipunar 96/62/EB)

Eyðublað 25a. Almenn atriði

Hefur aðildarríkið haft samráð við hin aðildarríkin um umtalsverða loftmengun sem á uppruna í hinum aðildarríkjunum? Merkið við „j“ ef svarið er já en „n“ ef svarið er nei:	(j eða n)

Eyðublað 25b. Forskrift fyrir hvert aðildarríki

Ef svarið er já:	AT	BE	CY	CZ	DE	DK	EE	ES	FI	FR	GR	HU	IE	IT	LT	LU	LV	MT	NL	PL	PT	SE	SK	SI	UK
– skal merkja við aðildarríkið eða viðkomandi land																									
– skal merkja við ef dagskráin eða dagskrárnar vegna samráðsins fylgja þessari skýrslu																									
– skal merkja við ef fundargerðir fyrir samráðið fylgja þessari skýrslu																									

Athugasemd við eyðublað 25b:

Merkið með „j“ ef svarið er já.

Eyðublað 26. Tilvik þar sem farið er yfir viðmiðunarmörk sem mælt er fyrir um í tilskipunum 80/779/EBE, 82/884/EBE og 85/203/EBE og gera skal grein fyrir skv. 6. mgr. 9. gr. tilskipunar 1999/30/EB

Mengunarefni	*Viðmiðunarmörk sem farið er yfir*	*Aðferð sem er notuð við vöktun*	*Stöðvarkóði*	*Mæligildi (mg/m^3)*	*Orsakakóði eða -kóðar*	*Ráðstafanir sem gripið hefur verið til*

Athugasemdir við eyðublað 26:

1) Í öðrum dálki skal tilgreina í tölum þau viðmiðunarmörk sem farið er yfir.

2) Fyrir SO_2 og svifryk skal tilgreina hvort notuð er sótaðferð eða þyngdarmæling.

3) Ekki er skylt að tilgreina stöðina en sterklega er mælst til þess að svo verði gert.

4) Tilgreina má orsakir þess að farið er yfir viðmiðunarmörk með einum eða nokkrum staðalkóðanna í þessum spurningalista (sjá töflu 5) eða kóða sem aðildarríkið skilgreinir og vísar til sérstakrar skrár yfir orsakir sem aðildarríkið hefur lýst (sjá eyðublað 27). Ef orsakirnar eru tvær eða fleiri skal aðskilja kóðana með semíkommu. Lýsing aðildarríkisins getur einnig verið tilvísun í sérstakt skjal sem er bætt við spurningalistann.

Eyðublað 27. Orsakir þess að farið er yfir viðmiðunarmörk sem mælt er fyrir um í tilskipunum 80/779/EBE, 82/884/EBE og 85/203/EBE: aðildarríkjunum er frjálst að skilgreina viðbótarkóða (6. mgr. 9. gr. tilskipunar 1999/30/EB)

Orsakakóði	*Lýsing*

ÁKVÖRÐUN FRAMKVÆMDASTJÓRNARINNAR 2007/EES/54/24

frá 17. desember 2002

til frekari skýringar á viðauka A við reglugerð ráðsins (EB) nr. 2223/96 að því er varðar meginreglur um mælingar á verði og magni í þjóðhagsreikningum (*)

(tilkynnt með númeri C(2002) 5054)

(2002/990/EB)

FRAMKVÆMDASTJÓRN EVRÓPUBANDALAGANNA HEFUR,

með hliðsjón af stofnsáttmála Evrópubandalagsins,

með hliðsjón af reglugerð ráðsins (EB) nr. 2223/96 frá 25. júní 1996 um evrópska þjóðhags- og svæðisreikningakerfið í Bandalaginu ([1]), eins og henni var síðast breytt með reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 359/2002 ([2]), einkum 2. mgr. 2. gr.,

og að teknu tilliti til eftirfarandi

1) Í reglugerð (EB) nr. 2223/96 er viðmiðunarrammi fyrir sameiginlega staðla, skilgreiningar, flokkanir og reikningsskilareglur sem beita skal við gerð þjóðhagsreikninga aðildarríkjanna vegna hagskýrsluþarfa Evrópubandalagsins svo að fá megi fram niðurstöður sem eru samanburðarhæfar milli aðildarríkjanna.

2) Nauðsynlegt er að auka samanburðarhæfi gagna milli aðildarríkja um breytingar á vergri landsframleiðslu (GDP) á raunvirði, bæði með tilliti til beitingar 2. gr. reglugerðar ráðsins (EB) nr. 1467/97 frá 7. júlí 1997 um að hraða og skýra framkvæmd málsmeðferðar vegna of mikils fjárlagahalla ([3]) og ályktunar leiðtogaráðsins um samninginn um stöðugleika og vöxt frá 16. júní 1997 ([4]) og til að stuðla að marghliða eftirliti almennt.

3) Framkvæmd og eftirlit með Efnahags- og myntbandalaginu krefst sambærilegra, uppfærðra og áreiðanlegra upplýsinga um skipulag og þróun í efnahagslífi hvers aðildarríkis.

4) Raunvirði þjóðhagsreikninga, þ.e. þjóðhagsreikningar sem eru leiðréttir með tilliti til verðbreytinga, eru mikilvægt tæki við greiningu á efnahags- og fjárhagsstöðu lands, að því tilskildu að þeir séu byggðir á skýrum meginreglum sem ekki gefa möguleika á mismunandi túlkun. Í þessu skyni skal auka og herða tilmæli varðandi útreikning á gögnum á föstu verðlagi samkvæmt ákvæðum reglugerðar (EB) nr. 2223/96.

5) Ákvörðun framkvæmdastjórnarinnar 98/715/EB frá 30. nóvember 1998 ([5]) skýrir viðauka A við reglugerð (EB) nr. 2223/96 að því er varðar meginreglur um mælingar á verði og magni. Í henni er skilgreind flokkun aðferða fyrir tilteknar tegundir af vörum í aðferðir sem best henta, aðferðir sem nota má ef ekki er unnt að beita þeim aðferðum sem best henta og aðferðir sem ekki skal nota.

6) Með ákvörðun 98/715/EB var komið á fót rannsóknaráætlun fyrir þær vörur sem falla ekki undir þessa flokkun. Niðurstöður úr rannsóknaráætluninni, sem var sameiginleg framkvæmd aðildarríkjanna, liggja nú fyrir. Í þessari ákvörðun er flokkunin skilgreind að teknu tilliti til niðurstaðna rannsóknaráætlunarinnar.

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtíð. EB L 347, 20.12.2002, bls. 42. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 174/2004 frá 3. desember 2004 um breytingu á XXI. viðauka (Hagskýrslugerð) við EES-samninginn, sjá *EES-viðbæti við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 26, 26.5.2005, bls. 27.

([1]) Stjtíð. EB L 310, 30.11.1996, bls. 1.

([2]) Stjtíð. EB L 58, 28.8.2002, bls. 1.

([3]) Stjtíð. EB L 209, 2.8.1997, bls. 6.

([4]) Stjtíð. EB C 236, 2.8.1997, bls. 1.

([5]) Stjtíð. EB L 340, 16.12.1998, bls. 33.

7) Með þessari ákvörðun skal samræma verð- og magnmælikvarða í þjóðhagsreikningum, með fyrirvara um fyrirliggjandi lagaramma um samræmdar vísitölur neysluverðs, sem mælt er fyrir um í reglugerð ráðsins (EB) nr. 2494/95 ([6]), og tilheyrandi og væntanlegum ákvæðum þar að lútandi.

8) Ráðstafanirnar, sem kveðið er á um í þessari ákvörðun, eru í samræmi við álit hagskýrsluáætlunarnefndarinnar og hagskýrslunefndarinnar um peningamál, fjármál og greiðslujöfnuð.

SAMÞYKKT ÁKVÖRÐUN ÞESSA:

1. gr.

Markmið

Tilgangurinn með þessari ákvörðun er að útskýra nánar meginreglurnar um mælingu á verði og magni, sem fjallað er um í 10. kafla viðauka A við reglugerð (EB) nr. 2223/96, með tilliti til þess að þörf er á að samræma betur verð- og magnmælikvarða í samræmi við niðurstöðu rannsóknaráætlunarinnar sem kveðið er á um í 4. gr. ákvörðunar 98/715/EB.

2. gr.

Flokkun aðferða

Í I. viðauka við þessa ákvörðun er, að því er varðar vörur og viðskiptaflokka sem slík flokkun hefur enn ekki verið skilgreind fyrir með ákvörðun 98/715/EB, mælt fyrir um flokkun aðferða í aðferðir sem best henta, aðferðir sem nota má ef ekki er unnt að beita þeim aðferðum sem best henta og aðferðir sem ekki skal nota.

3. gr.

Tímaáætlun um framkvæmd flokkunar

Í II. viðauka er mælt fyrir um tímaáætlun um framkvæmd þeirra flokkana sem um getur í 2. gr.

4. gr.

Ákvörðun þessari er beint til aðildarríkjanna.

Gjört í Brussel 17. desember 2002.

Fyrir hönd framkvæmdastjórnarinnar,

Pedro SOLBES MIRA

framkvæmdastjóri.

([1]) Stjtíð. EB L 58, 27.2.1998, bls. 1.

I. VIÐAUKI

1. **FLOKKUN AÐFERÐA**

Eftirfarandi flokkun aðferða verður notuð hér eftir í þessum viðauka:

Aðferðir A: þær aðferðir sem best henta.

Aðferðir B: aðferðir sem má nota ef aðferð A á ekki við.

Aðferðir C: aðferðir sem ekki skal nota.

2. **SKILGREININGAR Á AÐFERÐUM**

Verðlagningarlíkan. Gefin er nákvæm lýsing á vörulíkani (sem yfirleitt byggist á raunverulegum eldri vörum) og síðan eru þeir hlutar, sem það samanstendur af, verðlagðir að nýju á síðari samfelldum tímabilum. Dæmi um þetta er að finna í byggingariðnaði þar sem t.d. má skilgreina dæmigert fjölskylduhús og verðleggja síðan að nýju alla hluta þess (t.d. þak, grunn, eldhúsinnréttingu) á samfelldum tímabilum. Í tengslum við viðskiptaþjónustu kann að vera til staðlaður (eða almennur) samningur sem hægt er að nota. Helstu viðmiðanir við notkun verðlagningarlíkans eru:

— líkönin, sem eru notuð, eru uppfærð reglulega,

— líkönin skulu vera dæmigerð,

— nota skal ráðandi verð, að teknu tilliti til hagnaðarhlutfalls framleiðenda og hugsanlegs afsláttar til viðskiptavina,

— líkanið skal byggjast á afurðum en ekki á aðföngum.

Verðlagning einstakra þátta. Raunverulegri vöru er skipt í nokkra meginþætti eða -hluta, sem eru verðlagðir, síðan eru einstakar vörur athugaðar á samfelldum tímabilum og helstu þættir bornir saman. Miklu skiptir að unnt sé að aðgreina þættina, leggja mat á eiginleika þeirra og áhrif á endanlegt nothæfi vörunnar og að verð á mismunandi tímabilum liggi fyrir. Þessi aðferð er frábrugðin „verðlagningarlíkaninu“ að því leyti að ekki eru skilgreind nein líkön til að fara eftir.

Tímataxti og tímagreiðslur. Í sumum tilvikum getur greiðsla tengst fjölda vinnustunda (t.d. þóknun lögfræðinga) en ekki árangri. Í slíku tilviki má nota tímataxtann (greitt verð á klukkustund) sem verðvísi. Á sama hátt má reikna út tímagreiðslur með því að deila fjölda vinnustunda í heildarveltuna.

Tímagreiðslu- og tímataxtaaðferðir eru að því leyti frábrugðnar aðfangaaðferðum, sem byggjast á launavísitölum, að rekstrarafgangur og önnur aðföng, þ.m.t. laun og launatengd gjöld, eru hluti af veltunni. Með báðum aðferðunum koma breytingar á vinnuframlagi á klukkustund samt sem áður fram í verðbreytingum en ekki í breytingum á framleiðni.

Tímagreiðslan hentar best við mjög nákvæma flokkun þar sem vörur eru skilgreindar eins nákvæmlega og unnt er og gerður er greinarmunur á mismunandi vinnuafli.

Dæmigerð verðlagning. Þetta hugtak er notað yfir aðferðir, einkum í tengslum við viðskiptaþjónustu, þar sem framleiðendur eru hvattir til þess að velja nokkrar vörur sem eru dæmigerðar fyrir heildarframleiðslu þeirra. Fylgst er með verði þessara vara á tilteknu tímabili ásamt eiginleikum varanna til að hafa eftirlit með því hvort breytingar verða á gæðum.

3. **AÐFERÐIR A, B OG C FYRIR FRAMLEIÐSLU SEM ER SKIPT EFTIR VÖRUM**

3.1. **Vöruflokkun Evrópubandalagsins D — Stór búnaður**

Helstu vörur, sem hér er átt við, eru skip, loftför, lestar, olíupallar og vélar fyrir sérhæfðar atvinnugreinar. Aðferðir sem eingöngu byggjast á mælingu aðfanga með því að nota óleiðrétta magnvísa eða sem byggjast á mælingu einingarverðs teljast til aðferða C.

Aðferðir sem byggjast á verðlagningarlíkani eða verðlagningu einstakra þátta teljast til aðferða A ef viðmiðanir 2. liðar þessa viðauka eru uppfylltar.

Tvær aðrar aðferðir sem hægt er að nota:

— notkun alþjóðlegs verðs getur verið aðferð B ef verð telst vera dæmigert fyrir landsframleiðslu aðildarríkis (í nákvæmustu vöruflokkuninni) og fyrir viðskiptaflæði milli landa: markaðir verða að vera samkeppnishæfir, gögn lagskipt og vegin á tilhlýðilegan hátt, viðeigandi aðferð notuð til leiðréttingar með tilliti til gengisbreytinga og upplýsingar um utanríkisviðskipti skulu ná yfir notaðan búnað,

— notkun sértækra og áreiðanlegra aðferða við gæðaleiðréttingu geta verið aðferðir A eða B, allt eftir atvinnugreinum, þótt helst skuli nota þær í tengslum við sundurliðun stórra eigna í stofnhluta sína.

Fyrir *skip* getur verðlagningarlíkan verið aðferð A ef skilyrði 2. liðar þessa viðauka eru uppfyllt.

Fyrir *olíuborpalla* er það aðferð A að nota verðlagningu einstakra þátta til þess að skilgreina mismunandi einingar pallsins, svo fremi þær séu leiðréttar með tilliti til gæða. Verðlagning hlutanna, með leiðréttingu með tilliti til söluhagnaðar fyrirtækis og framleiðni vinnuafls, telst vera aðferð B, sömuleiðis notkun alþjóðlegrar vísitölu fyrir tilteknar tegundir skipa sem hafa sömu eiginleika og olíuborpallar, þ.e. stórra skipa sem eru byggð úr einingum.

Fyrir *flugvélar* verður aðferðin sem er notuð að byggjast á nákvæmri lagskiptingu atvinnugreinarinnar, taka mið af flóknu flæði sem tengdist samstarfsverkefnum og gera ráð fyrir leiðréttingu á gengisbreytingum ef verð er skráð í Bandaríkjadölum. Bæði verðlagningarlíkan og verðlagning einstakra þátta eru hér aðferðir A og í báðum tilvikum getur það verið kostur að viðskiptavinir úr atvinnulífinu ráða flugvélamarkaðnum.

Verðlagningarlíkan og gæðaleiðrétt markaðsverð (sem tekur mið af jaðarverði á aukabúnaði) eru aðferðir A fyrir lestar, að því tilskildu að lagskipting nái a.m.k. yfir vöruvagna/farþegavagna/eimreiðar og mismunandi knúningstækni.

Fyrir vélar til sérstakra nota eru verðlagningarlíkan og verðlagning einstakra þátta aðferðir A en viðeigandi gæðaleiðréttingaraðferðir má nota beint ef aðferð, sem byggist á sundurhlutun, hentar ekki fyrir vélbúnaðinn.

3.2. **Vöruflokkun Evrópubandalagsins 30.02 — Tölvur og aðrar gagnavinnsluvélar**

Aðferð A er staðvirðing með framleiðsluverðsvísitölu (PPI) þar sem notuð er viðeigandi gæðaleiðréttingaraðferð.

Framleiðsluverðsvísitölur sem henta ekki jafn vel, þ.e. með gæðaleiðréttingaraðferð sem hentar ekki jafn vel, eru aðferðir B.

Önnur möguleg aðferð B er notkun upplýsinga frá bandarísku ánægjuverðsvísitölunni (hedonic price index) fyrir tölvur, svo fremi sýnt verði fram á að hún sé nægilega dæmigerð fyrir innlent verðlag. Besta lausnin í þessu tilviki er að nota verð á tölvum í Bandaríkjunum og nota hana til beinnar gæðaleiðréttingar þeirra verðupplýsinga sem teknar eru saman innanlands. Beita skal viðeigandi aðferð til þess að taka tillit til mismunandi almennra verðbreytinga eða gengisbreytinga.

Nálgunaraðferðir, t.d. að nota verðvísitölur annarra rafeindavara, skal flokka sem aðferðir C. Aðferðir sem byggjast á einingarverði eru einnig aðferðir C. Notkun verðvísitölu þar sem ekki er tekið tillit til breytinga á gæðum er einnig aðferð C.

3.3. **Vöruflokkun Evrópubandalagsins 45 — Byggingastarfsemi**

Notkun aðfangavísitalna til að staðvirða framleiðslu telst vera aðferð C. Aðferðir til magnmælingar (t.d. að mæla byggingavinnu í rúmmetrum eða fjölda útgefinna byggingarleyfa) teljast einnig til aðferða C.

Nokkrar mögulegar aðferðir fyrir útreikning á vísitölum framleiðsluverðs geta verið aðferðir A eða B:

Fyrir byggingarframkvæmdir sem eru ekki mannvirkjagerð:

— með „ráðandi verði“ er stuðst við gögn úr raunverulegum verkefnum, sem eru unnin á tímabilinu, eða tilboðsverðsvísitölur eru leiðréttar með tilliti til viðkomandi tímabils. Þetta getur talist aðferð A, svo framarlega sem byggingarframkvæmdir, sem eru verðlagðar á mismunandi tíma, eru beinlínis samanburðarhæfar, eða ef verð er hæfilega gæðaleiðrétt með tilliti til breytinga á þeim byggingarframkvæmdum sem bornar eru saman. Þessi aðferð hentar ekki ef verkefnin eru sannanlega einstök,

— „verðlagningarlíkan“ ef skilyrði 2. liðar þessa viðauka eru uppfyllt.

— „ánægjuverðsaðferðin“, þar sem leitast er við að skilgreina gæði byggingar út frá eiginleikum hennar og tengja þá verðinu, getur talist aðferð B.

Fyrir mannvirkjagerð:

Þessi verkefni eru yfirleitt stór og einstök. Meginreglurnar, sem eru settar fram í lið 3.1 í þessum viðauka, um verðlagningu einstakra vara eiga jafnt við hér, einkum sundurliðun verkefnis í auðmælanlegri þætti. Samantekt á sundurliðuðu verði sem liður í stjórnsýslueftirliti með opinberum byggingarsamningum getur talist aðferð B ef gögnin eru dæmigerð.

Fyrir viðgerðir og viðhald:

Aðferð B er að taka saman gögn um tímataxta eða tilboð verktaka í stöðluð verk og nota sem verðvísa.

3.4. **Vöruflokkun Evrópubandalagsins 64 — Póst- og fjarskiptaþjónusta**

3.4.1. *Póst- og boðberaþjónusta*

Notkun viðeigandi og dæmigerðra framleiðsluverðsvísitalna, þar sem tekið er tillit til breytinga á gæðum, er aðferð A. Til að framleiðsluverðsvísitölur teljist viðeigandi og dæmigerðar þurfa þær að ná yfir alla þjónustu sem er veitt og taka mögulegan afslátt til greina.

Framleiðsluverðsvísitölur, sem ná ekki yfir alla þjónustu eða taka ekki til greina breytingar á gæðum, er aðferð B. Einingarverðsvísitölur (UVI) fyrir raunverulega einsleitar vörur er einnig aðferð B. Magnvísaaðferðir, sem byggjast á sundurliðuðum vísum yfir margvíslegar tegundir veittrar þjónustu, t.d. fjölda bréfa/pakka sem er sundurliðaður eftir mismunandi póstburðargjöldum, eru aðferðir B.

Notkun sundurliðaðra neysluverðsvísitalna (CPI) til að staðvirða aðra framleiðslu en þá sem er notuð á heimilum getur verið aðferð B ef hægt er að sýna fram á að verðþróun sé sambærileg að því er varðar heimili og fyrirtæki. Notkun sundurliðaðra neysluverðsvísitalna fyrir innkaup fyrirtækja, þegar vitað er að fyrirtæki fá afslátt eða kaupa aðrar vörur en heimilin, er aðferð C.

3.4.2. *Fjarskiptaþjónusta*

Staðvirðing framleiðslu með gæðaleiðréttum framleiðsluverðsvísitölum er aðferð A. Notkun framleiðsluverðsvísitalna, sem ná ekki nákvæmlega yfir vörurnar eða ef ekki á sér stað nein leiðrétting með tilliti til gæða, er aðferð B. Einingarverðsvísitölur fyrir vörur sem eru alveg einsleitar er einnig aðferð B. Notkun magnvísa sem endurspegla alla framleiðsluna er aðferð B.

Notkun sundurliðaðra neysluverðsvísitalna til að staðvirða aðra framleiðslu en þá sem er notuð á heimilum getur verið aðferð B ef hægt er að sýna fram á að verðþróun er sambærileg að því er varðar heimili og fyrirtæki. Notkun sundurliðaðra neysluverðsvísitalna fyrir innkaup fyrirtækja, þegar vitað er að fyrirtæki fá afslátt eða kaupa aðrar vörur en heimilin, er aðferð C.

3.5. **Vöruflokkun Evrópubandalagsins 65 — Fjármálaþjónusta, þó ekki starfsemi vátryggingafélaga og lífeyrissjóða**

3.5.1. *Óbeint mæld fjármálaþjónusta (ÓMF)*

Þar eð ekki fyrirfinnst nein bein mælistærð verðs eða mælieining sem fræðilega séð er raunverulega dæmigerð fyrir framleiðsluvirði óbeint mældrar fjármálaþjónustu virðist ógerlegt nú sem stendur að finna hentuga aðferð A fyrir óbeint mælda fjármálaþjónustu. Þar af leiðandi verða aðferðir til þess að mæla óbeint mælda fjármálaþjónustu á föstu verðlagi að byggjast á venjum, rétt eins og aðferðirnar til þess að mæla óbeint mælda fjármálaþjónustu á gangverði. Að svo komu máli er í grundvallaratriðum um tvær aðferðir að ræða (að aðfangaaðferðum frátöldum) til þess að staðvirða óbeint mælda fjármálaþjónustu og báðar teljast aðferðir B.

Sú fyrri felst í því að reikna út sundurliðaða framleiðsluvísa. Framleiðsluvísarnir verða að ná yfir starfsemi sem hefur í för með sér óbeint mælda fjármálaþjónustuDæmi um mögulega vísa eru fjöldi bankareikninga, fjöldi og virði lána og lántöku, fjöldi meðhöndlaðra ávísana o.fl. Þó er mikill munur á fyrirtækjamarkaði og neytendamarkaði og skal hann endurspeglast í mismunandi framleiðsluvísum beggja markaða.. Dæmi um mögulega vísa eru fjöldi bankareikninga, fjöldi og virði lána og lántöku, fjöldi meðhöndlaðra ávísana o.fl. Þó er mikill munur á fyrirtækjamarkaði og neytendamarkaði og skal hann endurspeglast í mismunandi framleiðsluvísum beggja markaða. Nauðsynlegt er að sundurliða virði óbeint mældrar fjármálaþjónustu eftir mismunandi starfsemi til þess að reikna vægi fyrir samtölu framleiðsluvísa.

Önnur aðferðin er að tengja vaxtamun lána og lántöku á grunntímabili við stofna lána og lántöku, umreiknað (með því að nota almenna verðvísitölu á borð við óbeint staðvirði fyrir þjóðarútgjöld) á grunntímabili, í samræmi við reglugerð ráðsins (EB) nr. 448/98 ([1]). Með þessari aðferð eru ekki teknar til greina breytingar á gæðum þeirrar þjónustu sem í raun er veitt. Nauðsynlegt er að staðvirða stofna lána og lántöku með almennri verðvísitölu þannig að verðbreytingar hafi ekki áhrif á stofninn. Verðvísitölur, sem teljast viðunandi í þessu skyni, eru eftirfarandi, raðað eftir notagildi: staðvirðir fyrir verga landsframleiðslu, staðvirðir fyrir þjóðarútgjöld og heildarneysluverðsvísitölur.

3.5.2. *Fjármálaþjónusta önnur en óbeint mæld fjármálaþjónusta (FISIM)*

Þegar þjónusta, sem greiða á fyrir, er á mismunandi verði er það aðferð A að nota sem staðvirði gæðaleiðrétta vísitölu framleiðsluverðs dæmigerðrar heildar þeirrar þjónustu. Til þess að geta talist dæmigerðar verða verðvísitölur að ná yfir stærstan hluta allrar þjónustu sem greitt er fyrir. Þegar starfsemi er mjög samsett (t.d. starfa viðskiptabankar, fjárfestingarbankar og sparisjóðir á mjög ólíkan hátt) verður að velja þjónustuheildina út frá hverjum hluta markaðarins til þess að starfsemin geti talist dæmigerð. Að taka þennan mismun ekki til greina er aðferð B. Hægt er að telja verð á þjónustupökkum með ef þeir innihalda svipaða þjónustu alls staðar á markaðnum. Ef sú er ekki raunin er við hæfi að nota ánægjuverðsaðferðina eða verðlíkan til að bera þessa pakka saman. Notkun nákvæmra magnvísa sem endurspegla framleiðsluvirðið á viðunandi hátt er aðferð B.

Fyrir verðtengd gjöld er hægt að reikna út verðvísitölur sem endurspegla bæði breytingar á þeim hundraðshluta sem er reikningsfærður og breytingar á verðmæti undirliggjandi eignar sem getur verið stofn- eða flæðistærð. Þetta er þá aðferð A. Notkun magnvísa sem endurspegla framleiðsluvirðið á viðunandi hátt er aðferð B. Dæmi um hentuga magnvísa fyrir mismunandi þjónustu eru:

— fyrir millifærslur fjármuna (greiðslna o.fl.) er fjöldi millifærslna eða magnvísir, sem byggist á millifærðu fjárhæðunum, aðferð B,

— fyrir peningamarkaðsfjármuni er það hentugur magnvísir að nota millifærðu fjárhæðirnar, staðvirtar með almennri verðvísitölu (eins og lýst er í lið 3.5.1).

Fyrir fjármögnunarleigu getur leiguverð bæði falið í sér þjónustugjöld og óbeint mælda fjármálaþjónustu. Ef unnt er að skilja þjónustugjöld frá óbeint mældri fjármálaþjónustu má nota viðeigandi verðvísitölur til þess að staðvirða þjónustugjaldaþáttinn og er það þá aðferð A. Notkun vísitalna framleiðsluverðs til þess að staðvirða heildarframleiðsluvirði leigu skal þó teljast aðferð C vegna þess að hún mælir ekki framleiðsluvirði óbeint mældrar fjármálaþjónustu á viðunandi hátt. Virði útistandandi krafna, sem hafa verið staðvirtar með almennri verðvísitölu (eins og lýst er í lið 3.5.1), er hentugur magnvísir fyrir aðferð B. Breytingar á gæðum varða hér gæði þeirrar fjármagnsleiguþjónustu sem er veitt en ekki hugsanlega aukningu á gæðum undirliggjandi eignar.

Framleiðsluverð eða magnvísar sem endurspegla lítið og afmarkað svið fjármálaafurða eða -þjónustu, aðfangaaðferðir eða notkun almennrar verðvísitölu eru aðferðir C.

3.6. **Vöruflokkun Evrópubandalagsins 66 — Þjónusta vátryggingafélaga og lífeyrissjóða, þó ekki lögboðnar almannatryggingar**

Ógerlegt virðist að útfæra hugmyndina um staðvirðingu framleiðsluvirðis tryggingaþjónustu á grundvelli hagtalna um framleiðsluverð. Helsta ástæðan er sú að ekki er til nein bein mælieining fyrir verð eða magn sem er raunverulega dæmigerð fyrir framleiðsluna. Þar af leiðandi telst aðferð A ekki nothæf.

Magnvísaaðferð, þar sem notaðir eru sundurliðaðir vísar, s.s. kaup og umsjón trygginga og umsjón bótakrafna, er aðferð B. Slík aðferð (stundum kölluð bein þjónusta) kallar á vísa sem eru flokkaðir mjög nákvæmt og fylgja breytingum á framboði á þjónustu

Notkun tryggingariðgjalda, sem eru leiðrétt með tilliti til bótakrafna og staðvirt með almennri verðvísitölu (eins og lýst er í lið 3.5.2), er einnig aðferð B.

Fyrir skaðatryggingar er fjöldi trygginga, eftir tegund tryggingar (fyrir heimili, vélknúið ökutæki, frjálsar ábyrgðartryggingar o.s.frv.) og tegund kaupanda, einnig hentugur magnvísir og telst vera aðferð B. Aðferðir þessar eru aðferðir C þegar um er að ræða líftryggingar og lífeyrissjóði.

([1]) Stjtíð. EB L 58, 27.2.1998, bls. 1.

3.7. **Vöruflokkun Evrópubandalagsins 67 — Þjónusta tengd fjármálaþjónustu**

Þegar um fasta þóknun er að ræða, þar sem sérstakt verð er reiknað fyrir hverja þjónustu sem greitt er fyrir, er framleiðsla þjónustunnar á gangverði, staðvirt með framleiðsluverðsvísitölu, talin vera aðferð A ef breytingar á gæðum koma fram en aðferð B ef gæðabreyting kemur ekki fram.

Fyrir þjónustu, sem verðmætatengt gjald kemur fyrir, er notkun magnvísa aðferð B. Slíkir magnvísar geta náð yfir ýmis viðskipti sem eru sundurliðuð eftir verðmætaflokkum eða staðvirtum viðskiptafjárhæðum. Fyrir stoðþjónustu í tengslum við tryggingar eru magnvísar, sem byggjast á fjölda trygginga eftir tegund, eða brúttóiðgjöld, sem eru staðvirt með viðkomandi verðvísitölu, aðferð B.

3.8. **Vöruflokkun Evrópubandalagsins 70 — Fasteignaþjónusta**

Fyrir greidda þjónustu, þar sem þóknun er reiknuð sem hlutfall af fasteignaverði, myndi rétt verðvísitala sameina breytingar á hlutfalli þóknunar og breytingar á húsverði. Þetta væri þá aðferð A. Í stað þess að fylgja ráðandi verði mætti biðja fasteignasala að gefa upp söluverð, t.d. á dæmigerðu húsnæði. Aðferð, þar sem slíkt verðlíkan er notað, getur líka verið aðferð A, að því tilskildu að viðmiðanir 2. liðar þessa viðauka séu uppfylltar.

Nálgunaraðferðir (aðferðir B) geta falist í notkun verðvísitölu fyrir fjárfestingar í nýju húsnæði eða verðvísitölu sem byggist á verðmæti fasteignar (húsverði).

Síðri aðferð B er að nota fjölda seldra húsa eða fjölda færslna hjá lögbókendum, svo fremi sundurliðað sé eftir tegund húsa (t.d. eftir stærð).

Varðandi það að leigja út íbúðarhús eru upplýsingar um neysluverðsvísitölur alla jafna tiltækar og er notkun þeirra aðferð A. Fyrir útleigu annarra bygginga en íbúðarhúsa er litið á notkun framleiðsluverðsvísitalna, t.d. á grundvelli leigu á m^2 skrifstofurými, sem aðferð A, að því tilskildu að fyrir liggi nægar upplýsingar um mismunandi tegundir bygginga og eiginleika þeirra.

Að öðrum kosti er hægt að nota magnvísa er varða rúmmál íbúðarhúsnæðis eða annars húsnæðis sem aðferð B. Ef til vill er nauðsynlegt í þessu tilviki að leiðrétta með tilliti til breytinga á hlutfalli milli leigðs húsnæðis og húsnæðis sem eigandi nýtir.

Að áætla verðbreytingar á byggingum, sem ekki eru íbúðarhús, út frá neysluverðsvísitölu fyrir íbúðarhús er aðferð C, nema hægt sé að sýna fram á að forsendan, sem byggt er á, sé raunhæf.

3.9. **Vöruflokkun Evrópubandalagsins 71 — Leiga á vélum og tækjum án stjórnanda og leiga á hlutum til einka- og heimilisnota**

Aðferð A í tengslum við þessa þjónustu er að taka saman upplýsingar um þá leigu sem raunverulega er sett upp. Fyrir þjónustu sem er veitt samkvæmt samningi er nauðsynlegt að kanna hvort breytingar hafa orðið á gæðum á tilteknu tímabili. Taka ber fram að breytingar á gæðum þess sem leigt er út (þ.e. ekki einungis á leiguþjónustunni) skulu einnig endurspeglast í umfangi leiguþjónustunnar. Fyrir einstaka þjónustu er notkun verðlíkana, sem uppfylla viðmiðanir 2. liðar þessa viðauka, einnig aðferð A.

Varðandi þjónustu, sem eingöngu er veitt heimilum, eru upplýsingar um neysluverðsvísitölur oft fyrir hendi og þá er notkun neysluverðvísitölu, sem er umreiknuð í grunnverð, aðferð A til þess að staðvirða framleiðsluvirðið. Ef þjónustan er veitt bæði fyrirtækjum og einkaheimilum er notkun neysluverðvísitölu til þess að staðvirða framleiðsluvirðið aðferð B.

Ef engin mælistærð á verði leiguþjónustunnar fyrirfinnst getur verðvísitala fyrir raunverulega þjónustu talist aðferð B.

3.10. **Vöruflokkun Evrópubandalagsins 72 — Tölvur og tölvuþjónusta**

Fyrir hugbúnaðarpakka er það aðferð A að staðvirða viðeigandi framleiðsluverðsvísitölur. Viðeigandi gæðaleiðréttingaraðferð (t.d. ánægjuverðsaðferðin) er mikilvæg.

Að nota síður viðeigandi framleiðsluverðsvísitölu er aðferðir B. Enn fremur er það aðferð B að nota bandarísku vísitöluna fyrir hugbúnaðarpakka, leiðrétta með tilliti til gengisáhrifa eða mismunandi og almennra breytinga á verðlagi. Þó ber að gæta þess að fram komi að nýjum hugbúnaði er ekki dreift á sama tíma í Bandaríkjum Norður-Ameríku og í Evrópu.

Staðvirðing framleiðsluvirðis með því að nota neysluverðsvísitölur fyrir hugbúnaðarpakka er aðferð C.

Fyrir sérhæfða viðskiptaþjónustu (ráðgjöf bæði um vélbúnað og hugbúnað) er hægt að hugsa sér nálgun sem byggist á dæmigerðri verðlagningu (sjá 2. lið) og mögulega er hægt að nota sem aðferð A. Önnur aðferð A getur verið nálgun sem byggist á verðlagningarlíkani, að því tilskildu að skilyrði 2. liðar séu uppfyllt. Einnig mætti nota niðurstöður úr verðlagningarlíkani sem nálgun á verði hugbúnaðar, sem er framleiddur fyrir eigin reikning (aðferð B), ef sýnt verður fram á að hugbúnaður, sem er eigin framleiðsla, gæti einnig hafa verið framleiddur hjá utanaðkomandi fyrirtæki.

Fyrir útleigu á forriturum á dagsgrundvelli má nota tímataxta sem aðferð B.

Þar eð gæðabreytingar eru mishraðar er notkun verðvísis fyrir vélbúnað til þess að staðvirða hugbúnað aðferð C.

3.11. **Vöruflokkun Evrópubandalagsins 73 — Rannsóknir og þróun**

Engin aðferð A er til fyrir rannsóknir og þróun. Hvorki samantekt raunverulegs framleiðsluverðs, t.d. frá rannsóknarstofnunum, né „verðlíkön“ skipta máli því það hefur enga þýðingu að verðleggja sömu framleiðslu rannsókna og þróunar tvö tímabil í röð.

Fyrir markaðsframleiðslu eru tímataxtar eða tímagreiðslur (sjá 2. lið) aðferðir B.

Sá hluti rannsókna og þróunar sem er utan markaðar er sameiginleg þjónusta (samgæði) (sjá ESA95, lið 3.85). Sjá skilgreiningar á aðferðum A, B og C fyrir sameiginlega þjónustu í lið 3.13 um vöruflokkun Evrópubandalagsins 75.

3.12. **Vöruflokkun Evrópubandalagsins 74 — Önnur viðskipti og sérhæfð þjónusta**

3.12.1. *Vöruflokkun Evrópubandalagsins 74.11 — Lögfræðiþjónusta*

Fyrir staðlaða þjónustu sem einkum varðar heimili, t.d. gerð kaupsamninga, erfðaskráa, hjúskaparsáttmála o.s.frv. (lögbókunarþjónusta), eru oft til fastar gjaldskrár sem neysluverðsvísitölur ná oftast yfir. Notkun vísitölu sem nær yfir þessar gjaldskrár getur talist aðferð A. Enn fremur er það aðferð B að taka saman magnvísa (fjölda samninga sem eru gerðir o.s.frv.) fyrir þessa staðalþjónustu, nema til sé aðferð til að leiðrétta þessa vísa með tilliti til breytinga á gæðum.

Hluti af framleiðsluvirði lögfræðiþjónustu tengist fasteignakostnaði þar eð sú þjónusta verður hluti yfirfærslukostnaðar við fasteignakaup. Þetta þýðir að hægt er að nota verðvísitölu eða magnvísitölu yfir þessar fasteignir sem nálgun á verði eða umfangi lögfræðiþjónustu. Ef greidd er föst þóknun nægir að fylgja breytingu á þeirri þóknun á tilteknu tímabili. Ef þóknun er hlutfall af fasteignaverði skal verðvísir samsettur af breytingum á hlutfalli þóknunar og breytingum á fasteignaverði. Í báðum tilvikum er um að ræða aðferð B vegna þess að erfitt er að fullyrða að gæðabreytingar eigi sér stað.

Fyrir þjónustu við fyrirtæki er um tvenns konar grunnverðstilhögun að ræða á þessum markaði: hægt er að greiða lögfræðingum tímakaup eða fast gjald samkvæmt samningi. Í fyrra tilvikinu má nota tímataxta eða -greiðslur sem aðferðir B. Í síðara tilvikinu (þjónusta gegn föstu gjaldi samkvæmt samningi) getur aðferð A falist í því að fylgjast grannt með fjárhæðum slíkra samninga, fylgja t.d. þeirri aðferð sem byggist á dæmigerðri verðlagningu (sjá 2. lið þessa viðauka), ef samningarnir eru nokkurn veginn af sama toga. Verðlagningarlíkan getur líka hentað vel og verið aðferð A, að því tilskildu að viðmiðanir 2. liðar þessa viðauka, séu uppfylltar.

3.12.2. *Vöruflokkun Evrópubandalagsins 74.12 — Bókhalds-, bókfærslu- og endurskoðunarþjónusta; skattaráðgjöf*

Aðferð A fyrir bókhaldsþjónustu er að reikna staðvirði út frá samningsfjárhæðum fyrir mikilvægustu svið þeirrar þjónustu sem endurskoðendur veita samkvæmt samningi, nota t.d. aðferð sem byggist á dæmigerðri verðlagningu (sjá 2. lið þessa viðauka). Nauðsynlegt er fylgjast reglubundið með þessari verðlögðu þjónustu til að tryggja að ytri áhrif á borð við breytingar á reikningsskilastöðlum eða lögboðnum reikningsskilakröfum (t.d. vegna skattframtals) leiði ekki til umtalsverðra breytinga á mældu framleiðsluvirði eða á gæðum. Enn er hægt að nota verðlíkan sem aðferð A.

Notkun magnvísa á borð við fjölda skattframtala (sundurliðað eftir aðalflokkum) er aðferð B fyrir hluta þessarar atvinnugreinar. Notkun tímataxta eða -greiðslna er aðferð B því breytingar á framleiðni eru ekki teknar til greina.

3.12.3. *Vöruflokkun Evrópubandalagsins 74.14 — Viðskipta- og rekstrarráðgjöf*

Aðferð A í tengslum við þessa þjónustu er samantekt upplýsinga um raunverulegar samningsfjárhæðir. Nauðsynlegt er að fylgjast með breytingum á gæðum samninga á tilteknu tímabili.

Að taka saman verðlíkön er annað en að taka saman ráðandi verð og aðferðin er líka aðferð A ef hún uppfyllir viðmiðanir 2. liðar þessa viðauka.

Þegar þjónusta er veitt á tímagrundvelli má nota tímataxta eða -greiðslur sem aðferð B.

Að nota raunverulega vísitölu framleiðsluverðs sem nálgun á annaðhvort lögfræðiþjónustu eða bókhalds-, bókfærslu- og endurskoðunarþjónustu og skattaráðgjöf er aðferð B þar eð kostnaðarliðir þessara þjónustuþátta eru sameiginlegir.

3.12.4. *Vöruflokkun Evrópubandalagsins 74.15 — Rekstur eignarhaldsfélaga*

Sökum sérstöðu þessa þjónustuflokks fyrirfinnst engin aðferð A fyrir hann. Sem undantekning frá almennu reglunni felst aðferð B í því að beita sundurliðaðri aðfangaaðferð á sama hátt og lýst er í tengslum við sameiginlega þjónustu (samgæði) í lið 3.13 í þessum viðauka.

3.12.5. *Vöruflokkun Evrópubandalagsins 74.2 — Þjónusta arkitekta og verkfræðinga og skyld tækniráðgjöf*

Verðlíkön eru aðferð A ef skilyrði 2. liðar þessa viðauka eru uppfyllt.

Notkun tímataxta eða –greiðslna getur talist aðferð B. Við jarðefnaleit er það valkostur að nota magnmælikvarða, t.d. fjölda prufuborana eða svæða sem leitað er á, þótt nauðsynlegt sé að sundurliða eftir tegund jarðefna og leitaraðferð til þess að þetta geti talist aðferð B.

3.12.6. *Vöruflokkun Evrópubandalagsins 74.4 — Auglýsingaþjónusta*

Auglýsingaþjónusta samanstendur af tvenns konar innbyrðis ólíkri og mikilvægri þjónustu. Almennt séð er um að ræða „úthlutun auglýsingarýmis“, þ.e. sölu á auglýsingarými, burtséð frá því hver miðillinn er, og „hugmyndavinnu“ sem tekur ekki til kostnaðar á borð við kvikmyndaframleiðslu eða ljósmyndagerð.

Aðferð A við „úthlutun auglýsingarýmis“ er að taka saman raunverulegar samningsfjárhæðir, með því að nota upplýsingar s.s. um verð á sekúndu fyrir sjónvarpsauglýsingar, kostnað við hálfsíðuauglýsingu í dagblaði, verð á fermetra fyrir auglýsingaspjöld eða verð fyrir „hnapp“ á vefsíðu. Miklu skiptir að líta á fjölda áhorfenda sem gæðaþátt. Í það minnsta skal leitast við að taka tillit til mismunandi tíma „mesta áhorfs“. Verðlíkön eru einnig aðferð A, að því tilskildu að skilyrði 2. liðar séu uppfyllt. Einnig má nota mælikvarða á magn en þá verður að flokka mjög nákvæmt og skilmerkilega og taka mið af breytingum á gæðum til þess að þeir geti talist aðferð A.

Samningsfjárhæðir „hugmyndavinnu“ eru aðferð A en þegar lesið er út úr samanteknum fjárhæðum skal þó séð til þess að í þeim felist ekki framleiðslukostnaður. Aðferð, þar sem notuð eru verðlíkön, getur líka talist aðferð A ef hún uppfyllir viðmiðanir 2. liðar þessa viðauka. Tímataxti eða –greiðslur eru aðferðir B.

3.12.7. *Vöruflokkun Evrópubandalagsins 74.5 — Vinnumiðlun og ráðningarþjónusta*

Ef starfsmaður fær greitt hjá ráðningarskrifstofu eru aðferðir, sem byggjast á launavísitölum í tengslum við starfsfólk sem er leigt út, aðferðir B. Aðferð A tekur til leiðréttingar samkvæmt framleiðni og gæðum og endurspeglar enn fremur þann umsýslukostnað sem ráðningarskrifstofan tekur greiðslu fyrir. Samningsfjárhæðir, sem taka til tiltekinna tegunda af starfsmönnum, eru aðferðir A, að því tilskildu að nægilegt tillit sé tekið til breytinga á gæðum. Verðlíkön geta líka verið aðferð A ef viðmiðanir 2. liðar þessa viðauka eru uppfylltar.

Ef reiknaður er hundraðshluti af launum gilda fyrrnefndar aðferðir og flokkanir en þær verður að tengja við upplýsingar um þessa hundraðshluta. Ef upplýsingar um hundraðshluta liggja ekki fyrir má líta á notkun launavísitalna sem aðferð B.

3.12.8. *Vöruflokkun Evrópubandalagsins 74.6 — Eftirgrennslan og öryggisþjónusta*

Aðferð A er að taka saman upplýsingar um raunverulegar samningsfjárhæðir. Fylgjast skal náið með þeirri þjónustu, sem er veitt samkvæmt þessum samningum, í því skyni að grafast fyrir um breytingar á gæðum ef nauðsyn krefur. Notkun verðlíkana er einnig aðferð A samkvæmt skilyrðum 2. liðar þessa viðauka.

Fyrir þjónustu sem er veitt á tímagrundvelli má nota tímataxta eða -greiðslur sem aðferð B.

Gagnlegir magnvísar fyrir öryggisþjónustu geta verið vinnustundir við eftirlit eða vöktun og fjöldi mála sem einkaleynilögreglumenn taka að sér eða fjöldi viðskiptavina sem þeir þjóna. Ef þeir eru nógu viðeigandi geta þessir magnvísar verið aðferðir B.

3.12.9. *Vöruflokkun Evrópubandalagsins 74.7 — Ræstingar*

Fyrir þjónustu innan heimilis á borð við hreingerningu á gluggum og skorsteinum má nota upplýsingar um neysluverð sem aðferð A að því er varðar neyslu heimila og aðferð B að því er varðar aðfanganotkun.

Fyrir hreingerningarþjónustu má nota skrifstofurými (í fermetrum) eða sambærilega vísa. Ef þessar upplýsingar liggja ekki fyrir má ætla að umfang ræstinga standi í hlutfalli við heildarflatarmál skrifstofurýmisins eða draga sambærilegar ályktanir.

3.12.10. *Önnur þjónusta í vöruflokkun Evrópubandalagsins 74*

Fyrir þá þjónustu í vöruflokkun Evrópubandalagsins 74 sem er ekki beinlínis skráð í liðum 3.12.1 til 3.12.9 getur flokkun í aðferðir A, B og C leitt af almennum viðmiðunum fyrir hentugar aðferðir eins og tilgreint er í ákvörðun 98/715/EB. Almennt eru þær aðferðir sem byggjast á raun(samnings)verði eða verðlíkönum (samkvæmt skilyrðum í 2. lið þessa viðauka) aðferðir A. Ef greitt er fyrir þjónustu á tímagrundvelli má nota tímataxta eða -greiðslur sem aðferð B. Magnvísar, sem eru dæmigerðir fyrir framleiðsluvirði þjónustu, geta verið aðferð B. Aðfangaaðferðir eru aðferðir C.

3.13. **Vöruflokkun Evrópubandalagsins 75 — Opinber stjórnsýsla og varnarmál, almannatryggingar**

Einstaklingsþjónusta

Fyrir einstaklingsþjónustu eru aðferðir þar sem framleiðsla er mæld einu aðferðirnar sem uppfylla viðmiðanir fyrir aðferðir A eða B. Aðfangaaðferðir eru aðferðir C.

Aðferð sem byggist á framleiðsluvísi er aðferð A ef vísarnir uppfylla eftirfarandi viðmiðanir:

— þeir skulu eingöngu ná yfir alla þá þjónustu framleiðenda sem ytri notendum er veitt. Starfsemi sem er í raun viðbót við aðalframleiðsluna telst ekki með,

— þeir skulu vegnir eftir kostnaði við hverja tegund framleiðslu á grunnárinu,

— þeir skulu skilgreindir eins nákvæmlega og unnt er,

— þeir skulu lagaðir að gæðum.

Ef viðmið eru ekki uppfyllt að öllu leyti, t.d. ef sundurliðun gæti verið nákvæmari eða ef breytingar á gæðum eru ekki teknar til greina, er það aðferð B. Ef magnvísaaðferð mælir í raun ekki framleiðslu en frekar aðföng, starfsemi eða afrakstur (nema hægt sé að líta á afrakstur sem gæðaleiðrétta framleiðslu), og/eða ef umfang framleiðslu er ekki dæmigert, er þetta aðferð C.

Sameiginleg þjónusta (samgæði)

Flest þjónusta innan vöruflokkunar Evrópubandalagsins 75 er sameiginleg þjónusta. Fyrir sameiginlega þjónustu eru flokkunaraðferðir almennt þær sömu og fyrir einstaklingsþjónustu með tveimur mikilvægum undantekningum vegna erfiðleika við að skilgreina framleiðslu sameiginlegrar þjónustu:

— aðfangaaðferðir eru aðferðir B fyrir sameiginlega þjónustu,

— notkun magnvísa fyrir starfsemi er aðferð B.

Notkun eins magnvísis fyrir aðföng er ekki aðferð B: ef aðfangaaðferðir eru notaðar skal vera hægt að reikna magn fyrir hver aðföng sérstaklega og taka til greina breytingar á gæðum aðfanga, einkum laun og launatengd gjöld.

Ekki skal gera frekari framleiðni- eða gæðaleiðréttingar á samanlögðu magni gæðaleiðréttra aðfanga.

3.14. **Vöruflokkun Evrópubandalagsins 80 — Fræðslustarfsemi**

Allar aðferðir A eða B skulu uppfylla eftirfarandi almennar viðmiðanir:

— að ná yfir allt eða næstum allt,

— lagskiptingu í a.m.k. eftirtöldum flokkum: forskóli, grunnskóli, unglingastig, framhaldsskólastig (almennt nám/starfsnám), framhaldsmenntun (háskóli/annað) og önnur menntun. Að því er varðar námskeið á framhaldsmenntunarstigi skal lagskipting fara eftir efninu (greina t.d. námskeið í vísindum og læknisfræði frá námskeiðum í listgreinum).

Markaðsþjónusta — það er aðferð A að staðvirða framleiðslu með viðeigandi framleiðsluverðsvísitölum fyrir hverja tegund þjónustu sem er tengd fræðslustarfsemi. Gæði þeirrar þjónustu sem er veitt skulu tekin til greina í verðvísitölum og eftirlit haft til þess að tryggja að notað sé grunnverð (þ.e. að meðtöldum afurðatengdum styrkjum).

Aðferð B er að nota viðeigandi neysluverðsvísitölur, sem eru umreiknaðar í grunnverð, og sem endurspegla gæði þeirrar þjónustu sem er veitt.

Ef þessar aðferðir eru ekki aðgengilegar fyrir markaðsþjónustu er einnig viðunandi að nota aðferðir A og B sem byggjast á framleiðsluvísi og lýst er hér á eftir vegna þjónustu utan markaðar. Aðferð sem byggist á aðföngum telst vera aðferð C.

Þjónusta utan markaðar — Þar eð verð liggur ekki fyrir er sú ein aðferð A fyrir framleiðslu utan markaðar að nota „nemendatíma“, leiðrétta með tilliti til gæða eftir því sem við á, með fyrrgreindri sundurliðun. Aðferð B er að nota nemendatíma með tilskilinni sundurliðun án gæðaleiðréttingar.

Að nota fjölda nemenda sem nálgun á nemendatímum er viðunandi að því er þessar aðferðir varðar ef hægt er að sýna fram á að fjöldi kennslustunda, sem nemendur hafa fengið, sé nægilega stöðugur. Mælt er með þessari aðferð fyrir háskólastig og fjarnám.

Aðferð sem byggist á aðföngum er aðferð C, sömuleiðis aðferð þar sem ekki er notuð lágmarkssundurliðun eða sem spannar ekki allan geirann. Að nota fjölda kennaratíma er einnig aðferð C.

3.15. **Vöruflokkun Evrópubandalagsins 85 — Heilbrigðis- og félagsþjónusta**

3.15.1. *Vöruflokkun Evrópubandalagsins 85.11 — Sjúkrahúsrekstur*

Markaðsframleiðsla

Staðvirðing á markaðsframleiðslu sjúkrahúsa með viðeigandi framleiðsluverðsvísitölum er aðferð A. Notkun neysluverðsvísitölu er einnig aðferð A, að því tilskildu að verð sé skráð sem vergt verð sem tekur til endurgreiðslna og vísitalan sé umreiknuð í grunnverð (ef um afurðatengda styrki er að ræða). Ef verð er skráð sem hreint verð er notkun neysluverðsvísitalna aðferð C. Notkun framleiðsluverðsvísitölu, sem ekki á eins vel við, er aðferð B.

Aðferðir sem byggjast á framleiðsluvísi, flokkaðar sem A eða B hér á eftir, má einnig nota á markaðsframleiðslu.

Framleiðsla utan markaðar

Nauðsynlegt er að greina á milli mismunandi tegunda sjúkrahúsrekstrar innan vöruflokkunar Evrópubandalagsins 85.11 til þess að geta tekið tillit til misflókinnar samsetningar ólíkra þjónustuflokka. Aðfangaaðferðir eru aðferðir C í öllum tilvikum.

a) Þjónusta við sjúklinga sem eru lagðir inn á almenn eða sérhæfð sjúkrahús

Notkun magnvísa, sem eru að öllu leyti gæðaleiðréttir, byggð á flokkun sjúkdómsgreiningartengdra hópa (Diagnosis Related Groups (DRG)), er aðferð A.

Ef umfangið nær einungis yfir breytingar í samsetningu meðferðar eftir sjúkdómsgreiningartengdum hópum er kröfum með tilliti til aðferðar B fullnægt.

Aðferðir, þar sem stuðst er við Alþjóðlega sjúkdóma- og dánarmeinaskrá (ICD) til að flokka útskriftir, getur einnig verið aðferð B, að því tilskildu að sjúkdómsgreiningar séu skráðar mjög nákvæmt og kostnaður veginn á viðeigandi hátt.

Notkun grófra framleiðsluvísa, t.d. einungis fjölda útskrifaðra, er flokkuð sem aðferð C.

b) Geðlæknisþjónusta

Einnig hér eru sundurliðaðir vísar, sem byggjast á sjúkdómsgreiningartengdum hópum, með fullri leiðréttingu með tilliti til gæða og viðeigandi vægi kostnaðar, aðferð A.

Vísar, sem byggjast á sjúkdómsgreiningarskyldum hópum, með gæðaleiðréttingu einungis að hluta eru aðferðir B. Að nokkru leyti óáreiðanlegri aðferð, sem þó telst vera aðferð B, er fjöldi legudaga (dagar á sjúkrahúsi) eftir umönnunarstigi, veginn með því að styðjast við dæmigerðar kostnaðarupplýsingar.

Framleiðsluaðferðir þar sem ekki er greint á milli mismunandi umönnunarstiga flokkast sem C.

c) Endurhæfingarþjónusta á endurhæfingarstöðvum/-sjúkrahúsum

Vísar, sem byggjast á sjúkdómsgreiningartengdum hópum, og þar sem breytingar á gæðum eru teknar til greina að öllu leyti eru aðferð A.

Ef einungis er að hluta tekið tillit til breytinga á gæðum eru aðferðir með framleiðsluvísum, sem byggjast á sjúkdómsgreiningartengdum hópum, flokkaðar sem aðferðir B. Það sama á við ef fjöldi legudaga eftir umönnunarstigi er notaður. Ef hægt er að sýna fram á tiltölulega einsleitni mismunandi endurhæfingarþjónustu má samþykkja að fjöldi legudaga, einn og sér, sé aðferð B.

d) Hjúkrun (undir eftirliti læknis)

Gæðaleiðréttir legudagar eftir umönnunarstigi eru ráðlögð aðferð A. Tekið er beint tillit til mismunandi umönnunarstiga með kerfisbundnum flokkunum eða óbeint með því að flokka stofnanir sem veita sams konar umönnun.

Óleiðréttir legudagar eftir umönnunarstigi fullnægja kröfum með tilliti til aðferðar B. Í aðstæðum þar sem þjónusta er tiltölulega einsleit má samþykkja fjölda legudaga einan og sér sem aðferð B.

3.15.2. *Vöruflokkun Evrópubandalagsins 85.12 — Heilsugæsla og starfsemi lækna*

Markaðsframleiðsla

Notkun framleiðsluverðsvísitalna er aðferð A. Notkun neysluverðsvísitalna er einnig aðferð A, að því tilskildu að verð sé skráð að meðtöldum endurgreiðslum. Neysluverðsvísitölur, þar sem verð er skráð að frádregnum endurgreiðslum, eru aðferð C. Aðferðir fyrir framleiðslu utan markaðar, flokkaðar sem A eða B hér á eftir, eru einnig viðeigandi.

Framleiðsla utan markaðar

Greint er á milli þjónustu heimilislækna og þjónustu sérfræðinga.

a) Þjónusta heimilislækna

Aðferð A er fjöldi viðtalstíma, sundurliðaður eftir tegund meðferðar og leiðréttur með tilliti til breytinga á gæðum. Þegar um er að ræða vægi eftir nálgun eða leiðréttingu með tilliti til gæða einungis að hluta til er fjöldi viðtalstíma eftir tegund meðferðar aðferð B. Fjölda viðtalstíma má einnig samþykkja einan og sér sem aðferð B ef mismunandi tegundir meðferðar eru nægilega einsleitar með tilliti til fjárþarfar (álíka kostnaðarvogir).

b) Þjónusta sérfræðilækna

Fjöldi fyrstu heimsókna, sundurliðað eftir tegund sérfræðings og tegund meðferðar, leiðrétt með tilliti til gæða og vegið með viðeigandi vægi kostnaðar, er aðferð A. Sami vísirinn án gæðaleiðréttingar er aðferð B. Ef ekki er unnt að gera greinarmun á tegund meðferðar er fjöldi fyrstu heimsókna ekki viðeigandi vísir. Við þessi skilyrði telst samanlagður fjöldi heimsókna vera aðferð B. Forsenda fyrir aðferð B er að hægt sé að greina á milli sérfræðinga.

3.15.3. *Vöruflokkun Evrópubandalagsins A 85.13 — Tannlækningar*

Flest tannlæknaþjónusta er markaðsþjónusta. Það er aðferð A að nota neysluverðsvísitölur sem eru umreiknaðar í grunnverð og leiðréttar með tilliti til breytinga á gæðum. Skrá skal verð að meðtöldum endurgreiðslum og reikna neysluverðsvísitölur sem eru nægilega sundurliðaðar. Ef verð er skráð að frádregnum endurgreiðslum er notkun neysluverðsvísitalna aðferð C. Aðferð, sem byggist á framleiðsluvísi og fullnægir kröfum að því er varðar aðferð A, er fjöldi meðferða, leiðrétt með tilliti til gæða og sundurliðað eftir tegund meðferðar. Þegar um sérfræðilækna er að ræða er gert ráð fyrir að fjöldi fyrstu heimsókna gefi til kynna fjölda lokinna meðferða.

Fjöldi fyrstu heimsókna, sundurliðaður eftir tegund meðferðar (ekki leiðréttur með tilliti til breytinga á gæðum) er aðferð B. Ef ekki er unnt að greina á milli tegunda meðferðar er ekki viðeigandi að telja aðeins fyrstu heimsóknir. Við þessi skilyrði telst samanlagður fjöldi viðtalstíma (heimsókna) vera aðferð B.

3.15.4. *Vöruflokkun Evrópubandalagsins 85.14 — Önnur heilbrigðisþjónusta og vöruflokkun Evrópubandalagsins 85.15 — Dýralækningar*

Næstum því öll þessi þjónusta er veitt sem markaðsþjónusta, þannig að mælt er með því að nota viðeigandi hluta neysluverðsvísitölu. Ef vísitalan er umreiknuð í grunnverð er það aðferð A, annars aðferð B.

3.15.5. *Vöruflokkun Evrópubandalagsins 85.31 — Félagsþjónusta með dvöl á stofnun eða heimili*

Að því er varðar markaðsframleiðslu er staðvirðing viðeigandi þáttar neysluverðsvísitölu (umreiknuð í grunnverð) aðferð A. Fjöldi legudaga, sundurliðaður eftir tegund stofnunar og leiðréttur með tilliti til breytinga á gæðum að öllu leyti, fullnægir einnig kröfum að því er varðar aðferð A.

Ef ekki á sér stað nein leiðrétting með tilliti til gæða er um aðferð B að ræða. Einnig má flokka heildarfjölda legudaga sem aðferð B.

3.15.6. *Vöruflokkun Evrópubandalagsins 85.32 — Félagsþjónusta án dvalar á stofnun*

Að því marki sem þessi þjónusta er markaðsþjónusta er notkun viðeigandi þáttar neysluverðsvísitölu, sem er umreiknaður í grunnverð, aðferð A. Verði engin breyting á virði neysluverðsvísitölunnar er um aðferð B að ræða.

Fjöldi einstaklinga, sem nýtur umönnunar, sem er sundurliðaður eftir umönnunarstigi er aðferð A að því er varðar framleiðslu utan markaðar. Notkun heildarfjölda einstaklinga, sem nýtur umönnunar, telst vera aðferð B.

3.16. **Vöruflokkun Evrópubandalagsins 90 — Skólpveitur, sorphreinsun, hreinsunardeildir og skyld starfsemi**

Aðferðir A fela í sér notkun viðeigandi framleiðsluverðsvísitalna, séu þær tiltækar, og framleiðslumagnsvísa (t.d tonn af sorpi sem er hirt), leiðrétta með tilliti til tiltekinna gæðaþátta þjónustunnar, t.d. hversu oft sérstakt sorp (m.a. eitraður úrgangur) er hirt og meðhöndlað.

Aðferðir B fela í sér notkun sundurliðaðra neysluverðsvísitalna, bæði fyrir neyslu heimila og fyrirtækja (ef hægt er að sýna fram á að þróun verðs fyrir þjónustu við fyrirtæki sé nokkurn veginn sú sama og fyrir þjónustu við heimili). Fyrir þjónustu utan markaðar telst notkun framleiðslumagnsvísa vera aðferð B ef þessir vísar hafa mikið umfang og eru nægilega mikið sundurliðaðir.

3.17. **Vöruflokkun Evrópubandalagsins 91 — Starfsemi annarra ótalinna félaga og samtaka**

Hér er það aðferð A að afla nákvæmra upplýsinga um þá þjónustu sem meðlimum er í raun veitt og sem er sundurliðuð í minnstu smáatriði og vegin eftir kostnaði við þjónustustarfsemina. Til dæmis mun fagfélag, sem býður lögfræðiráðgjöf, heldur ráðstefnur, próf og veitir faggildingu félögum sínum til handa, veita upplýsingar um þá starfsemi en trúarleg samtök veita upplýsingar um fjölda einstaklinga sem sækir guðsþjónustur eða um fjölda guðsþjónusta sem eru haldnar.

Aðferð B er að nota fjölda meðlima sem nálgun á framleiðslu en greina verður á milli mismunandi tegunda aðildar ef þær veita aðgang að mjög mismunandi þjónustu og það verður að koma skýrt fram að meðalnýting aðila á þjónustu breytist ekki verulega frá ári til árs.

3.18. **Vöruflokkun Evrópubandalagsins 92 — Tómstunda-, menningar- og íþróttastarfsemi**

Þjónusta sem áhorfendum er veitt

Fyrir þjónustu, sem eingöngu er veitt heimilum, er aðferð A að staðvirða verðmæti seldra miða með sundurliðuðum neysluverðsvísitölum sem eru umreiknaðar í grunnverð. Með aðferðinni þarf að taka tillit til afsláttarmiða og annarra þátta sem hafa veruleg áhrif á gæði (t.d. ókeypis dagskráa eða símabókunar).

Aðferðir B eru hér að nota neysluverðsvísitölur fyrir þjónustu sem einnig er veitt fyrirtækjum (ef hægt er að sýna fram á að það sé réttmæt ályktun) eða fjölda seldra miða, sem er sundurliðaður eftir tegund sætis og sýningar, sem magnmælikvarða. Ef upplýsingar um miða liggja ekki fyrir er hægt að nota fjölda sýninga sem aðferð B.

Bókasöfn

Aðferð A fyrir bókasöfn er að sameina útlánsgögn (sundurliðuð eftir helstu flokkum) og gögn um heimsóknir, leiðrétt með tilliti til gæðaþátta á borð við úrval tiltækra heimilda. Þessari samsetningu er best náð með því að nota kostnaðarvegna nálgun. Alla veitta markaðsþjónustu verður að mæla með söluverðmæti, staðvirtu með viðeigandi verðvísitölu.

Aðferð B fyrir bókasöfn er að nota gögn um útlán (sundurliðuð eftir helstu flokkum) sem vísi fyrir heildarfrálag bókasafns.

Þjónusta tengd fjárhættu- og veðmálastarfsemi

Aðferð A fyrir þjónustu, sem er tengd fjárhættu- og veðmálastarfsemi, er bein staðvirðing upplýsinga um þjónustugjald með verðvísitölu þessarar þjónustu og leiðréttingum með tilliti til breytinga á gæðum eftir því sem við á.

Aðferð B fyrir veðmálastarfsemi er að nota fjölda veðmála sem magnvísi. Greina skal á milli allra tegunda af veðmálaafgreiðslu (sími, Netið, verslanir) og (helst) á milli mismunandi leikjategunda, og vega eftir hlutfalli samanlagðra veðmála á grunntímabili. Aðferð B fyrir spilavíti er að nota upplýsingar um fjölda gesta.

Framleiðsla og vinnsla kvikmynda-, útvarps- og sjónvarpsefnis

Aðferðir B fyrir framleiðslu kvikmynda, sjónvarps- og útvarpsþátta er að taka saman verð á tilteknum vörulíkönum (t.d. hálftímalöngum gamanþætti fyrir sjónvarp, klukkustundarlöngum heimildarþætti fyrir útvarp) eða að nota magnupplýsingar um þáttagerð, sundurliðaðar eftir helstu þáttagerðarflokkum og vegnar með hlut þeirra í allri þáttagerðinni.

Fréttastofur

Aðferð A er að nota verðlagningarlíkan sem byggist á fréttaþjónustuáskriftum. Verðlagningarlíkanið skal vera í samræmi við almennu meginreglurnar í 2. lið þessa viðauka.

Aðferð B fyrir fréttastofur er að nota magn- og gæðavísa, sem fyrirtækin nota sjálf til þess að mæla framleiðslu, svo fremi hægt sé að bera þá nægilega saman innan atvinnugreinarinnar og að skilgreining þeirra sé eins frá einu tímabili til annars.

Íþróttamannvirki

Hér er það aðferð A að nota sundurliðaðar upplýsingar um neysluverðsvísitölur, umreiknaðar í grunnverð, eða fjölda seldra miða, sem er sundurliðaður eftir tegund miða og, ef unnt er, eftir tegund starfsemi. Tilteknar leiðréttingar skulu eiga sér stað með tilliti til gæða mannvirkja og mæling á fjölda áhorfenda, sem greiða aðgang, skal vera aðskilin frá mælingu á fjölda þátttakenda.

Aðferð B er að nota selda miða, sem eru ekki nægilega sundurliðaðir til þess að endurspegla mismunandi tegundir þjónustu, eða þar sem notaðar eru sundurliðaðar upplýsingar um neysluverðsvísitölur sem ekki eru að öllu leyti dæmigerðar fyrir starfsemina.

3.19. **Vöruflokkun Evrópubandalagsins 93 — Önnur persónuleg þjónustustarfsemi**

Þessi skipting nær yfir þjónustu á mjög fjölbreytilegum sviðum. Hér á eftir er fjallað um mikilvægustu þjónustuna sem heyrir undir þennan lið.

Þvottahús og efnalaugar

Að því er varðar heimili er hugsanlegt að upplýsingar um neysluverðsvísitölur séu fyrirliggjandi fyrir þessa þjónustu (kostnaður við notkun þvottahúsa og við þurrhreinsun á stöðluðum hlutum). Í viðskiptaþjónustu er oft um samningsbundin tengsl að ræða og hentugir magnvísar geta verið þvottamagn í kílógrömmum eða tiltekinn fjöldi „staðalvéla“ með þvotti. Notkun neysluverðsvísitalna og upplýsinga um magn teljast aðferðir B.

Hárgreiðsla

Þessi þjónusta er nær eingöngu veitt heimilum og tillit er tekið til hennar í neysluverðsvísitölunni. Besta aðferðin er að nota „verðlíkan“ þar sem líkanið er dæmigerð staðalafurð á borð við hárþvott og klippingu. Notkun upplýsinga um neysluverðsvísitölur er aðferð A ef þær eru umreiknaðar í grunnverð.

Útfararþjónusta

Þessi þjónusta er eingöngu veitt heimilum og tillit er tekið til hennar í neysluverðsvísitölunni. Staðalafurðir eru fyrir hendi í atvinnugreininni, þannig að verðlagning er einföld, og notkun upplýsinga um neysluverðsvísitölur er aðferð A ef þær eru umreiknaðar í grunnverð.

Önnur þjónusta

Þetta nær yfir margvíslega þjónustu, sem er að mestu veitt sem staðalþjónusta (t.d. fegrunar- og snyrtiþjónusta, stefnumótaþjónusta, stjörnuspeki, vændi), og sem hægt er að verðleggja á mismunandi tíma og reikna út verðvísa. Notkun slíkrar staðalþjónustu er aðferð A ef tekið er tillit til allra gæðaþátta, annars aðferð B.

4. **AÐFERÐIR A, B OG C FYRIR NOKKRA VIÐSKIPTAFLOKKA**

4.1. **Aðfanganotkun**

Aðferð A til þess að staðvirða aðfanganotkun skal uppfylla eftirfarandi viðmið:

— staðvirðing skal eiga sér stað fyrir hverja vöru,

— vörur innlendrar framleiðslu og innfluttar vörur eru staðvirtar hver fyrir sig,

— annaðhvort eru notaðar raunhæfar verðupplýsingar um aðfanganotkun eða, að því er varðar innlendrar framleiðsluvörur, aðferð A er skilgreind fyrir hverja vöru (að teknu tilliti til mismunandi matsgrundvallar) og að því er varðar innfluttar vörur er aðferð A lýst í næsta lið.

Með aðferðum B er ekki alltaf unnt að greina á milli innlendrar framleiðslu og innflutnings eða notaðar eru aðferðir sem eru flokkaðar sem aðferðir B að því er þessar vörur varðar.

Ef aðfanganotkun er staðvirt sem heild, án sundurliðunar á vörum, er það aðferð C. Þar að auki, svo framarlega sem notaðar eru staðvirðingaraðferðir sem eru flokkaðar sem aðferðir C fyrir þessar vörur, eru þær einnig aðferðir C að því er varðar aðfanganotkun.

4.2. **Útflutningur og innflutningur á vörum**

Aðferðir A skulu byggjast á notkun gæðaleiðréttra verðvísitalna fyrir allan útflutning og innflutning. Verðvísitölurnar skulu vera í samræmi við þá vöruflokkun sem er notuð fyrir staðvirtu verðmætaupplýsingarnar. Mat á þeim skal samsvara því mati sem er notað fyrir upplýsingar um gangverð, þ.e. fob-verð fyrir útflutning og annaðhvort fob- eða cif-verð fyrir innflutning.

Staðvirðing með verðvísitölum sem endurspegla ekki breytingar á gæðum á viðunandi hátt teljast aðferðir B.

Fyrir vöruflokka sem eru nægilega einsleitir á tilteknu tímabili geta einingarverðsvísitölur (UVI) einnig talist aðferðir B. Við ákvörðun á notagildi einingarverðsvísitölu skal ekki eingöngu treysta á eigin skilning á efni tiltekins vöruflokks heldur kanna óstöðugleika einingarverðsvísitalnanna.

Meta skal notagildi framleiðsluverðsvísitalna í hverju einstöku tilviki áður en þær geta talist viðeigandi. Fyrst og fremst skal umfang vísitalna vera hæfilegt. Ef svipað verð er á innanlandsmarkaði og innflutningsmarkaði, og það er rakið til samkeppni, má telja beina notkun framleiðsluverðsvísitalna hentuga vegna lítils verðmunar. Ef markaðsskilyrði eru þannig að innlent verðlag endurspeglar ekki verð innfluttra eða útfluttra vara á viðunandi hátt ber að umreikna framleiðsluverðsvísitölur svo að þær sýni þann mun áður en þær teljast henta sem aðferðir B. Ef gengisbreytingar eru eini þátturinn sem hefur áhrif á innflutnings- eða útflutningsverð þarf að leiðrétta framleiðsluverðsvísitölur áður en það getur talist aðferð B. Hafi aðrir þættir áhrif á verð eru flóknari leiðréttingar framleiðsluverðsvísitalna nauðsynlegar áður en þær geta talist henta.

Notkun á erlendu útflutningsverði til staðvirðingar á innflutningi er aðferð B ef umfang vörunnar er nákvæmt og, ef nauðsyn krefur, gerðar hafa verið leiðréttingar með tilliti til gengisbreytinga og ýmissa breytinga á heildarverði milli landanna tveggja.

Aðferðir C ná yfir notkun einingarverðsvísitalna að því er varðar vöruflokka sem ekki eru nægilega einsleitir.

4.3. **Útflutningur og innflutningur á þjónustu**

Hentugar aðferðir við mat á verði og magni, þegar um er að ræða útflutning og innflutning á þjónustu, skulu endurspegla þær aðferðir sem eru skilgreindar fyrir framleiðslu viðkomandi þjónustu. Ef mælt hefur verið með verðvísitölum skulu þær þó endurspegla raunverulegt útflutnings- eða innflutningsverð sem greitt er þegar þær eru notaðar til staðvirðingar á útflutningi og innflutningi þjónustu.

Það er aðferð A að staðvirða útgjöld þeirra sem ekki hafa búsetu í landinu (annaðhvort einstaklinga eða hins opinbera) með því að nota neysluverðsvísitölur sem eru í samræmi við þær vörur sem þeir kaupa. Það er aðferð B að nota neysluverðsvísitölur sem ná yfir færri eða fleiri vörur en þeir kaupa sem ekki hafa búsetu í landinu.

Að því er varðar útgjöld heimamanna erlendis (einstaklinga eða hins opinbera) er það aðferð A að nota sundurliðaðar og viðeigandi neysluverðsvísitölur fyrir landið sem er heimsótt, leiðréttar með tilliti til gengis. Notkun neysluverðsvísitalna erlends lands, sem ná yfir breiðara eða þrengra svið, er aðferð B.

Að því er varðar kaupmennsku, sem er atvinnustarfsemi, er viðeigandi að flokka aðferðir til að ákvarða verslunarálagningu í heildsölu- og smásöluverslun.

4.4. **Öflun að frádregnum ráðstöfunum á verðmætum**

Aðferð A, sem á við um framleiðslu verðmætra hluta, er að nota framleiðsluverðsvísitölu sem hentar atvinnugrein sem framleiðir verðmæta hluti og er leiðrétt nægilega með tilliti til breytinga á gæðum (þetta er t.d. mögulegt að því er varðar skartgripaiðnaðinn). Fyrir sumar tegundir verðmætra hluta getur verðlíkan eða verðlagning einstakra þátta talist aðferð A ef hún uppfyllir viðmiðanir 2. liðar þessa viðauka.

Fyrir greidda þjónustu, þar sem þóknun er reiknuð sem hlutfall af virði meðhöndlaðra hluta, myndi rétt verðvísitala sameina breytingar á hlutfalli þóknunarinnar og breytingar á virði (þess sérstaka hluta) verðmætra hluta. Þetta væri aðferð A.

Aðferðir B fyrir framleiðslu verðmætra hluta er samanburður á mjög náskyldum vörum (annaðhvort innanlands eða milli landa), s.s. málverk eftir sama málara, og skipting í efnisþætti (hentar betur fyrir skartgripi og samsettar framleiðsluvörur).

Aðferðir B fyrir umboðslaun eða verslunarálagningu er að nota vísitölu sem byggist á virði verðmætra hluta. Þar eð umboðslaun fyrir verðmæta hluti eru oft reiknuð sem hlutfall af virði verðmætanna er sanngjarnt að álíta að næg samsvörun sé þar á milli til þess að um aðferð B geti verið að ræða. Síðan er óbeint gert ráð fyrir að hlutfall þóknunar sé stöðugt.

Síðri aðferð B er að nota einingafjölda verðmætra hluta, sem verslað er með, sundurliðaðar eftir tegund. Þetta hentar betur þegar vörur eru einsleitari.

Notkun almennrar verðvísitölu er aðferð C.

II. VIÐAUKI

TÍMAÁÆTLUN UM FRAMKVÆMD FLOKKUNAR

Framkvæmdartími, t.d. 2004 að því er varðar tiltekna vöru, þýðir að ársgögn um fast verðlag, sem eru lögð fyrir Hagstofu Evrópubandalaganna samkvæmt reglugerð ráðsins 2223/96 árið 2004 og síðar, skuli vera í samræmi við A/B/C-flokkunina sem er fastsett fyrir þá vöru. Í reynd þýðir það að frá þeim tíma eru aðferðir C ekki lengur leyfðar að því er varðar þá vöru.

Vöruflokkur	Framkvæmdartími
Stór búnaður	2006
Vöruflokkun Evrópubandalagsins 30.02: Tölvur og aðrar gagnavinnsluvélar	2004
Vöruflokkun Evrópubandalagsins 45: Byggingastarfsemi	—
Vöruflokkun Evrópubandalagsins 64: Póst- og fjarskiptaþjónusta	2005
Vöruflokkun Evrópubandalagsins 65: Fjármálaþjónusta, þó ekki starfsemi vátryggingafélaga og lífeyrissjóða	2005
Vöruflokkun Evrópubandalagsins 66: Þjónusta vátryggingafélaga og lífeyrissjóða, þó ekki lögboðnar almannatryggingar	2005
Vöruflokkun Evrópubandalagsins 67: Starfsemi tengd fjármálaþjónustu	2005
Vöruflokkun Evrópubandalagsins 70: Fasteignaþjónusta	2004
Vöruflokkun Evrópubandalagsins 71: Leiga á vélum og tækjum án stjórnanda og leiga á hlutum til einka- og heimilisnota	2004
Vöruflokkun Evrópubandalagsins 72: Tölvur og tölvuþjónusta	2005
Vöruflokkun Evrópubandalagsins 73: Rannsóknir og þróun - markaðsframleiðsla	2006
Vöruflokkun Evrópubandalagsins 73: Rannsóknir og þróun – framleiðsla utan markaðar	2004
Vöruflokkun Evrópubandalagsins 74: Önnur viðskipti og sérhæfð þjónusta	2006
Vöruflokkun Evrópubandalagsins 75: Opinber stjórnsýsla og varnarmál, almannatryggingar – að því leyti sem sameiginlega þjónustu (samgæði) varðar	2004
Vöruflokkun Evrópubandalagsins 75: Opinber stjórnsýsla og varnarmál, almannatryggingar – að því leyti sem einstaklingsþjónustu varðar	2006
Vöruflokkun Evrópubandalagsins 80: Fræðslustarfsemi	2006
Vöruflokkun Evrópubandalagsins 85: Heilbrigðis- og félagsþjónusta	2006
Vöruflokkun Evrópubandalagsins 90-93: Önnur samfélagsþjónusta, félagsleg og persónuleg þjónusta	2006
Viðskiptaflokkur	Framkvæmdartími
Aðfanganotkun	2006
Útflutningur og innflutningur á vörum – þó ekki á stórum búnaði	2004
Útflutningur og innflutningur á stórum búnaði	2006
Útflutningur og innflutningur á þjónustu	2006
Öflun að frádregnum ráðstöfunum á verðmætum	2006

Undanþágur veittar:

Austurríki

Vöruflokkun Evrópubandalagsins 70 og 72: 2006

Danmörk

Vöruflokkun Evrópubandalagsins 75 (einstaklingsþjónusta), 80 og 85: 2012

Þýskaland

Allar vörur og viðskiptaflokkar (að svo miklu leyti sem aðferðir C eru enn notaðar): 2005 (að undanskilinni vöruflokkun Evrópubandalagsins 72): 2006

Grikkland

Vöruflokkun Evrópubandalagsins 30.02, 73 (utan markaðar), 75 (sameiginleg þjónusta) og útflutningur og innflutningur á vörum, þó ekki á stórum búnaði: 2005, það sem eftir er: 2006

Spánn

Vöruflokkun Evrópubandalagsins 70: 2005, vöruflokkun Evrópubandalagsins 30.02, 65, 66, 67, 72, 73 (utan markaðar) og 75 (sameiginleg þjónusta): 2006

Írland

Vöruflokkun Evrópubandalagsins 30.02: 2005, vöruflokkun Evrópubandalagsins 64, 65, 66, 67, 70 og 72 og útflutningur og innflutningur á vörum að undanskildum stórum búnaði: 2006

Lúxemborg

Allir vöruflokkar og viðskiptaflokkar að undanskilinni vöruflokkun Evrópubandalagsins 71: 2006

Portúgal

Vöruflokkun Evrópubandalagsins 30.02, 64, 65, 66, 67, 70 og 72: 2006

Breska konungsríkið

Vöruflokkun Evrópubandalagsins 65: 2006

REGLUGERÐ EVRÓPUÞINGSINS OG RÁÐSINS (EB) nr. 808/2004 2007/EES/54/25

frá 21. apríl 2004

um hagskýrslur Bandalagsins um upplýsingasamfélagið (*)

EVRÓPUÞINGIÐ OG RÁÐ EVRÓPUSAMBANDSINS HAFA,

með hliðsjón af stofnsáttmála Evrópubandalagsins, einkum 1. mgr. 285. gr.,

með hliðsjón af tillögu framkvæmdastjórnarinnar,

í samræmi við málsmeðferðina sem mælt er fyrir um í 251. gr. sáttmálans [1],

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

1) Leiðtogaráðið í Lissabon setti það markmið í mars 2000 að Evrópa yrði samkeppnishæfasta og öflugasta þekkingarhagkerfi í heimi.

2) Aðgerðaáætlunin um rafræna Evrópu árið 2002 – sem leiðtogaráðið samþykkti í Feira í júní 2000 – felur í sér setningu markmiða og viðmiðana sem miða að því að Evrópa verði rafræn eins fljótt og unnt er.

3) Leiðtogaráðið samþykkti í Sevilla í júní 2002 það markmið aðgerðaáætlunarinnar rafræn Evrópa árið 2005 en í því er farið fram á að lagður verði lagagrundvöllur til að tryggt sé að í aðildarríkjunum séu lögð fram samanburðarhæf gögn með reglubundnum hætti og til að stuðla að aukinni notkun opinberra hagskýrslna um upplýsingasamfélagið.

4) Með grunnhagvísunum, sem eru notaðir í hinni árlegu vorskýrslu til leiðtogaráðsins, þurfa einnig að vera vísar sem byggjast á samfelldum tölfræðilegum upplýsingum um upplýsingasamfélagið.

5) Þegar settar eru viðmiðanir fyrir rafræna Evrópu sem liður í framkvæmd aðgerðaáætlunarinnar um rafræna Evrópu er nauðsynlegt að vísarnir byggist á samfelldum, tölfræðilegum upplýsingum um upplýsingasamfélagið.

6) Þjónustudeildir framkvæmdastjórnarinnar þurfa árlega samræmdar hagskýrslur um notkun upplýsinga- og fjarskiptatækni (ICT) í fyrirtækjum.

7) Þjónustudeildir framkvæmdastjórnarinnar þurfa árlega samræmdar hagskýrslur um notkun einstaklinga og heimila á upplýsinga- og fjarskiptatækni.

8) Hraðar breytingar á upplýsingasamfélaginu valda því að nauðsynlegt er að hagskýrslurnar sem teknar eru saman falli að nýrri þróun. Þetta er hægt ef einingarnar miðast við tiltekinn tíma og með því að gera ráð fyrir breytingum með framkvæmdarráðstöfunum þar sem tekið er tillit til úrræða aðildarríkjanna og fyrirhafnar svarenda, tæknilegrar og aðferðafræðilegrar hagkvæmni og áreiðanleika niðurstaðna.

9) Gerð tiltekinna hagskýrslna Bandalagsins ákvarðast af reglunum sem mælt er fyrir um í reglugerð ráðsins (EB) nr. 322/97 frá 17. febrúar 1997 um hagskýrslur Bandalagsins ([2]).

10) Þar sem aðildarríkin geta ekki með fullnægjandi hætti náð því markmiði sem fyrirhuguð aðgerð felur í sér, þ.e. að setja sameiginlegan ramma um kerfisbundna hagskýrslugerð Bandalagsins um upplýsingasamfélagið, og því auðveldara að ná markmiðinu á vettvangi Bandalagsins vegna umfangs aðgerðarinnar eða áhrifa, getur Bandalagið samþykkt ráðstafanir í samræmi við dreifræðisregluna, eins og segir í 5. gr. sáttmálans. Í samræmi við meðalhófsregluna, eins og kveðið er á um í þeirri grein, er ekki gengið lengra en nauðsyn krefur í þessari reglugerð til að ná því markmiði.

11) Ráðstafanirnar, sem eru nauðsynlegar vegna framkvæmdar þessarar reglugerðar, ber að samþykkja í samræmi við ákvörðun ráðsins 1999/468/EB frá 28. júní 1999 um reglur um meðferð framkvæmdavalds sem framkvæmdastjórninni er falið ([3]).

12) Samráð hefur verið haft við hagskýrsluáætlunarnefndina sem komið var á fót með ákvörðun ráðsins 89/382/EBE, KBE ([4]) í samræmi við 3. gr. þeirrar ákvörðunar.

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtíð. ESB L 143, 30.4.2004, bls. 49. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 175/2004 frá 3. desember 2004 um breytingu á XXI. viðauka (Hagskýrslugerð) við EES-samninginn, sjá *EES-viðbæti við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 26, 26.5.2005, bls. 29.

([1]) Álit Evrópuþingsins frá 29. janúar 2004 (hefur enn ekki verið birt í Stjórnartíðindum ESB) og ákvörðun ráðsins frá 16. apríl 2004.

([2]) Stjtíð. EB L 52, 22.2.1997, bls. 1. Reglugerðinni var breytt með reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1882/2003 (Stjtíð. ESB L 284, 31.10.2003, bls. 1).

([3]) Stjtíð. EB L 184, 17.7.1999, bls. 23.

([4]) Stjtíð. EB L 181, 28.6.1989, bls. 47.

SAMÞYKKT REGLUGERÐ ÞESSA:

1. gr.

Markmið

Markmiðið með þessari reglugerð er að setja sameiginlegan ramma um kerfisbundna hagskýrslugerð Bandalagsins um upplýsingasamfélagið.

2. gr.

Skilgreiningar

Í þessari reglugerð er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:

a) „hagskýrslur Bandalagsins“: eins og skilgreint er í 2. gr. reglugerðar (EB) nr. 322/97,

b) „hagskýrslugerð“: eins og skilgreint er í 2. gr. reglugerðar (EB) nr. 322/97,

c) „viðmiðunartímabil“: það tímabil sem gögn miðast við,

d) „viðmiðunarár“: viðmiðunartímabil sem er eitt almanaksár,

e) „söfnunartímabil“: það tímabil sem er tilgreint í framkvæmdarráðstöfunum þegar gagnaöflun fer fram.

3. gr.

Gildissvið

1. Í hagskýrslunum, sem taka á saman, skulu vera tilskildar upplýsingar svo að hægt sé að setja viðmið fyrir rafræna Evrópu og sem eru gagnlegar fyrir grunnhagvísana, ásamt öðrum nauðsynlegum upplýsingum svo að fáist samræmdur grunnur til að greina upplýsingasamfélagið.

2. Hagskýrslur skulu flokkaðar í einingar eins og skilgreint er í I. og II. viðauka.

4. gr.

Einingar

Einingarnar í þessari reglugerð skulu taka til eftirfarandi sviða:

- fyrirtækja og upplýsingasamfélagsins eins og skilgreint er í I. viðauka,

- einstaklinga, heimila og upplýsingasamfélagsins eins og skilgreint er í II. viðauka.

5. gr.

Handbók um aðferðafræði

Framkvæmdastjórnin skal, í nánu samstarfi við aðildarríkin, taka saman og uppfæra eins og þörf krefur með nýjum framkvæmdarráðstöfunum, handbók um aðferðafræði sem í eru ráðlagðar leiðbeiningar varðandi hagskýrslur Bandalagsins sem gerðar eru samkvæmt þessari reglugerð.

6. gr.

Sending gagna

1. Aðildarríkin skulu senda heildargögnin og þau lýsigögn sem krafist er samkvæmt þessari reglugerð og framkvæmdarráðstöfunum hennar, þ.m.t. öll trúnaðargögn, til framkvæmdastjórnarinnar (Hagstofu Evrópubandalaganna), í samræmi við gildandi ákvæði Bandalagsins um sendingar gagna sem eru háð trúnaðarkvöðum í hagskýrslum. Þessi Bandalagsákvæði gilda um meðferð niðurstaðnanna að svo miklu leyti sem þær hafa að geyma trúnaðargögn.

2. Aðildarríkin skulu senda þau gögn og lýsigögn, sem krafist er samkvæmt þessari reglugerð, á rafrænu formi í samræmi við staðal um gagnaskipti sem framkvæmdastjórnin og aðildarríkin hafa gert samkomulag um.

7. gr.

Gæðaviðmiðanir og -skýrslur

1. Framkvæmdastjórnin (Hagstofa Evrópubandalaganna) skal meta gæði gagna sem send eru.

2. Framkvæmdastjórnin (Hagstofa Evrópubandalaganna) skal, í nánu samstarfi við aðildarríkin, þróa ráðlagða sameiginlega staðla sem ætlað er að tryggja gæði gagna (samkvæmt stöðluðum gæðaviðmiðunum Hagstofu Evrópubandalaganna) sem lögð eru fram. Þessir staðlar skulu birtir í handbók um aðferðafræði.

3. Aðildarríkin skulu gera allar nauðsynlegar ráðstafanir til að tryggja gæði gagna sem send eru.

4. Innan tiltekins tímabils eftir að frestur til að senda lokaniðurstöður er liðinn skulu aðildarríki láta framkvæmdastjórninni (Hagstofu Evrópubandalaganna) í té skýrslu um gæði gagna sem send hafa verið á grundvelli staðlanna sem um getur í 2. mgr. Í þessum skýrslum skulu tilgreind tilvik þar sem fyrrgreindum stöðlum er ekki fylgt. Tímabilið skal ákveðið á meðan verið er að þróa framkvæmdarráðstafanir.

8. gr.

Framkvæmdarráðstafanir

1. Ráðstafanir um framkvæmd eininganna í þessari reglugerð skulu varða val og lýsingu, aðlögun og breytingu á viðfangsefnum og könnunaratriðum þeirra, umfang, viðmiðunartímabil og sundurliðun könnunaratriða, tíðni og tímasetningu gagna, sem skilað er, og frest sem veittur er til að senda niðurstöður.

2. Framkvæmdarráðstafanir, þ.m.t. ráðstafanir vegna aðlögunar og uppfærslu þar sem tillit er tekið til efnahagslegra og tæknilegra breytinga, skulu ákvarðaðar í samræmi við málsmeðferðina sem um getur í 2. mgr. 9. gr., að teknu tilliti til úrræða aðildarríkja og fyrirhafnar svarenda, tæknilegrar og aðferðafræðilegrar hagkvæmni og áreiðanleika niðurstaðna.

3. Framkvæmdarráðstafanir skulu gerðar a.m.k. níu mánuðum áður en gagnasöfnun hefst.

9. gr.

Nefnd

1. Framkvæmdastjórnin skal njóta aðstoðar hagskýrsluáætlunarnefndar sem komið var á fót með ákvörðun 89/382/EBE, KBE, hér á eftir kölluð „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 þrír mánuðir.

10. gr.

Fjármögnun

1. Framkvæmdastjórnin skal veita aðildarríkjunum fjárstuðning, a.m.k. fyrsta árið sem aðildarríkin leggja fram hagskýrslur Bandalagsins eins og gert er ráð fyrir í framkvæmdarráðstöfunum sem samþykktar eru samkvæmt þessari reglugerð, til að hjálpa þeim að standa straum af þeim kostnaði sem þau stofna til við að útbúa, vinna og senda þessar hagskýrslur. Fjárframlagið skal ekki vera meira en 90% af slíkum kostnaði.

2. Skilyrði og aðferðir við veitingu fjárframlags og greiðslu þess og eftirlit skal vera í samræmi við reglugerð ráðsins (EB, KBE) nr. 1605/2002 frá 25. júní 2002 um fjárhagsreglugerðina sem gildir um fjárlög Evrópubandalaganna ([1]).

3. Ef fjárhagsskilyrði leyfa skal framkvæmdastjórnin veita aðildarríkjunum fjárstuðning áfram í því skyni að vega upp á móti kostnaðinum við að leggja fram þessar hagskýrslur á næstu árum.

4. Fjárveitingavaldið skal heimila slíkan fjárstuðning með þeim fjárveitingum sem eru innan ramma árlegrar fjárlagagerðar Evrópubandalaganna.

11. gr.

Gildistaka

Reglugerð þessi öðlast gildi á tuttugasta 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 Strassborg 21. apríl 2004.

Fyrir hönd Evrópuþingsins,

P. Cox

forseti.

Fyrir hönd ráðsins,

D. Roche

forseti.

([1]) Stjtíð. EB L 248, 16.9.2002, bls. 1.

I. VIÐAUKI

Eining 1: Fyrirtæki og upplýsingasamfélagið

a) *Markmið*

Markmiðið með þessari einingu er tímanleg skil á hagskýrslum um fyrirtæki og upplýsingasamfélagið. Með þessari einingu fæst rammi fyrir kröfur sem varða umfang, tímalengd og tíðni, viðfangsefni, sundurliðun á gögnum, sem skilað er, og allar nauðsynlegar forkannanir.

b) *Umfang*

Þessi eining tekur til starfsemi í bálkum D-K og deild 92 í atvinnugreinaflokkun Evrópubandalagsins (NACE endursk. 1.1). Bálki J verður bætt við með fyrirvara um að áður hafi farið fram árangursríkar forkannanir.

Hagskýrslurnar verða teknar saman um fyrirtækjaeiningar.

c) *Tímalengd og tíðni gagnaskila*

Hagskýrslur verða lagðar fram árlega í allt að fimm viðmiðunarár frá gildistöku þessarar reglugerðar. Ekki er nauðsynlegt að leggja fram öll könnunaratriðin á hverju ári; tíðni hvers könnunaratriðis verður tilgreind og samþykkt sem liður í framkvæmdarráðstöfununum sem um getur í 8. gr.

d) *Viðfangsefni*

Könnunaratriðin, sem lögð eru fram, verða valin úr eftirfarandi upptalningu yfir viðfangsefni:

— upplýsinga- og fjarskiptatæknikerfi og notkun þeirra í fyrirtækjum,

— notkun fyrirtækja á Netinu og öðrum rafrænum netkerfum,

— rafrænir ferlar í verslun og viðskiptum,

— upplýsinga- og fjarskiptatæknihæfni hjá fyrirtækjaeiningunni og eftirspurn eftir upplýsinga- og fjarskiptatæknifærni,

— hindranir við notkun á upplýsinga- og fjarskiptatækni, Netinu og öðrum rafrænum netkerfum ásamt rafrænum ferlum í verslun og viðskiptum,

— útgjöld og fjárfestingar við upplýsinga- og fjarskiptatækni,

— öryggi í upplýsinga- og fjarskiptatækni

— greinanleg áhrif notkunar upplýsinga- og fjarskiptatækni á fyrirtæki.

Ekki er nauðsynlegt að fjalla um öll viðfangsefni á hverju ári.

e) *Sundurliðun á gögnum sem skilað hefur verið*

Ekki er nauðsynlegt að leggja fram allar sundurliðanirnar á hverju ári; þær sundurliðanir, sem þörf er á, verða valdar úr eftirfarandi upptalningu og samþykktar sem liður í framkvæmdarráðstöfununum:

— eftir stærðarflokkum,

— eftir flokkum atvinnugreinaflokkunar Evrópubandalagsins,

— eftir svæðum: sundurliðun eftir svæðum verður takmörkuð við mest þrjá flokka.

f) *Forkannanir*

Þegar skilgreindar eru nýjar kröfur um gögn sem skipta máli eða vænta má að gæði gagna séu ófullnægjandi beitir framkvæmdastjórnin sér fyrir því að aðildarríkin geri forkannanir, að þeirra eigin frumkvæði, áður en gagnasöfnun fer fram. Markmiðið með þessum forkönnunum er að meta hve hagkvæm viðkomandi gagnasöfnun er að teknu tilliti til ávinningsins af því að gögnin séu til reiðu borið saman við kostnaðinn við að safna þeim saman og fyrirhöfn svarenda.

II. VIÐAUKI

Eining 2: Einstaklingar, heimili og upplýsingasamfélagið

a) *Markmið*

Markmiðið með þessari einingu er tímanleg skil á hagskýrslum um einstaklinga, heimili og upplýsingasamfélagið. Með þessari einingu fæst rammi fyrir kröfur sem varða umfang, tímalengd og tíðni, viðfangsefni, sundurliðun á gögnum, sem skilað er, og allar nauðsynlegar forkannanir.

b) *Umfang*

Þessi eining tekur til hagskýrslna um einstaklinga og heimili.

c) *Tímalengd og tíðni gagnaskila*

Hagskýrslur verða lagðar fram árlega í allt að fimm viðmiðunarár frá gildistöku þessarar reglugerðar. Ekki er nauðsynlegt að leggja fram öll könnunaratriðin á hverju ári; tíðni hvers könnunaratriðis verður tilgreind og samþykkt sem liður í framkvæmdarráðstöfununum sem um getur í 8. gr.

d) *Viðfangsefni*

Könnunaratriðin, sem lögð eru fram, verða valin úr eftirfarandi upptalningu yfir viðfangsefni:

— aðgangur að og notkun einstaklinga og/eða heimila á upplýsinga- og fjarskiptatæknikerfum,

— notkun einstaklinga og/eða heimila á Netinu í mismunandi tilgangi,

— öryggi í upplýsinga- og fjarskiptatækni

— upplýsinga- og fjarskiptatæknihæfni,

— hindranir við notkun á upplýsinga- og fjarskiptatækni og Netinu,

— greinanleg áhrif notkunar á upplýsinga- og fjarskiptatækni á einstaklinga og/eða heimili.

Ekki er nauðsynlegt að fjalla um öll viðfangsefni á hverju ári.

e)*Sundurliðun á gögnum sem skilað hefur verið*

Ekki er nauðsynlegt að leggja fram allar sundurliðanirnar á hverju ári; þær sundurliðanir, sem þörf er á, verða valdar úr eftirfarandi upptalningu og samþykktar sem liður í framkvæmdarráðstöfununum:

A. að því er varðar hagskýrslur um heimili:

— eftir gerð heimilis,

B. að því er varðar hagskýrslur um einstaklinga:

— eftir aldurshópum,

— eftir kyni,

— eftir menntunarstigi,

— eftir atvinnustöðu,

— eftir svæðum.

f) *Forkannanir*

Þegar skilgreindar eru nýjar kröfur um gögn sem skipta máli eða vænta má að gæði gagna séu ófullnægjandi beitir framkvæmdastjórnin sér fyrir því að aðildarríkin geri forkannanir, að þeirra eigin frumkvæði, áður en gagnasöfnun fer fram. Markmiðið með þessum forkönnunum er að meta hve hagkvæm viðkomandi gagnasöfnun er, að teknu tilliti til ávinningsins af því að gögnin séu til reiðu borið saman við kostnaðinn við að safna þeim saman og fyrirhöfn svarenda.

REGLUGERÐ FRAMKVÆMDASTJÓRNARINNAR (EB) nr. 1725/2003 2007/EES/54/26

frá 29. september 2003

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 Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1606/2002 frá 29. júlí 2002 um innleiðingu alþjóðlegra reikningsskilastaðla ([1]), einkum 3. mgr. 3. gr.,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

1) Með reglugerð (EB) nr. 1606/2002 er þess krafist að félög, skráð í kauphöllum, sem lúta lögum aðildarríkis skuli, samkvæmt tilteknum skilyrðum, gera samstæðureikningsskil sín í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla eins og þeir eru skilgreindir í 2. gr. þeirrar reglugerðar.

2) Framkvæmdastjórnin hefur tekið mið af ráðgjöf tækninefndarinnar um reikningsskil þar sem sú niðurstaða kom fram að alþjóðlegu reikningsskilastaðlarnir, sem voru í gildi 14. september 2002, uppfylli skilyrði fyrir því að verða samþykktir eins og fram kemur í 3. gr. reglugerðar (EB) nr. 1606/2002.

3) Framkvæmdastjórnin hefur einnig tekið til skoðunar yfirstandandi verkefni um umbætur sem miða að því að breyta mörgum gildandi stöðlum. Skoðað verður hvort rétt sé að samþykkja þá alþjóðlegu reikningsskilastaðla, sem verða til í kjölfar slíkrar endurskoðunar, þegar þeir hafa komið fram í endanlegri gerð sinni. Þrátt fyrir að fram séu komnar tillögur um breytingar á núgildandi stöðlum mun framkvæmdastjórnin standa við þá ákvörðun sína að árita gildandi staðla, að frátöldum IAS-staðli 32, fjármálagerningar: upplýsingagjöf og framsetning, IAS-staðli 39, fjármálagerningar: færsla og mat, og örfáum túlkunum sem varða þessa staðla, 5. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir um flokkun fjármálagerninga - óvissar greiðsluskuldbindingar, 16. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: hlutafé - endurkeyptir eigin eiginfjárgerningar (eigin hlutir) og 17. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: eigið fé - kostnaður við viðskipti með eigin fé.

4) Það er áríðandi fyrir fjármagnsmarkað Bandalagsins að fyrir hendi séu góðir staðlar um fjármálagerninga, þ.m.t. afleiður. Engu að síður þykir ekki rétt að samþykkja IAS-staðal 32 og IAS-staðal 39 þar sem breytingar á þeim, sem verið er að íhuga, gætu orðið umtalsverðar. Framkvæmdastjórnin mun gera það að forgangsverkefni sínu að skoða hvort samþykkja eigi þessa endurskoðuðu staðla í samræmi við reglugerð (EB) nr. 1606/2002 um leið og yfirstandandi umbótum á þeim er lokið.

5) Því ætti að samþykkja alla alþjóðlega staðla sem eru í gildi 14. september 2002, að frátöldum IAS-staðli 32, IAS-staðli 39 og þeim túlkunum sem tengjast þeim, til samræmis við þetta.

6) Ráðstafanirnar, sem kveðið er á um í þessari reglugerð, eru í samræmi við álit Alþjóðareikningsskilaráðsins.

SAMÞYKKT REGLUGERÐ ÞESSA:

1. gr.

Alþjóðlegu staðlarnir, sem fram koma í viðaukanum, eru samþykktir.

2. gr.

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

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtíð. ESB L 261, 13.10.2003, bls. 1. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 176/2004 frá 3. desember 2004 um breytingu á XXII. viðauka (Félagaréttur) við EES-samninginn, sjá *EES-viðbæti við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 26, 26.5.2005, bls. 31.

([1]) Stjtíð. EB L 243, 11.9.2002, bls. 1.

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

Gjört í Brussel 29. september 2003.

Fyrir hönd framkvæmdastjórnarinnar,

Frederik BOLKESTEIN

framkvæmdastjóri.

VIÐAUKI

ALÞJÓÐLEGIR REIKNINGSSKILASTAÐLAR

IAS-staðall 1:	Framsetning reikningsskila (endurskoðaður 1997)
IAS-staðall 2:	Birgðir (endurskoðaður 1993)
IAS-staðall 7:	Yfirlit um sjóðstreymi (endurskoðaður 1992)
IAS-staðall 8:	Hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum (endurskoðaður 1993)
IAS-staðall 10:	Atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings (endurskoðaður 1999)
IAS-staðall 11:	Verksamningar (endurskoðaður 1993)
IAS-staðall 12:	Tekjuskattar (endurskoðaður 2000)
IAS-staðall 14:	Starfsþáttaskýrslur (endurskoðaður 1997)
IAS-staðall 15:	Upplýsingar sem endurspegla áhrif verðlagsbreytinga (endursniðinn 1994)
IAS-staðall 16:	Varanlegir rekstrarfjármunir (endurskoðaður 1998)
IAS-staðall 17:	Leigusamningar (endurskoðaður 1997)
IAS-staðall 18:	Reglulegar tekjur (endurskoðaður 1993)
IAS-staðall 19:	Starfskjör (endurskoðaður 2002)
IAS-staðall 20:	Færsla opinberra styrkja og upplýsingar um opinbera aðstoð (endursniðinn 1994)
IAS-staðall 21:	Áhrif gengisbreytinga í erlendum gjaldmiðlum (endurskoðaður 1993)
IAS-staðall 22:	Sameining fyrirtækja (endurskoðaður 1998)
IAS-staðall 23:	Fjármagnskostnaður (endurskoðaður 1993)
IAS-staðall 24:	Upplýsingagjöf um viðskipti tengdra aðila (endursniðinn 1994)
IAS-staðall 26:	Reikningshald og reikningsskil eftirlaunasjóða (endursniðinn 1994)
IAS-staðall 27:	Samstæðureikningsskil og færsla fjárfestinga í dótturfélögum (endurskoðaður 2000)
IAS-staðall 28:	Færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélögum (endurskoðaður 2000)
IAS-staðall 29:	Reikningsskil í hagkerfum þar sem óðaverðbólga ríkir (endursniðinn 1994)
IAS-staðall 30:	Upplýsingagjöf í reikningsskilum banka og sambærilegra fjármálastofnana (endursniðinn 1994)
IAS-staðall 31:	Reikningsskil hlutdeildar í samrekstri (endurskoðaður 2000)
IAS-staðall 33:	Hagnaður á hlut (1997)
IAS-staðall 34:	Árshlutareikningsskil (1998)
IAS-staðall 35:	Starfsemi sem leggja skal af (1998)
IAS-staðall 36:	Virðisrýrnun eigna (1998)
IAS-staðall 37:	Reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir (1998)
IAS-staðall 38:	Óefnislegar eignir (1998)
IAS-staðall 40:	Fjárfestingareignir (2000)
IAS-staðall 41:	Landbúnaður (2001)

TÚLKANIR FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

1. túlkun:	Samkvæmni — mismunandi kostnaðarverðsreglur fyrir birgðir
2. túlkun:	Samkvæmni — eignfærsla fjármagnskostnaðar
3. túlkun:	Niðurfelling á óinnleystum hagnaði og tapi af viðskiptum við hlutdeildarfélög
6. túlkun:	Kostnaður við breytingar á hugbúnaði sem er þegar fyrir hendi
7. túlkun:	Upptaka evrunnar
8. túlkun:	Beiting alþjóðlegra reikningsskilastaðla í fyrsta skipti sem megingrunns fyrir reikningsskil
9. túlkun:	Sameining fyrirtækja — flokkað annaðhvort sem yfirtökur eða sameining hagsmuna
10. túlkun:	Opinber aðstoð — engin tilgreind tengsl við rekstrarhreyfingar
11. túlkun:	Erlendir gjaldmiðlar — eignfærsla tapa sem hljótast af mjög mikilli gengislækkun gjaldmiðils
12. túlkun:	Samstæðureikningsskil — rekstrareiningar um sérverkefni
13. túlkun:	Rekstrareiningar sem lúta sameiginlegri stjórn — óþeningaleg framlög frá samrekstraraðilum
14. túlkun:	Varanlegir rekstrarfjármunir — bætur vegna virðisrýrnunar eða eignatjóns
15. túlkun:	Rekstrarleiga — hvatar
18. túlkun:	Samkvæmni — leyfilegar fráviksaðferðir
19. túlkun:	Reikningsskilagjaldmiðill — mat og framsetning reikningsskila samkvæmt IAS-staðli 21 og IAS-staðli 29
20. túlkun:	Hlutdeildaraðferð — færsla tapa
21. túlkun:	Tekjuskattar — endurheimt endurmetinna, óafskrifanlegra eigna
22. túlkun:	Sameining fyrirtækja — síðari leiðréttingar upphaflegrar færslu gangvirðis og viðskiptavildar
23. túlkun:	Varanlegir rekstrarfjármunir — kostnaður vegna meiri háttar eftirlits eða þjónustuskoðana
24. túlkun:	Hagnaður á hlut — fjármálagerningar og aðrir samningar sem unnt er að greiða með hlutum
25. túlkun:	Tekjuskattar — breytingar á skattalegri stöðu fyrirtækis eða hluthafa þess
27. túlkun:	Mat á meginatriðum viðskipta þegar um er að ræða leigusamning í lagalegum skilningi
28. túlkun:	Sameining fyrirtækja — „viðskiptadagur“ og gangvirði eiginfjárgernings
29. túlkun:	Upplýsingagjöf — samningar um þjónustuívilnun
30. túlkun:	Reikningsskilagjaldmiðill — umreikningur úr matsgjaldmiðli yfir í framsetningargjaldmiðil
31. túlkun:	Reglulegar tekjur — vöruskipti í tengslum við auglýsingaþjónustu
32. túlkun:	Óefnislegar eignir — kostnaður við vefsetur
33. túlkun:	Samstæðureikningsskil og hlutdeildaraðferð — mögulegur atkvæðisréttur og skipting eignarhalds

Aths.: Viðbætar við þessa staðla og túlkanir teljast ekki til þeirra og eru því ekki settir fram hér.

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

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 1

(ENDURSKOÐAÐUR 1997)

Framsetning reikningsskila

Þessi endurskoðaði, alþjóðlegi reikningsskilastaðall kemur í stað IAS-staðals 1, upplýsingar um reikningsskilaaðferðir, IAS-staðals 5, upplýsingar í reikningsskilum og IAS-staðals 13, framsetning veltufjármuna og skammtímaskulda, sem stjórnin samþykkti í endursniðinni útgáfu 1994. Stjórn alþjóðareikningsskilanefndarinnar samþykkti í júlí 1997 IAS-staðal 1 (endurskoðaður 1997) og tók hann gildi fyrir reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. júlí 1998 eða síðar.

Í maí 1999 voru gerðar breytingar á c-lið 63. liðar, 64. lið, a-lið 65. liðar og c-lið 74. liðar með IAS-staðli 10 (endurskoðaður 1999), atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings. Breyttu ákvæðin öðlast gildi á sama tíma og IAS-staðall 10 (endurskoðaður 1999) öðlast gildi, þ.e. að því er varðar reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2000 eða síðar.

Eftirfarandi túlkanir fastanefndarinnar um túlkanir tengjast IAS-staðli 1:

— 8. túlkun fastanefndarinnar: beiting alþjóðlegra reikningsskilastaðla í fyrsta skipti sem megingrunns fyrir reikningsskil,

— 18. túlkun fastanefndarinnar: samkvæmni — leyfilegar fráviksaðferðir,

— 27. túlkun fastanefndarinnar: mat á efnisinnihaldi viðskipta þegar um er að ræða leigusamning í lagalegum skilningi,

— 29. túlkun fastanefndarinnar: upplýsingar — samningar um þjónustuívilnun.

Inngangur

1. Þessi staðall (IAS-staðall 1 (endurskoðaður 1997)) kemur í stað alþjóðlega reikningsskilastaðalsins IAS-staðals 1, upplýsingar um reikningsskilaaðferðir, IAS-staðals 5, upplýsingar í reikningsskilum og IAS-staðals 13, framsetning veltufjármuna og skammtímaskulda. IAS-staðall 1 (endurskoðaður) gildir um reikningsskilatímabil sem hefjast 1. júlí 1998 eða síðar en þó er hvatt til að honum sé beitt fyrr vegna þess að kröfurnar eru í samræmi við þær kröfur sem eru gerðar í núgildandi stöðlum.

2. Með þessum staðli eru uppfærðar kröfur í þeim staðli, sem hann kemur í staðinn fyrir, í samræmi við ramma alþjóðareikningsskilanefndarinnar um gerð og framsetningu reikningsskila. Auk þess er ætlunin með honum að bæta gæði reikningsskila sem eru sett fram í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla með því að:

   a) tryggja að reikningsskil, sem sögð eru í samræmi við alþjóðlegu reikningsskilastaðlana, séu í samræmi við sérhvern viðeigandi staðal, þ.m.t. allar upplýsingakröfur,

   b) tryggja að frávik frá kröfum í alþjóðlegum reikningsskilastöðlum séu takmörkuð við afar sjaldgæf tilvik (eftirlit verður með tilfellum þar sem skortir á að kröfur séu uppfylltar og frekari leiðbeiningar munu verða birtar ef við á),

   c) veita leiðbeiningar um uppbyggingu reikningsskila, þ.m.t. lágmarkskröfur um sérhvert meginyfirlit, reikningsskilaaðferðir og skýringar og skýringarviðbæti og

   d) fastsetja hagnýtar kröfur (byggðar á rammanum) um atriði, s.s. mikilvægi, áframhaldandi rekstrarhæfi, val á reikningsskilaaðferðum þegar enginn staðall er til staðar, samkvæmni og framsetningu samanburðarupplýsinga.

3. Svo að unnt sé að bregðast við kröfum notenda um ítarlegri upplýsingar um „árangur“ sem er metinn á breiðari grunni en sá „hagnaður“ sem sýndur er í rekstrarreikningi er í þessum staðli sett fram ný krafa um meginreikningsskil sem sýni þann hagnað og tap sem nú kemur ekki fram í rekstrarreikningi. Nýja yfirlitið má setja fram annaðhvort sem „hefðbundna“ afstemmingu eigin fjár í dálkum eða sem sjálfstætt árangursyfirlit. Stjórn alþjóðareikningsskilanefndarinnar samþykkti sem meginreglu í apríl 1997 að taka til endurskoðunar hvernig árangur er metinn og frá honum greint. Verkefnið mun sennilega í fyrstu ná til víxlverkunar milli skýrslugjafar um árangur og markmiða um skýrslugjöf í ramma alþjóðareikningsskilanefndarinnar. Af þessum sökum mun alþjóðareikningsskilanefndin þróa tillögur á þessu sviði.

IAS 1

4. Staðallinn gildir um öll fyrirtæki sem gera reikningsskil í samræmi við alþjóðlegu reikningsskilastaðlana, þ.m.t. bankar og tryggingafélög. Lágmarkskröfum varðandi snið er ætlað að vera nægilega sveigjanlegar þannig að öll fyrirtæki geti nýtt sér þau. Bönkum ætti t.d. að vera unnt að þróa framsetningu sem uppfyllir kröfur í þessum staðli og kröfur í IAS-staðli 30, upplýsingagjöf í reikningsskilum banka og sambærilegra fjármálastofnana, sem eru nákvæmari.

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	
Gildissvið	1-4
Tilgangur reikningsskila	5
Ábyrgð á reikningsskilum	6
Hlutar reikningsskila	7-9
Almenn íhugunarefni	10-41
Glögg mynd og samkvæmni við alþjóðlega reikningsskilastaðla	10-19
Reikningsskilaaðferðir	20-22
Áframhaldandi rekstrarhæfi	23-24
Reikningsskil á rekstrargrunni	25-26
Samkvæmni í framsetningu	27-28
Mikilvægi og uppsöfnun	29-32
Jöfnun	33-37
Samanburðarupplýsingar	38-41
Uppbygging og innihald	42-102
Inngangur	42-52
Auðkenning reikningsskila	44-48
Reikningsskilatímabil	49-51
Tímanlegar upplýsingar	52
Efnahagsreikningur	53-74
Greining í skammtímaliði og langtímaliði	53-56
Veltufjármunir	57-59
Skammtímaskuldir	60-65
Upplýsingar sem skulu settar fram í efnahagsreikningi	66-71
Upplýsingar sem annaðhvort skulu settar fram í efnahagsreikningi eða í skýringunum	72-74

Rekstrarreikningur	75-85
Upplýsingar sem skulu settar fram í rekstrarreikningi	75-76
Upplýsingar sem annaðhvort skulu settar fram í rekstrarreikningi eða í skýringunum	77-85
Breytingar á eigin fé	86-89
Sjóðstreymisyfirlit	90
Skýringar við reikningsskilin	91-102
Uppbygging	91-96
Framsetning reikningsskilaaðferða	97-101
Aðrar upplýsingar	102
Gildistökudagur	103-104

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sjá 12. lið formálans).

MARKMIÐ

Markmið þessa staðals er að mæla fyrir um hvernig haga skuli framsetningu almennra reikningsskila til þess að tryggja samanburðarhæfi við bæði reikningsskil sama fyrirtækis frá fyrri tímabilum og við reikningsskil annarra fyrirtækja. Til að ná þessu markmiði eru í staðlinum sett fram almenn íhugunarefni um framsetningu reikningsskila, leiðbeiningar um uppbyggingu þeirra og lágmarkskröfur um innihald þeirra. Færsla, mat og upplýsingar um tiltekin viðskipti og atburði eru viðfangsefni annarra alþjóðlegra reikningsskilastaðla.

GILDISSVIÐ

1. ***Þessum staðli skal beita við framsetningu allra almennra reikningsskila sem eru gerð og sett fram í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla.***

2. Almennum reikningsskilum er ætlað að uppfylla þarfir notenda sem ekki eru í aðstöðu til þess að krefjast skýrslugerðar sem er sniðin sérstaklega að upplýsingaþörfum þeirra. Almenn reikningsskil geta annaðhvort verið sett fram sem sjálfstætt yfirlit eða verið hluti af opinberu skjali, s.s. ársskýrslu eða útboðslýsingu. Staðallinn gildir ekki um samandregin árshlutareikningsskil. Þessi staðall gildir jafnt um reikningsskil einstaks fyrirtækis og samstæðureikningsskil fyrirtækjasamstæðu. Samkvæmt honum er þó ekki útilokað að samstæðureikningsskil, sem gerð eru í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla, og reikningsskil móðurfélagsins, sem gerð eru á grundvelli innlendra krafna, séu sett fram í sama skjalinu svo fremi að greint sé frá því á skýran hátt í yfirliti um reikningsskilaaðferðir á hvaða grunni hvert og eitt þeirra er samið.

3. Þessi staðall gildir um allar tegundir fyrirtækja, þ.m.t. bankar og tryggingafélög. Viðbótarkröfur varðandi banka og sambærilegar fjármálastofnanir, sem eru í samræmi við kröfur þessa staðals, eru settar fram í IAS-staðli 30, upplýsingagjöf í reikningsskilum banka og sambærilegra fjármálastofnana.

4. Í þessum staðli eru notuð hugtök sem eiga við um fyrirtæki sem rekin eru í hagnaðarskyni. Opinber fyrirtæki geta af þessum sökum beitt kröfum sem settar eru fram í þessum staðli. Sjálfseignarstofnanir, ríkisstofnanir og önnur opinber fyrirtæki, sem vilja beita staðlinum, gætu þurft að breyta lýsingum á tilteknum liðum í reikningsskilunum eða lýsingum á reikningsskilunum sjálfum. Slík fyrirtæki geta einnig sett fram fleiri hluta í reikningsskilum sínum.

IAS 1

TILGANGUR REIKNINGSSKILA

5. Reikningsskil eru kerfisbundin, fjárhagsleg framsetning á fjárhagsstöðu og þeim viðskiptum sem fyrirtæki stofnar til. Markmiðið með almennum reikningsskilum er að veita upplýsingar um fjárhagsstöðu, rekstrarárangur og sjóðstreymi fyrirtækis sem koma mörgum mismunandi notendum að gagni við hagræna ákvarðanatöku. Reikningsskil sýna einnig árangur af ábyrgðarkennd stjórnenda við stjórnun þeirra auðlinda sem þeim hefur verið treyst fyrir. Til þess að ná þessu markmiði veita reikningsskil eftirfarandi upplýsingar um fyrirtækið:

   a) eignir,

   b) skuldir,

   c) eigið fé,

   d) tekjur og gjöld, þ.m.t. ágóði og tap, og

   e) sjóðstreymi.

   Þessar upplýsingar, ásamt öðrum upplýsingum sem birtast í skýringum við reikningsskilin, auðvelda notendum að spá fyrir um framtíðarsjóðstreymi fyrirtækisins, einkum tímasetningu og vissu fyrir því að fyrirtækið muni afla handbærs fjár og ígildis þess.

ÁBYRGÐ Á REIKNINGSSKILUM

6. Stjórn fyrirtækis og/eða önnur stjórnareining fyrirtækis er ábyrg fyrir gerð og framsetningu reikningsskila fyrirtækisins.

HLUTAR REIKNINGSSKILA

7. ***Reikningsskil í heild sinni innihalda eftirfarandi hluta:***

   a) ***efnahagsreikning,***

   b) ***rekstrarreikning,***

   c) ***yfirlit sem sýnir annaðhvort:***

      i) ***allar breytingar á eigin fé, eða***

      ii) ***breytingar á eigin fé, aðrar en þær sem verða vegna hlutafjárviðskipta við eigendur og greiðslur til eigenda,***

   d) ***sjóðstreymisyfirlit og***

   e) ***reikningsskilaaðferðir og skýringar.***

8. Fyrirtæki eru hvött til þess að setja fram, auk reikningsskilanna, fjárhagslega greinargerð stjórnenda þar sem lýst er helstu þáttum í rekstrarárangri og fjárhagsstöðu fyrirtækisins svo og helstu óvissuþáttum, sem það stendur frammi fyrir, og þeir útskýrðir. Í þeirri skýrslu getur verið greinargerð um:

   a) meginþætti og meginatriði, sem hafa áhrif á ákvörðun rekstrarárangurs, þ.m.t. breytingar í starfsumhverfi fyrirtækisins, viðbrögð fyrirtækisins við þessum breytingum og áhrifum þeirra og um fjárfestingarstefnu fyrirtækis til þess að viðhalda rekstrarárangri og bæta hann, þ.m.t. arðgreiðslustefna þess,

   b) hvernig fyrirtækið er fjármagnað, skuldsetningarstefnu og áhættustjórnunarstefnur þess og

   c) styrk og auðlindir fyrirtækisins sem ekki koma fram í efnahagsreikningi sem gerður er í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla.

9. Mörg fyrirtæki setja fram, utan hefðbundinna reikningsskila, viðbótaryfirlit eins og umhverfisskýrslur og virðisaukayfirlit, einkum í atvinnugreinum þar sem umhverfisþættir eru mikilvægir og þar sem starfsmenn eru álitnir vera mikilvægur notendahópur. Fyrirtæki eru hvött til þess að setja fram slík viðbótaryfirlit ef stjórnendur telja að þau verði notendum að gagni við hagræna ákvarðanatöku.

ALMENN ÍHUGUNAREFNI

Glögg mynd og samkvæmni við alþjóðlega reikningsskilastaðla

10. ***Reikningsskil skulu gefa glögga mynd af fjárhagsstöðu, rekstrarárangri og sjóðstreymi fyrirtækis. Með viðeigandi beitingu alþjóðlegra reikningsskilastaðla ásamt viðbótarupplýsingum, þegar þeirra er þörf, er unnt að fá fram reikningsskil, sem ná því að gefa glögga mynd, í nær öllum tilvikum.***

11. ***Fyrirtæki, sem gera reikningsskil sín í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla, skulu greina frá því. Reikningsskil skulu ekki sögð vera í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla nema þau uppfylli allar kröfur í sérhverjum viðeigandi staðli og þau séu í samræmi við allar viðeigandi túlkanir fastanefndarinnar um túlkanir.***[1]

12. ***Ekki er unnt að réttlæta óviðeigandi, reikningshaldslega meðferð með því að greina frá þeim reikningsskilaaðferðum, sem notaðar voru, eða með skýringum eða athugasemdum.***

13. ***Í þeim algeru undantekningartilvikum, þegar stjórnendur komast að þeirri niðurstöðu að misvísandi yrði að fara að kröfu í staðli og því þurfi að víkja frá þeirri kröfu til þess að geta gefið glögga mynd, skal fyrirtæki greina frá því:***

    a) ***að stjórnendur hafi komist að þeirri niðurstöðu að reikningsskilin gefi glögga mynd af fjárhagsstöðu, rekstrarárangri og sjóðstreymi fyrirtækisins,***

    b) ***að þau uppfylli viðeigandi, alþjóðlega reikningsskilastaðla í öllum atriðum er máli skipta nema að því leyti að fyrirtækið hafi vikið frá kröfum staðals í þeim tilgangi að geta gefið glögga mynd,***

    c) ***hvaða staðli fyrirtækið vék frá, eðli fráviksins, þ.m.t. sú meðferð sem staðallinn hefði krafist, ástæðan fyrir því að sú meðferð væri misvísandi í þessu tilviki og sú meðferð sem var notuð og***

    d) ***fjárhagslegum áhrifum fráviksins á hreinan hagnað eða hreint tap fyrirtækisins, eignir, skuldir, eigið fé og sjóðstreymi fyrir öll tímabil sem birt eru.***

14. Reikningsskilum hefur stundum verið lýst þannig að þau séu „byggð á“, „uppfylli meginkröfur“ eða „uppfylli reikningsskilakröfur“ í alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Oft fylgja engar frekari upplýsingar þótt ljóst sé að mikilvægar kröfur um upplýsingar og jafnvel kröfur um reikningshald eru ekki uppfylltar. Slíkar yfirlýsingar eru misvísandi vegna þess að þær draga úr áreiðanleika og skiljanleika reikningsskilanna. Til þess að tryggja að reikningsskil, sem lýst er yfir að séu í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla, uppfylli kröfur í þeim stöðlum sem notendur um allan heim krefjast, er í þessum staðli gerð sú almenna krafa að reikningsskil skuli gefa glögga mynd, leiðbeiningar um hvernig má uppfylla kröfuna um glögga mynd og frekari leiðbeiningar til að ákvarða þau algeru undantekningartilvik þegar nauðsynlegt er að víkja frá kröfum. Í honum er einnig gerð krafa um að greint sé á skýran hátt frá þeim aðstæðum sem ollu frávikinu. Það að settar hafa verið fram innlendar kröfur, sem stangast á við staðalinn, er eitt og sér ekki nægileg ástæða til þess að réttlæta að reikningsskil, sem eru samin í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla, víki frá kröfum sem þar eru settar fram.

[1] Sjá einnig 8. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: beiting alþjóðlegra reikningsskilastaðla í fyrsta skipti sem megingrunns fyrir reikningsskil.

IAS 1

15. Í nær öllum tilvikum er glöggri mynd náð með því að fylgja viðeigandi, alþjóðlegum reikningsskilastöðlum í öllu mikilvægu tilliti. Í kröfunni um glögga mynd felst:

a) að val og beiting reikningsskilaaðferða sé í samræmi við ákvæði 20. liðar,

b) að framsetning upplýsinga, þ.m.t. reikningsskilaaðferðir, sé þannig að fram komi viðeigandi, áreiðanlegar, samanburðarhæfar og skiljanlegar upplýsingar og

c) veittar séu viðbótarupplýsingar þegar með kröfum í alþjóðlegum reikningsskilastöðlum eru ekki veittar nægilega miklar upplýsingar þannig að notendur geti skilið áhrif ákveðinna viðskipta eða atburða á fjárhagsstöðu og rekstrarárangur fyrirtækis.

16. Í algerum undantekningartilvikum kann beiting einstakra krafna í alþjóðlegum reikningsskilastöðlum að leiða til þess að reikningsskilin verði misvísandi. Þessi tilvik koma einungis upp þegar beiting einstakra krafna, sem settar eru fram í staðlinum, er greinilega óviðeigandi og þar af leiðandi næst glögg mynd ekki með því að beita ákvæðum staðalsins eða við það eitt að veita viðbótarupplýsingar. Frávik eru ekki viðeigandi einungis vegna þess að önnur aðferð myndi einnig leiða til glöggrar myndar.

17. Þegar metið er hvort þörf sé á að víkja frá tilteknum kröfum í alþjóðlegu reikningsskilastöðlunum skal taka tillit til eftirfarandi:

a) hvert markmiðið er með kröfunni og af hverju það markmið hefur ekki náðst eða á ekki við við þessar tilteknu aðstæður og

b) að hvaða leyti aðstæður fyrirtækis eru frábrugðnar þeim sem önnur fyrirtæki, sem fylgja þessari kröfu, búa við.

18. Vegna þess hve fátíðar þær aðstæður eru sem kalla á frávik og að þörfin á fráviki mun verða töluvert umdeilanleg og háð huglægu mati er mikilvægt að notendur viti af því að fyrirtæki hafi ekki fylgt alþjóðlegum reikningsskilastöðlum í öllum mikilvægum atriðum. Einnig er mikilvægt að þeim séu veittar nægilegar upplýsingar til þess að þeim sé gert kleift að meta með vissu hvort þörf hafi verið á frávikinu og að reikna út leiðréttingarnar sem þyrfti að gera til að fara að staðlinum. Alþjóðareikningsskilanefndin mun hafa eftirlit með tilvikum þar sem vikið er frá stöðlunum og athygli hennar er vakin á (t.d. af fyrirtækjum, endurskoðendum þeirra og eftirlitsaðilum) og mun skoða hvort þörf sé á frekari skýringum með túlkunum eða breytingum á stöðlum, eftir því sem við á, til þess að tryggja að einungis sé þörf á frávikum í algerum undantekningartilvikum.

19. ***Ef alþjóðlegum reikningsskilastaðli er beitt fyrir gildistökudag í samræmi við tiltekin ákvæði í viðkomandi staðli skal greina frá því að svo hafi verið gert.***

REIKNINGSSKILAAÐFERÐIR

20. ***Stjórnendur fyrirtækja skulu velja og beita reikningsskilaaðferðum þannig að reikningsskilin séu í samræmi við allar kröfur sérhvers, viðeigandi alþjóðlegs reikningsskilastaðals og túlkunar fastanefndarinnar um túlkanir. Þegar ekki er til staðar nein sérstök krafa skulu stjórnendur þróa aðferðir sem tryggja að reikningsskilin veiti upplýsingar sem:***

a) ***skipta máli fyrir þarfir notenda vegna ákvarðanatöku og***

b) ***séu áreiðanlegar að því leyti að þær:***

i) ***gefi raunsanna mynd af rekstrarárangri og fjárhagsstöðu fyrirtækisins,***

ii) ***endurspegli efnahagslegan kjarna atburða og viðskipta en ekki aðeins lagalegt form*** [1]***,***

iii) ***séu hlutlausar, þ.e. óhlutdrægar,***

iv) ***séu varfærnislegar og***

v) ***séu heildstæðar í öllum mikilvægum atriðum.***

21. Reikningsskilaaðferðir eru tilteknar meginreglur, grundvallarreglur, hefðir, reglur og venjur sem fyrirtæki beitir við gerð og framsetningu reikningsskila.

22. Ef tiltekinn, alþjóðlegur reikningsskilastaðall og túlkun fastanefndarinnar um túlkanir er ekki fyrir hendi beita stjórnendur eigin mati við þróun reikningsskilaaðferðar sem veitir gagnlegustu upplýsingarnar fyrir notendur reikningsskila fyrirtækisins. Þegar stjórnendur meta þessi atriði skulu þeir taka tillit til:

a) krafna og leiðbeininga sem settar eru fram í alþjóðlegum reikningsskilastöðlum sem fjalla um sambærileg og tengd viðfangsefni,

b) skilgreininga, skilyrði um færslur og mat á eignum, skuldum, tekjum og gjöldum, sem eru sett fram í ramma alþjóðareikningsskilanefndarinnar, og

c) yfirlýsinga annarra reglusetningaraðila og viðurkenndra venja atvinnugreina að því marki og einungis að því marki sem þær eru í samræmi við a- og b-lið þessa liðar.

ÁFRAMHALDANDI REKSTRARHÆFI

23. ***Við gerð reikningsskila skulu stjórnendur meta áframhaldandi rekstrarhæfi. Reikningsskil skulu gerð á grundvelli áframhaldandi rekstrarhæfis nema stjórnendur áformi annaðhvort að slíta félaginu eða hætta viðskiptum eða að ekki sé annarra kosta völ en að slíta félaginu eða hætta viðskiptum. Þegar stjórnendum er, við framkvæmd þessa mats, kunnugt um verulega óvissu sem tengist atburðum eða aðstæðum sem geta vakið verulegar efasemdir um getu fyrirtækis til að halda áfram rekstri skal greina frá þeirri óvissu. Þegar reikningsskil eru ekki gerð á grundvelli áframhaldandi rekstrarhæfis skal greina frá því að svo sé og einnig frá því við hvaða grunn er miðað við gerð reikningsskilanna og ástæðunni fyrir því að ekki er talið að fyrirtækið 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 fyrirsjáanlega framtíð sem skulu að lágmarki ná til en ekki takmarkast við 12 mánuði frá dagsetningu efnahagsreiknings. Hversu mikið tillit skuli taka til þessara atriða er háð staðreyndum í hverju tilviki fyrir sig. Þegar fyrirtæki á að baki sögu um arðsaman rekstur og á greiðan aðgang að fjármagni má ályktа sem svo að forsendan um áframhaldandi rekstrarhæfi eigi við án þess að nákvæm greining sé gerð. 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. ***Fyrirtæki skal gera reikningsskil sín á rekstrargrunni, að undanskildum upplýsingum um sjóðstreymi.***

[1] Sjá einnig 27. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir : mat á efnisinnihaldi viðskipta sem leigusamning í lagalegum skiliningi.

IAS 1

26. Þegar reikningsskil eru gerð samkvæmt rekstrargrunni eru viðskipti og atburðir færðir þegar þeir eiga sér stað (en ekki þegar handbært fé eða ígildi þess er móttekið eða greitt) og þeir eru bókfærðir og birtir í reikningsskilum þess tímabils sem þeir varða. Gjöld eru færð í rekstrarreikning á grundvelli beinna tengsla milli kostnaðar, sem stofnað var til, og öflunar tiltekinna tekna (jöfnun). Beiting jöfnunarreglunnar heimilar þó ekki að liður sé færður í efnahagsreikning sem ekki uppfyllir skilgreininguna um eignir eða skuldir.

SAMKVÆMNI Í FRAMSETNINGU

27. ***Framsetningu og flokkun liða í reikningsskilum skal haldið óbreyttri frá einu tímabili til annars nema:***

a) ***verulegar breytingar verði á eðli rekstrar fyrirtækisins eða endurskoðun á framsetningu reikningsskilanna sýni að breytingin muni leiða til framsetningar á atburðum eða viðskiptum sem á betur við eða***

b) ***alþjóðlegur reikningsskilastaðall eða túlkun fastanefndarinnar um túlkanir krefjist breytingar á framsetningu[1].***

28. Stórfelld yfirtaka eða ráðstöfun eða endurskoðun á framsetningu reikningsskilanna getur gefið til kynna að setja skuli reikningsskilin fram með öðrum hætti. Fyrirtæki skal einungis breyta formi reikningsskila sinna ef líklegt er að haldið verði áfram að nota endurskoðuðu framsetninguna eða ef ávinningurinn af breyttri framsetningu er augljós. Þegar slíkar breytingar eru gerðar á framsetningu þarf fyrirtæki einnig að endurflokka samanburðarupplýsingar í samræmi við ákvæði 38. liðar. Breyting á framsetningu í því skyni að uppfylla innlendar kröfur er heimil svo fremi sem endurskoðaða framsetningin er í samræmi við kröfur þessa staðals.

MIKILVÆGI OG UPPSÖFNUN

29. ***Sérhver mikilvægur liður skal settur fram sérgreindur í reikningsskilum. Óverulegar fjárhæðir skulu lagðar saman við aðrar fjárhæðir sem eru sambærilegar að eðli eða með sambærilegan tilgang og þarf ekki að sérgreina.***

30. Reikningsskil eru niðurstaða úrvinnslu á fjölmörgum viðskiptum sem eru þannig uppbyggð að þau eru lögð saman og flokkuð í samræmi við eðli eða tilgang. Lokastig úrvinnslunnar við samlagninguna og flokkunina er framsetning gagna sem eru dregin saman og flokkuð og mynda lið í sérlínu í aðalyfirliti reikningsskilanna eða í skýringum. Ef liður í sérlínu er ekki mikilvægur einn og sér er hann sameinaður öðrum liðum annaðhvort í reikningsskilunum eða í skýringunum. Liður, sem ekki er nægilega mikilvægur til þess að þörf sé á sérgreiningu í reikningsskilunum, getur samt sem áður verið nægilega mikilvægur til að hann skuli setja fram sérstaklega í skýringunum.

31. Í þessu samhengi eru upplýsingar mikilvægar ef það getur haft áhrif á hagræna ákvarðanatöku notenda á grundvelli reikningsskilanna sé ekki greint frá þeim. Mikilvægi er háð stærð og eðli liðarins metið út frá þeim aðstæðum sem tengjast því að honum er sleppt. Þegar tekin er ákvörðun um það hvort liður eða samtala liða er mikilvæg eru eðli og stærð liðarins metin saman. Hvort eðli liðarins eða stærð hans ræður úrslitum er háð aðstæðum. Til dæmis eru einstakar eignir sem eru sama eðlis eða hafa sama tilgang lagðar saman jafnvel þótt einstakar fjárhæðir séu háar. Þó eru stórir liðir, sem eru mismunandi í eðli sínu eða hafa mismunandi tilgang, settir fram sér.

32. Mikilvægi felur í sér að ekki þarf að uppfylla kröfur í alþjóðlegum reikningsskilastöðlum um sérstakar upplýsingar ef upplýsingarnar, sem koma munu fram, eru ekki mikilvægar.

[1] Sjá einnig 18. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir samkvæmni — leyfilegar fráviksaðferðir.

JÖFNUN

33. ***Ekki skal jafna eignum á móti skuldum nema í þeim tilvikum að gerð sé krafa um jöfnun eða hún heimiluð samkvæmt öðrum alþjóðlegum reikningsskilastaðli.***

34. ***Jafna skal tekjuliðum á móti gjaldaliðum þá og því aðeins að:***

a) ***gerð sé krafa um það í alþjóðlegum reikningsskilastaðli eða það heimilað samkvæmt honum eða***

b) ***ágóði, tap og tengdur kostnaður hafi orðið til vegna sömu eða sambærilegra viðskipta og atburða sem eru ekki mikilvægir. Þessar fjárhæðir skal leggja saman í samræmi við 29. lið.***

35. Mikilvægt er að bæði eignir og skuldir og tekjur og gjöld séu sérgreind þegar þessir liðir eru mikilvægir. Jöfnun, annaðhvort í rekstrarreikningi eða efnahagsreikningi, dregur úr getu notenda til þess að skilja viðskiptin sem átt hafa sér stað og til þess að meta framtíðarsjóðstreymi fyrirtækisins nema í þeim tilvikum þegar jöfnunin endurspeglar efni viðskiptanna eða atburðarins. Það að veita upplýsingar um eignir, að frádreginni niðurfærslu, t.d. niðurfærslur vegna úreldingar birgða og niðurfærslur vegna hæfis um innleysanleika krafna er ekki jöfnun.

36. Í IAS-staðli 18, reglulegar tekjur, er hugtakið tekjur skilgreint og sett er fram krafa um að þær séu metnar á gangvirði endurgjaldsins sem var eða verður móttekið og tekið sé tillit til fjárhæða allra viðskiptaafslátta og magnafslátta sem fyrirtækið veitir. Fyrirtæki stundar, í reglulegri starfsemi sinni, önnur viðskipti sem ekki skapa tekjur en eru tilfallandi til viðbótar við 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. Til dæmis:

a) söluhagnaður og töp af ráðstöfun fastafjármuna, þ.m.t. fjárfestinga- og rekstrareignir, er tilgreint með því að bókfært verð eignarinnar og tengdur sölukostnaður er dreginn frá söluandvirði,

b) útgjöldum, sem eru endurgreidd á grundvelli samningsbundins fyrirkomulags sem gert er við þriðja aðila (t.d. framleigusamningur), er jafnað á móti tengdu endurgreiðslunni og

c) óreglulegir liðir geta verið settir fram eftir að tengdir skattar og hlutdeild minnihluta hafa verið dregin frá en vergu fjárhæðirnar sýndar í skýringunum.

37. Til viðbótar er ágóði og töp, sem verður til vegna fjölda sambærilegra viðskipta, sýnd á hreinum grunni, t.d. ágóði og töp af gengismun erlendra gjaldmiðla eða ágóði og töp af veltufjármálagerningum. Slíkur ágóði og töp eru þó tilgreind sérstaklega ef stærð, eðli eða atvik eru með þeim hætti að slíkt kalli á sérgreindar upplýsingar samkvæmt IAS-staðli 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum.

SAMANBURÐARUPPLÝSINGAR

38. ***Í reikningsskilunum skal greina frá samanburðarupplýsingum um allar tölulegar upplýsingar í tengslum við fyrra tímabil nema annað sé heimilað eða gerð krafa um það í alþjóðlegum reikningsskilastaðli. Samanburðarupplýsingar skulu tilgreindar í greinargerð og lýsingum þegar þær skipta máli fyrir skilning á reikningsskilum yfirstandandi tímabils.***

39. Í sumum tilvikum skipta upplýsingar í greinargerð með 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 til staðar við dagsetningu síðasta efnahagsreiknings og hvaða ráðstafanir hafi verið gerðar á tímabilinu til þess að eyða óvissunni.

IAS 1

40. ***Þegar framsetningu eða flokkun liða í reikningsskilum er breytt skal endurflokka samanburðarfjárhæðir, nema slíkt sé ógerlegt, til þess að tryggja samanburðarhæfi við yfirstandandi tímabil og greina skal frá eðli, fjárhæð og ástæðu þess að flokkun var breytt. Þegar ógerlegt er að endurflokka samanburðarfjárhæðir skal fyrirtæki greina frá ástæðu þess að endurflokkun var ekki framkvæmd og eðli þeirra breytinga sem hefði þurft að gera ef fjárhæðir hefðu verið endurflokkaðar.***

41. Ógerlegt kann að vera vegna aðstæðna að endurflokka samanburðarupplýsingar 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 óframkvæmanlegt kann að vera að endurvinna upplýsingarnar. Við slíkar aðstæður er greint frá eðli þeirra leiðréttinga sem hefðu verið gerðar á samanburðarfjárhæðum. Í IAS-staðli 8 er fjallað um leiðréttingar sem krafist er að séu gerðar á samanburðarupplýsingum í kjölfar breytinga á reikningsskilaaðferð sem beitt er afturvirkt.

UPPBYGGING OG INNIHALD

Inngangur

42. Í þessum staðli er gerð krafa um að greint sé frá tilteknum atriðum í aðalyfirlitum reikningsskilanna, að aðrar sérlínur séu tilgreindar, annaðhvort í yfirlitum reikningsskilanna eða í skýringum með þeim, og að sett séu fram, sem viðbætir við staðalinn, þau snið sem ráðlagt er að fyrirtæki noti eftir því sem við á við aðstæður þeirra. Í IAS-staðli 7 er sett fram form fyrir framsetningu á sjóðstreymisyfirliti.

43. Í þessum staðli er hugtakið upplýsingar notað í víðum skilningi þannig að það nái yfir liði sem eru tilgreindir í einstökum aðalyfirlitum og einnig í skýringum við reikningsskilin. Upplýsingar, sem gerð er krafa um að séu veittar samkvæmt öðrum alþjóðlegum reikningsskilastöðlum, skal veita í samræmi við þær kröfur sem settar eru fram í þeim. Ef annað er ekki tekið sérstaklega fram í þessum eða öðrum staðli skal tilgreina slíkar upplýsingar annaðhvort í viðeigandi aðalyfirliti eða í skýringunum.

Auðkenning reikningsskila

44. ***Reikningsskil skulu greinilega auðkennd og aðgreind frá öðrum upplýsingum sem koma fram í sama skjali sem birt er.***

45. Alþjóðlegir reikningsskilastaðlar gilda einungis um reikningsskilin en ekki aðrar upplýsingar sem eru birtar í ársskýrslu eða öðru skjali. Af þessum sökum er mikilvægt að notendur geti greint upplýsingar, sem eru settar fram með því að beita alþjóðlegum reikningsskilastöðlum, frá öðrum upplýsingum sem geta verið gagnlegar notendum en falla ekki undir staðlana.

46. **Sérhver hluti reikningsskilanna skal auðkenndur greinilega. Auk þess skulu eftirfarandi upplýsingar sýndar með áberandi hætti og endurteknar þegar nauðsynlegt er til þess að réttur skilningur fáist á þeim upplýsingum sem birtar eru:**

    a) ***heiti eða annað auðkenni þess fyrirtækis sem reikningsskilin taka til,***

    b) ***hvort reikningsskilin nái einungis til fyrirtækisins sjálfs eða hvort þau nái til fyrirtækjasamstæðu,***

    c) ***dagsetning efnahagsreiknings eða tímabilið, sem reikningsskilin taka til, eftir því hvort við á um þann hluta reikningsskilanna,***

    d) ***reikningsskilagjaldmiðill og***

    e) ***hvaða nákvæmnisstig er notað við framsetningu fjárhæða í reikningsskilunum.***

47. Kröfum í 46. lið er yfirleitt fullnægt með því að hafa blaðsíðuhausa og skammstafaðar dálkafyrirsagnir á hverri síðu reikningsskilanna. Meta þarf hvernig best er að haga framsetningu slíkra upplýsinga. Til dæmis getur verið að ekki sé notuð blaðsíðuskipting þegar reikningsskil eru lesin á rafrænu formi og eru þá framangreindir liðir tilgreindir nægilega oft til að tryggt sé að réttur skilningur fáist á þeim upplýsingum sem veittar eru.

48. Reikningsskil eru oft gerð skiljanlegri með því að setja fram upplýsingar í þúsundum eða milljónum eininga reikningsskilagjaldmiðilsins. Þetta er ásættanlegt svo lengi sem greint er frá því hvaða nákvæmnisstig er notað við framsetninguna og upplýsingar, sem máli skipta, glatast ekki.

Reikningsskilatímabil

49. ***Reikningsskil skulu birt a.m.k. árlega. Í þeim undantekningartilvikum að dagsetningu efnahagsreiknings fyrirtækis er breytt og ársreikningur er birtur fyrir lengra eða skemmra tímabil en eitt ár skal fyrirtæki greina frá eftirfarandi, til viðbótar við það tímabil, sem reikningsskilin taka til:***

*a) **ástæðu þess að lagt er til grundvallar annað tímabil en eitt ár og***

*b) **þeirri staðreynd að samanburðarfjárhæðir í rekstrarreikningi, breytingar á eigin fé, sjóðstreymi og tengdar skýringar eru ekki samanburðarhæfar.***

50. Í undantekningartilvikum getur verið gerð krafa um að fyrirtæki breyti dagsetningu efnahagsreiknings eða það ákveður að gera það, t.d. við yfirtöku fyrirtækis á öðru fyrirtæki þar sem dagsetning efnahagsreiknings er önnur. Í þeim tilvikum er mikilvægt að notendum sé ljóst að fjárhæðir, sem sýndar eru á yfirstandandi tímabili, og samanburðarfjárhæðir eru ekki sambærilegar og að greint sé frá ástæðunni fyrir því að dagsetningu efnahagsreiknings er breytt.

51. Yfirleitt eru reikningsskil ávallt gerð fyrir tímabil sem spannar eitt ár. Sum fyrirtæki kjósa þó t.d. fremur að gera reikningsskil fyrir 52 vikna tímabil af hagkvæmnisástæðum. Þessi staðall kemur ekki í veg fyrir að það sé gert þar sem ólíklegt er að slík reikningsskil séu í mikilvægum atriðum frábrugðin þeim sem eru sett fram fyrir eitt ár.

Tímanlegar upplýsingar

52. Notagildi reikningsskilanna skerðist ef þau eru ekki tiltæk notendum innan hæfilegs tíma eftir dagsetningu efnahagsreiknings. Fyrirtæki skal vera í aðstöðu til að geta gefið út reikningsskil sín innan sex mánaða frá dagsetningu efnahagsreiknings. Þættir, sem eru alltaf til staðar, s.s. margbreytileiki í starfsemi fyrirtækis, eru ekki næg ástæða þess að birta ekki reikningsskil tímanlega. Í mörgum lögsagnarumdæmum eru nánari tímafrestir settir í lögum og markaðsreglum.

Efnahagsreikningur

Greining í skammtímaliði og langtímaliði

53. ***Sérhvert fyrirtæki skal ákvarða með tilliti til eðlis rekstrar síns hvort tilgreina skuli veltufjármuni og fastafjármuni og skammtímaskuldir og langtímaskuldir sérstaklega í efnahagsreikningi eða ekki. Ákvæði 57. til 65. liðar í þessum staðli gilda að því er varðar þessa aðgreiningu. Þegar fyrirtæki kýs að greina ekki á milli þessara flokka skal tilgreina eignir og skuldir í stórum dráttum eftir því hversu auðvelt er að breyta þeim í reiðufé.***

54. ***Óháð því hvaða aðferð er beitt við framsetningu skal fyrirtæki tilgreina fyrir hvern eigna- og skuldalið, sem saman fela í sér þær fjárhæðir sem vænst er að verði endurheimtar eða gerðar upp innan 12 mánaða eða 12 mánuði eftir dagsetningu efnahagsreiknings, þeirri fjárhæð sem vænst er að verði endurheimt eða gerð upp eftir meira en 12 mánuði.***

55. Þegar fyrirtæki selur vörur eða veitir þjónustu innan skýrt afmarkaðrar starfsemishringrásar 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 fyrirtækisins. Þetta dregur jafnframt fram eignir sem vænst er að verði innleystar innan yfirstandandi starfsemishringrásar og skuldir sem gera skal upp á sama tímabili.

IAS 1

56. Upplýsingar um gjalddaga eigna og skulda eru gagnlegar við að meta greiðsluhæfi og gjaldþol fyrirtækis. Í IAS-staðli 32, fjármálagerningar, upplýsingagjöf og framsetning, 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 dagsetningu endurheimtu og uppgjörs á ópeningalegum eignum og skuldum, s.s. birgðum og áætluðum skuldbindingum, eru líka gagnlegar hvort sem eignir og skuldir eru flokkaðar í skammtíma- og langtímaliði eða ekki. Til dæmis greinir fyrirtæki frá því hversu stór hluti fjárhæðar birgða það gerir ráð fyrir að muni verða endurheimtur eftir meira en eitt ár frá dagsetningu efnahagsreiknings.

Veltufjármunir

57. ***Eign skal flokka sem veltufjármuni þegar:***

a) ***þess er vænst að hún verði innleyst eða hún er höfð til sölu eða notkunar í reglulegri starfsemishringrás fyrirtækisins eða***

b) ***eignarhald hennar er í viðskiptalegum tilgangi eða til skamms tíma og hún mun væntanlega verða innleyst innan tólf mánaða frá dagsetningu efnahagsreiknings eða***

c) ***hún er eign í handbæru fé eða ígildis þess sem ekki eru takmarkanir á varðandi notkun.***

Allar aðrar eignir skal flokka sem fastafjármuni.

58. Í þessum staðli nær hugtakið „fastafjármunir“ til efnislegra og óefnislegra eigna, eigna í rekstri 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. Starfsemishringrás fyrirtækis er sá tími sem líður frá því að efnið, sem notað er í vinnsluna, er keypt þar til afurðinni hefur verið komið í handbært fé eða annan gerning sem auðvelt er að breyta í handbært fé. Til veltufjármuna teljast birgðir og viðskiptakröfur sem eru seldar, notaðar og innleystar sem hluti af venjulegri starfsemishringrás jafnvel þótt ekki sé búist við því að þær verði innleystar innan tólf mánaða frá dagsetningu efnahagsreiknings. Markaðshæf verðbréf eru flokkuð sem veltufjármunir ef þess er vænst að þau verði innleyst innan 12 mánaða frá dagsetningu efnahagsreiknings en annars eru þau flokkuð sem fastafjármunir.

Skammtímaskuldir

60. ***Skuld skal flokka sem skammtímaskuld ef:***

a) ***þess er vænst að hún verði gerð upp í venjulegri starfsemishringrás fyrirtækisins eða***

b) ***gjalddagi hennar er innan tólf mánaða frá dagsetningu efnahagsreiknings.***

Allar aðrar skuldir skal flokka sem langtímaskuldir.

61. Skammtímaskuldir má flokka með sambærilegum hætti og veltufjármuni. Sumar skammtímaskuldir, eins og viðskiptaskuldir, áfallin gjöld vegna starfsmanna og annar rekstrarkostnaður, eru hluti af því veltufé sem er notað í venjulegri starfsemishringrás fyrirtækis. Slíkir rekstrarliðir eru flokkaðir sem skammtímaskuldir jafnvel þótt þeir verði ekki gerðir upp fyrr en tólf mánuðum frá dagsetningu efnahagsreiknings eða síðar.

62. Aðrar skammtímaskuldir eru ekki gerðar upp á tímabili yfirstandandi starfsemishringrásar en falla í gjalddaga innan 12 mánaða frá dagsetningu efnahagsreiknings. Dæmi um þetta er sá hluti vaxtaberandi skulda sem eru skuldir til skamms tíma, yfirdráttarlán í banka, úthlutaður, ógreiddur arður, tekjuskattar og aðrar órekstrartengdar skuldir. Vaxtaberandi skuldir, sem fjármagna veltufé til langs tíma og munu ekki falla í gjalddaga innan tólf mánaða, eru langtímaskuldir.

63. ***Fyrirtæki skal halda áfram að flokka vaxtaberandi langtímaskuldir sínar sem langtímaskuldir jafnvel þótt þær eigi að gera upp á næstu 12 mánuðum frá dagsetningu efnahagsreiknings ef:***

a) ***í upphaflegum skilmálum var gert ráð fyrir lengra tímabili en 12 mánuðum,***

b) ***fyrirtækið fyrirhugar að endurfjármagna skuldbindinguna til langs tíma, og***

c) ***að sú fyrirætlun er studd með samningi um endurfjármögnun eða breytingum á endurgreiðslum, sem gerður er áður en reikningsskilin eru heimiluð til birtingar.***

Í skýringum með efnahagsreikningi skal greina frá fjárhæð allra skulda, sem falla utan skammtímaskulda í samræmi við þennan lið, ásamt upplýsingum sem styðja þessa framsetningu.

64. Þess er vænst að sumar skuldbindingar, sem falla í gjalddaga í næstu starfsemishringrás verði endurfjármagnaðar eða gjalddaga þeirra „frestað“ ef fyrirtækið óskar þess og af þeim sökum er þess ekki vænst að þær noti núverandi veltufé fyrirtækisins. Þessar skuldbindingar teljast vera hluti af langtímafjármögnun fyrirtækisins og skal flokka sem langtímalið. Við þær aðstæður að endurfjármögnunin er ekki að ósk viðkomandi fyrirtækis (eins og raunin væri ef ekkert samkomulag væri um endurfjármögnun) er þó ekki hægt að líta þannig á að endurfjármögnunin gerist sjálfkrafa og skuldbindingin er flokkuð sem skammtímaskuld nema gerð samnings um endurfjármögnun sé lokið áður en birting reikningsskilanna er samþykkt þar sem sýnt er fram á að skuldin, sem var til staðar við dagsetningu efnahagsreiknings, hafi verið langtímaskuld.

65. Sumir lánasamningar fela í sér skuldbindingar af hendi lántaka (fyrirvara) sem leiða til þess að unnt er að krefjast þess að skuldin verði greidd þegar þess er krafist ef tiltekin skilyrði varðandi fjárhagsstöðu lántakandans eru brotin. Við þessar aðstæður er skuldin einungis flokkuð sem langtímaskuld ef:

a) lánveitandinn hefur samþykkt, áður en birting reikningsskilanna hefur verið heimiluð, að krefjast ekki greiðslu vegna vanefndanna og

b) ekki er líklegt að frekari vanefndir muni verða á næstu 12 mánuðum frá dagsetningu efnahagsreiknings.

Upplýsingar sem skulu settar fram í efnahagsreikningi

66. ***Efnahagsreikningur skal að lágmarki innihalda liði þar sem eftirfarandi fjárhæðir eru tilgreindar:***

a) ***varanlegir rekstrarfjármunir,***

b) ***óefnislegar eignir,***

c) ***fjáreignir (að undanskildum fjárhæðum sem eru tilgreindar í d-, f- og g-lið),***

d) ***fjárfestingar, sem gerð er grein fyrir með því að nota hlutdeildaraðferðina,***

e) ***birgðir,***

f) ***viðskiptakröfur og aðrar kröfur,***

g) ***handbært fé og ígildi þess,***

h) ***viðskiptaskuldir og aðrar skuldir,***

i) ***skattaskuldir og skattinneignir í samræmi við kröfur IAS-staðals 12, tekjuskattar,***

j) ***áætlaðar skuldbindingar,***

k) ***vaxtaberandi langtímaskuldir,***

l) ***hlutdeild minnihluta og***

m) ***útgefið fjármagn og annað eigið fé.***

IAS 1

67. ***Fleiri liði, fyrirsagnir og millisamtölur skal tilgreina í efnahagsreikningnum þegar gerð er krafa um það í alþjóðlegum reikningsskilastaðli eða ef nauðsynlegt er að tilgreina slíkt til þess að gefa glögga mynd af fjárhagsstöðu fyrirtækisins.***

68. Í þessum staðli er ekki mælt fyrir um í hvaða röð eða með hvaða sniði liðir skulu tilgreindir Í 66. lið er einungis skrá yfir liði sem eru svo ólíkir að eðli eða hlutverki að rétt er að þeir séu settir fram sérgreindir í efnahagsreikningi. Dæmi um framsetningarsnið er að finna í viðbæti við þennan staðal. Leiðréttingar á framangreindum liðum eru m.a. eftirfarandi:

a) bætt er við liðum þegar gerð er krafa um sérgreinda framsetningu í efnahagsreikningi í öðrum alþjóðlegum reikningsskilastaðli eða ef stærð, eðli eða hlutverk liðar er með þeim hætti að sérgreind framsetning stuðli að því að glögg mynd fáist af fjárhagsstöðu fyrirtækis og

b) breytingar geta verið gerðar á þeim lýsingum, sem notaðar eru, og röð liða í samræmi við eðli fyrirtækisins og viðskipta þess til þess að veita upplýsingar sem nauðsynlegar eru til þess að öðlast alhliða skilning á fjárhagsstöðu fyrirtækisins. Til dæmis breytir banki framangreindri lýsingu til þess að beita sértækari kröfum sem settar eru fram í 18. til 25. lið í IAS-staðli 30, upplýsingagjöf í reikningsskilum banka og sambærilegra fjármálastofnana.

69. Liðirnir, sem tilgreindir eru í 66. lið, eru almenns eðlis og þurfa ekki að takmarkast við liði sem falla innan gildissviðs annarra staðla. Til dæmis tekur liðurinn óefnislegar eignir til viðskiptavildar og eigna sem verða til vegna þróunarkostnaðar.

70. Mat á því hvort viðbótarliðir eru sérgreindir í framsetningu byggist á mati á eftirfarandi:

a) eðli og seljanleika eigna og mikilvægi þeirra sem leiðir í flestum tilvikum til þess að viðskiptavild og eignir, sem verða til vegna þróunarkostnaðar, peningalegar og ópeningalegar eignir og veltufjármunir og fastafjármunir, eru sérgreind,

b) tilgangi þeirra innan fyrirtækisins, sem leiðir t.d. til þess að rekstrartengdar eignir og fjáreignir, birgðir, viðskiptakröfur og handbært fé og ígildi þess eru sérgreind, og

c) fjárhæðum, eðli og tímasetningu skulda sem leiðir t.d. til sérgreindrar framsetningar á vaxtaberandi og óvaxtaberandi skuldum og skuldbindingum sem eru flokkaðar eftir því sem við á í skammtíma- eða langtímaskuldir.

71. Eignir og skuldir, sem eru mismunandi að eðli og hlutverki, eru stundum metnar á mismunandi matsgrunnum. Sumir flokkar varanlegra rekstrarfjármuna geta t.d. verið bókfærðir á kostnaðarverði eða endurmetnu verði í samræmi við IAS-staðal 16. Notkun mismunandi matsgrunna fyrir mismunandi flokka eigna gefur til kynna að eðli þeirra eða hlutverk sé ólíkt og þeir skuli því tilgreindir í sérlínum.

Upplýsingar sem skulu settar fram annaðhvort í efnahagsreikningi eða í skýringunum

72. ***Fyrirtæki skal tilgreina, annaðhvort í efnahagsreikningi eða í skýringum við hann, frekari flokkun á liðum sem eru birtir og flokkaðir með tilliti til starfsemi viðkomandi fyrirtækis. Alla liði skal flokka frekar, þegar við á, eftir eðli þeirra og sérgreina fjárhæðir viðskiptaskulda eða krafna á móðurfélag, dótturfélög sama móðurfélags og hlutdeildarfélög og aðra tengda aðila.***

73. Hversu ítarleg flokkunin í undirflokka er, annaðhvort í efnahagsreikningnum eða í skýringunum, er háð kröfum í alþjóðlegu reikningsskilastöðlunum og stærð, eðli og hlutverki þeirra fjárhæða sem um er að ræða. Þeir þættir, sem settir eru fram í 70. lið, eru einnig notaðir til að ákveða á hverju frekari flokkun byggist. Upplýsingarnar eru mismunandi fyrir sérhvern lið, t.d.:

a) eru efnislegar eignir flokkaðar í flokka eins og lýst er í IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir,

b) eru kröfur greindar eftir því hvort um er að ræða fjárhæðir sem viðskiptamenn skulda, aðrir aðilar innan samstæðunnar, kröfur á tengda aðila, fyrirframgreiðslur eða aðrar fjárhæðir,

c) eru birgðir flokkaðar í undirflokka í samræmi við IAS-staðal 2, birgðir, í flokka s.s. vörur til endursölu, rekstrarvörur, hráefni, verk í vinnslu og fullunnar vörur,

d) eru skuldbindingar sýndar með því að sérgreina kostnað vegna starfskjara og alla aðra liði, sem eru flokkaðir eftir því sem við á með tilliti til starfsemi fyrirtækisins og

e) er hlutafé og varasjóðir greind með því að tilgreina sérstaklega mismunandi flokka innborgaðs hlutafjár, yfirverð á hlutafé og varasjóði.

74. ***Fyrirtæki skal greina frá eftirfarandi annaðhvort í efnahagsreikningi eða í skýringunum:***

a) ***fyrir sérhvern flokk hlutafjár***

i) ***fjölda hluta, sem heimilt er að gefa út,***

ii) ***fjölda útgefinna hluta, sem greiddir hafa verið að fullu, og útgefinna hluta, sem ekki hafa verið greiddir að fullu,***

iii) ***nafnverð einstakra hluta eða það að hlutirnir hafa ekkert nafnverð,***

iv) ***afstemmingu fjölda virkra hluta í upphafi og lok árs,***

v) ***réttindum, forgangsrétti og hömlum, sem sett eru á þann flokk, þ.m.t. hömlur á arðgreiðslur og endurgreiðslur á hlutafé,***

vi) ***eigin hlutum eða hlutum í eigu dótturfélaga eða hlutdeildarfélaga fyrirtækisins og***

vii) ***hlutum sem haldið er eftir til útgáfu vegna vilnana eða sölusamninga, þ.m.t. skilmálar og fjárhæðir,***

b) ***lýsingu á eðli og tilgangi sérhvers varasjóðs innan eigin fjár,***

c) ***fjárhæð arðgreiðslna, sem hefur verið lögð til eða úthlutað eftir dagsetningu efnahagsreiknings en áður en birting reikningsskilanna var heimiluð, og***

d) ***fjárhæð uppsafnaðs arðs forgangshluta sem ekki hefur verið færð.***

Fyrirtæki, sem ekki eru með hlutafé, eins og sameignarfélög, skulu birta upplýsingar sem eru jafngildar þeim sem gerð er krafa um hér að framan, og sýna hreyfingar á tímabilinu í hverjum flokki eigin fjár og réttindi, forgangsrétt og hömlur sem settar hafa verið á hvern flokk eigin fjár.

Rekstrarreikningur

Upplýsingar sem setja skal fram í rekstrarreikningi

75. ***Í rekstrarreikningi skulu að lágmarki koma fram liðir, sem sýna eftirfarandi fjárhæðir:***

a) ***tekjur,***

b) ***afkomu af rekstrarstarfsemi,***

c) ***fjármagnskostnað,***

IAS 1

d) ***hlutdeild í hagnaði og tapi hlutdeildarfélaga og fyrirtækja um samrekstur sem sett er fram með því að nota hlutdeildaraðferð,***

e) ***skattkostnaður,***

f) ***hagnað eða tap af reglulegri starfsemi,***

g) ***óreglulega liði,***

h) ***hlutdeild minnihluta og***

i) ***hagnað eða tap tímabilsins.***

Í rekstrarreikningi skal setja fram viðbótarliði, fyrirsagnir og millisamtölur þegar gerð er krafa um það samkvæmt alþjóðlegum reikningsskilastaðli eða þegar þörf er á slíkri framsetningu til þess að gefa glögga mynd af rekstrarárangri fyrirtækisins.

76. Áhrif af margvíslegri starfsemi fyrirtækis, viðskiptum og atburðum eru mismunandi varðandi stöðugleika, áhættu og fyrirsegjanleika og upplýsingar um árangursþætti koma að gagni við skilning á þeim árangri sem náðst hefur og við að meta framtíðarárangur. Viðbótarliðum er bætt í rekstrarreikninginn og þær lýsingar sem eru notaðar og uppröðun liða er leiðrétt þegar þörf krefur til þess að skýra einstaka þætti árangursins. Þættir, sem taka þarf tillit til, eru m.a. mikilvægi og eðli og hlutverk mismunandi liða tekna og gjalda. Til dæmis breytir banki lýsingunum í því skyni að beita sértækari kröfum ákvæða 9. til 17. liðar í IAS-staðli 30. Tekjuliðir og gjaldaliðir eru einungis jafnaðir þegar skilyrði 34. liðar eru uppfyllt.

Upplýsingar sem setja skal fram annaðhvort í rekstrarreikningi eða í skýringunum

77. ***Fyrirtæki skal setja fram, annaðhvort í rekstrarreikningi eða í skýringum við hann, greiningu á gjöldum eftir flokkun sem annaðhvort er byggð á eðli þeirra eða hlutverki innan fyrirtækisins.***

78. Fyrirtæki eru hvött til þess að birta greininguna í 77. lið í rekstrarreikningnum.

79. Gjaldaliðir eru sundurliðaðir frekar í þeim tilgangi að draga fram ýmsa liði í rekstrarárangrinum sem geta verið mismunandi varðandi stöðugleika, möguleika á ágóða eða tapi og fyrirsegjanleika. Þessar upplýsingar er hægt að veita með tvenns konar hætti.

80. Fyrri greiningaraðferðin nefnist tegundaflokkun. Gjöld eru lögð saman í rekstrarreikningi í samræmi við eðli þeirra (t.d. afskriftir, hráefniskaup, flutningskostnaður, launakostnaður, auglýsingakostnaður) og er ekki skipt aftur niður eftir mismunandi hlutverki þeirra innan fyrirtækisins. Einfalt er að beita þessari aðferð í mörgum, litlum fyrirtækjum vegna þess að ekki er þörf á því að skipta rekstrarkostnaði í flokka eftir hlutverki þeirra. Eftirfarandi er dæmi um tegundaflokkun:

Tekjur		X
Aðrar rekstrartekjur		X
Birgðabreytingar á fullunnum vörum og verkum í vinnslu	X	
Hráefni og hjálparefni sem notuð eru	X	
Starfsmannakostnaður	X	
Afskriftir (varanlegra rekstrarfjármuna) og afskriftir (óefnislegra eigna)	X	
Annar rekstrarkostnaður	X	
Rekstrarkostnaður samtals		(X)
Rekstrarhagnaður		X

81. Breytingar á tímabilinu á fullunnum vörum og vörum í framleiðslu gefa til kynna leiðréttingu á framleiðslukostnaði í því skyni að endurspegla þá staðreynd að annaðhvort hafa birgðir aukist í kjölfar framleiðslu eða minnkað vegna þess að sala hefur verið meiri en framleiðsla. Í sumum lögsagnarumdæmum er aukning á tímabilinu á fullunninni vöru og vörum í framleiðslu sýnd strax á eftir tekjum í greiningunni hér að framan. Engu að síður skal framsetningin ekki gefa í skyn að þessar fjárhæðir eigi að sýna tekjur.

82. Síðari greiningaraðferðin er nefnd starfsemiskostnaðarflokkun eða „sölukostnaðaraðferðin“ og samkvæmt henni er kostnaður flokkaður eftir hlutverki sínu sem hluti af kostnaðarverði seldrar vöru, dreifingu eða stjórnunarkostnaði. Oft veitir þessi framsetning notendum hentugri upplýsingar heldur en eðlisflokkun kostnaðar en skipting kostnaðar eftir starfsemi getur verið handahófskennd og að miklum hluta byggð á mati. Eftirfarandi er dæmi um flokkun þar sem starfsemiskostnaðarflokkun er beitt:

Tekjur	X
Kostnaðarverð seldra vara	(X)
Vergur hagnaður	X
Aðrar rekstrartekjur	X
Dreifingarkostnaður	(X)
Stjórnunarkostnaður	(X)
Annar rekstrarkostnaður	(X)
Rekstrarhagnaður	X

83. ***Fyrirtæki, sem flokka gjöld eftir starfsemi, skulu birta viðbótarupplýsingar um eðli gjalda, þ.m.t. afskriftir eigna og starfsmannakostnaður.***

84. Val á því hvort sölukostnaðaraðferð eða eðlisflokkun er notuð er háð bæði sögulegum þáttum og þáttum sem tengjast atvinnugreinum og eðli fyrirtækisins. Báðar aðferðirnar veita vísbendingar um þá kostnaðarliði sem búast má við að breytist, beint eða óbeint, í hlutfalli við sölustig eða framleiðslustig hjá fyrirtækinu. Þar sem báðar þessar aðferðir við framsetningu gagnast mismunandi tegundum fyrirtækja er í þessum staðli gerð krafa um að valið sé milli flokkunaraðferða með tilliti til þess hvor þeirra gefur gleggri mynd af liðum í rekstrarárangri fyrirtækisins. Viðbótarupplýsinga er þó krafist þegar flokkað er eftir sölukostnaðaraðferð vegna þess að upplýsingar um eðli kostnaðar eru gagnlegar þegar spá á fyrir um framtíðarsjóðstreymi.

85. ***Fyrirtæki skal greina frá, annaðhvort í rekstrarreikningnum eða í skýringum, fjárhæð arðgreiðslna á hvern hlut, samþykktar arðgreiðslur eða tillögur um arðgreiðslur fyrir það tímabil sem reikningsskilin taka til.***

BREYTINGAR Á EIGIN FÉ

86. ***Fyrirtæki skal birta, sem sérstakan hluta af reikningsskilum sínum, yfirlit sem sýnir:***

a) ***hagnað eða tap tímabilsins,***

b) ***einstaka tekju- og gjaldaliði, ágóða eða tap, eins og krafist er í öðrum stöðlum, sem færðir eru beint á eigið fé, og samtölu þessara liða og***

c) ***heildaráhrif breytinga á reikningsskilaaðferðum og leiðréttingar á grundvallarskekkjum samkvæmt aðalreglu sem sett er fram í IAS-staðli 8.***

IAS 1

Til viðbótar skal fyrirtæki setja fram annaðhvort í þessu yfirliti eða í skýringunum:

d) ***fjármagnshreyfingar, sem tengjast eigendum, og greiðslur til eigenda,***

e) ***stöðu uppsafnaðs hagnaðar eða taps í upphafi tímabils og við dagsetningu efnahagsreiknings og hreyfingar tímabilsins og***

f) ***afstemmingu á bókfærðum fjárhæðum sérhvers flokks hlutafjár, yfirverði á hlutafé og sérhverjum varasjóði í upphafi og lok tímabils þar sem sérhver hreyfing er sérgreind.***

87. Breytingar á eigin fé fyrirtækis milli tveggja dagsetninga efnahagsreiknings sýnir hækkun eða lækkun á hreinni eign eða fjármunum á tímabilinu samkvæmt þeim matsaðferðum sem beitt er og greint er frá í reikningsskilunum. Að undanskildum breytingum, sem verða vegna viðskipta við hluthafa, s.s. hlutafjárframlög og arðgreiðslur, sýnir heildarbreyting á eigin fé heildarágóða og -töp sem verða vegna starfsemi fyrirtækisins á tímabilinu.

88. Í IAS-staðli 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum, er þess krafist að við ákvörðun á hagnaði eða tapi tímabilsins skuli tekið tillit til allra tekna- og gjaldaliða sem færðir eru á tilteknu tímabili nema gerð sé krafa um það í alþjóðlegum reikningsskilastaðli eða annað heimilað. Í öðrum stöðlum er gerð krafa um að ágóði og tap, s.s. hækkun eða lækkun vegna endurmats og tiltekinn gengismismunur erlendra gjaldmiðla, skuli færður beint sem breyting á eigin fé ásamt viðskiptum með hlutafé og greiðslum til eigenda fyrirtækisins. Þar sem mikilvægt er að taka tillit til alls ágóða og allra tapa þegar breytingar á fjárhagsstöðu fyrirtækis milli dagsetninga tveggja efnahagsreikninga eru metnar, er í þessum staðli gerð krafa um að í reikningsskilum sé sérstakur hluti sem dregur fram heildarágóða og -töp fyrirtækis, þ.m.t. þeir liðir sem færðir eru beint á eigið fé.

89. Hægt er að uppfylla kröfuna, sem sett er fram í 86. lið, með ýmsum hætti. Sú aðferð, sem notuð er í mörgum lögsagnarumdæmum, byggist á framsetningu í dálkum þar sem upphafs- og lokastaða hvers eiginfjárþáttar er stemmd af, þ.m.t. a- til f-liður. Einnig er hægt að setja fram sérstakan hluta reikningsskilanna þar sem einungis a- til c-liður er tilgreindur. Samkvæmt þessari aðferð er d- til f-liður sýndur í skýringum við reikningsskilin. Báðar þessar aðferðir eru skýrðar í viðbætinum við þennan staðal. Samkvæmt 86. lið er gerð krafa um það, hvor aðferðin sem notuð er, að millisamtölur liða í b-lið geri notendum kleift að komast að því hver heildarágóði eða -töp eru sem verða vegna starfsemi fyrirtækisins á tímabilinu.

Sjóðstreymisyfirlit

90. Í IAS-staðli 7 eru settar fram kröfur um framsetningu sjóðstreymisyfirlits og upplýsinga sem tengjast því. Þar kemur fram að upplýsingar um sjóðstreymi séu gagnlegar fyrir notendur reikningsskila þar sem þær eru grunnur fyrir mat á getu fyrirtækisins til þess að afla handbærs fjár og ígildis þess og á þörf fyrirtækisins til þess að nota sjóðstreymið.

Skýringar við reikningsskilin

Uppbygging

91. ***Í skýringum við reikningsskil fyrirtækis skal:***

a) ***setja fram upplýsingar um á hvaða grunni reikningsskilin eru gerð og hvaða sérstöku reikningsskilaaðferðir hafa verið valdar og notaðar í tengslum við mikilvæg viðskipti og atburði,***

b) ***greina frá þeim upplýsingum, sem gerð er krafa um samkvæmt alþjóðlegum reikningsskilastöðlum og ekki eru settar fram annars staðar í reikningsskilunum, og***

c) ***veita viðbótarupplýsingar sem ekki eru settar fram í aðalyfirlitum reikningsskilanna en eru nauðsynlegar til að ná fram glöggri mynd[1].***

92. ***Skýringar við reikningsskilin skal setja fram á kerfisbundinn hátt. Sérhver liður í efnahagsreikningi, rekstrarreikningi og sjóðstreymisyfirliti skal vera með tilvísun í allar tengdar upplýsingar í skýringunum.***

[1] Sjá einnig 29. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir : upplýsingagjöf — samningar um þjónustuívilnun.

93. Skýringar við reikningsskilin innihalda lýsingar eða nákvæmari greiningu á fjárhæðum sem sýndar eru í efnahagsreikningi, rekstrarreikningi, sjóðstreymisyfirliti og yfirliti um breytingar á eigin fé auk viðbótarupplýsinga, s.s. óvissar skuldir og skuldbindingar. Í þeim skulu birtar þær upplýsingar sem gerð er krafa um eða hvatt er til að séu birtar samkvæmt alþjóðlegum reikningsskilastöðlum og aðrar upplýsingar sem nauðsynlegar eru til að ná fram glöggri mynd.

94. Skýringar eru venjulega settar fram í eftirfarandi röð sem auðveldar notendum að skilja reikningsskilin og bera þau saman við reikningsskil annarra fyrirtækja:

a) yfirlýsing um að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum sé fylgt (sjá 11. lið),

b) yfirlýsing um matsgrunn (matsgrunna) og reikningsskilaaðferðir sem beitt er,

c) upplýsingar til stuðnings þeim liðum, sem birtir eru í yfirlitum reikningsskilanna í þeirri röð, sem hver sérlína og hvert aðalyfirlit er sett fram í, og

d) aðrar upplýsingar m.a. um:

i) óvissa liði, skuldbindingar og aðrar fjárhagslegar upplýsingar og

ii) upplýsingar sem ekki eru af fjárhagslegum toga.

95. Í sumum tilvikum getur verið nauðsynlegt eða æskilegt að breyta röð tiltekinna liða í skýringum. Til dæmis má tengja upplýsingar um vaxtastig og leiðréttingar á gangvirði upplýsingum um gjalddaga fjármálagerninga þrátt fyrir að fyrra atriðið varði upplýsingar um rekstrarreikning og það síðara varði efnahagsreikning. Engu að síður er skipulagðri uppbyggingu skýringanna haldið eins og kostur er.

96. Heimilt er að setja fram upplýsingar um grundvöll reikningsskilanna og tilteknar reikningsskilaaðferðir sem beitt er í sérstökum aðgreindum hluta reikningsskilanna.

Framsetning reikningsskilaaðferða

97. ***Sá hluti skýringa reikningsskilanna sem fjallar um þær reikningsskilaaðferðir sem beitt er, skal lýsa eftirfarandi:***

a) ***þeim matsgrunni eða matsgrunnum, sem notaðir eru við gerð reikningsskilanna og***

b) ***hverri einstakri reikningsskilaaðferð sem er nauðsynleg til þess að skilja reikningsskilin á réttan hátt.***

98. Til viðbótar við tilteknar reikningsskilaaðferðir, sem beitt er í reikningsskilunum, er mikilvægt að notendur hafi vitneskju um þann matsgrunn eða matsgrunna sem notaðir eru (upphaflegt kostnaðarverð, endurkaupsverð, innlausnarverð, gangvirði eða núvirði) vegna þess að öll reikningsskilin eru gerð á grundvelli þeirra. Þegar fleiri en einn matsgrunnur er notaður í reikningsskilum, t.d. þegar tilteknir fastafjármunir eru endurmetnir, er nægilegt að veita upplýsingar um þann flokk eigna og skulda sem sérhver matsgrunnur er notaður á.

99. 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 einstök viðskipti og atburðir endurspeglast í rekstrarárangri og fjárhagsstöðu sem greint er frá í reikningsskilunum. Þær reikningsskilaaðferðir, sem fyrirtæki skal íhuga hvort það greinir frá, eru eftirfarandi en einskorðast þó ekki við þær:

a) færsla tekna,

b) aðferðir við samstæðureikningsskil, þ.m.t. dótturfélög og hlutdeildarfélög,

c) sameining fyrirtækja,

d) samrekstrarfyrirtæki,

e) færsla og afskriftir efnislegra og óefnislegra eigna,

f) eignfærsla á lántökukostnaði og öðrum kostnaði,

IAS 1

g) verksamningar,

h) fjárfestingareignir,

i) fjármálagerningar og fjárfestingar,

j) leigusamningar,

k) rannsóknar- og þróunarkostnaður,

l) birgðir,

m) skattar, þ.m.t. frestaðir skattar,

n) áætlaðar skuldbindingar,

o) kostnaður vegna starfskjara,

p) umreikningur úr einum gjaldmiðli í annan og áhættuvörn,

q) skilgreining á rekstrarstarfsþáttum eða landssvæðisstarfsþáttum og sá grunnur sem notaður er til að skipta kostnaði milli starfsþátta,

r) skilgreining á handbæru fé og ígildi þess,

s) verðbólgureikningsskil og

t) opinberir styrkir.

Í öðrum alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er gerð sérstök krafa um að greint sé frá reikningsskilaaðferðum á mörgum þessara sviða.

100. Sérhvert fyrirtæki íhugar eðli rekstrar síns og þær reikningsskilaaðferðir sem notendur geta vænst að greint sé frá fyrir þá tegund fyrirtækis. Þess er til dæmis vænst að öll fyrirtæki í einkageiranum greini frá þeirri reikningsskilaaðferð sem beitt er á tekjuskatta, þ.m.t. frestaðir skattar og skattinneignir. Þegar fyrirtæki stundar verulega starfsemi erlendis eða á í viðskiptum í erlendum gjaldmiðlum er þess vænst að sú reikningsskilaaðferð, sem beitt er við færslu gengishagnaðar og tapa og áhættuvörn gegn slíkum gengishagnaði eða -töpum, sé tilgreind. Í samstæðureikningsskilum skal greina frá þeirri aðferð sem beitt er við að ákvarða viðskiptavild og hlutdeild minnihluta.

101. Reikningsskilaaðferð getur verið mikilvæg jafnvel þótt fjárhæðir, sem sýndar eru á yfirstandandi og fyrri tímabilum, séu ekki mikilvægar. Einnig er rétt að greina frá reikningsskilaaðferð fyrir sérhverja aðferð sem ekki er fjallað um í alþjóðlegum reikningsskilastöðlum en er valin og henni beitt í samræmi við ákvæði 20. liðar.

Aðrar upplýsingar

102. ***Fyrirtæki skal greina frá eftirfarandi ef ekki er greint frá því í öðrum upplýsingum sem birtar eru í reikningsskilunum:***

a) ***lögheimili og lagalegu formi fyrirtækisins, landinu, þar sem fyrirtækið er stofnað, og heimilisfangi skráðu skrifstofunnar (eða höfuðstöðva fyrirtækisins ef þær eru aðrar en skráð heimilisfang),***

b) ***lýsingu á eðli starfsemi fyrirtækisins og meginstarfsemi þess,***

c) ***heiti móðurfélagsins og endanlegs móðurfélags samstæðunnar og***

d) ***annaðhvort fjölda starfsmanna í lok tímabils eða meðaltalsfjölda þeirra á tímabilinu.***

GILDISTÖKUDAGUR

103. ***Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. júlí 1998 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr.***

104. Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall kemur í stað IAS-staðals 1, upplýsingar um reikningsskilaaðferðir, IAS-staðals 5, upplýsingar í reikningsskilum, og IAS-staðals 13, framsetning veltufjármuna og skammtímaskulda, sem stjórnin samþykkti í endursniðinni útgáfu 1994.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 2

(ENDURSKOÐAÐUR 1993)

Birgðir

Þessi endurskoðaði, alþjóðlegi reikningsskilastaðall kemur í stað IAS-staðals 2, mat og framsetning birgða, gerð á grundvelli kostnaðarverðsreglunnar, sem nefndin samþykkti í október 1975. Þessi endurskoðaði staðall gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1995 eða síðar.

Í maí 1999 voru gerðar breytingar á 28. lið með IAS-staðli 10 (endurskoðaður 1999), atburðir eftir reikningsskiladag. Breyttur texti gildir um árleg reikningsskil sem ná til tímabila sem hefjast 1. janúar 2000 eða síðar.

Í desember 2000 var 1. lið IAS-staðals 41, landbúnaður, breytt og lið 16A bætt við. Breyttur texti gildir um árleg reikningsskil ársreikninga sem ná til tímabila sem hefjast 1. janúar 2003 eða síðar.

Ein túlkun fastanefndarinnar um túlkanir tengist IAS-staðli 2:

– 1. túlkun fastanefndarinnar: Samkvæmni — mismunandi kostnaðarverðsreglur fyrir birgðir.

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	
Gildissvið	1-3
Skilgreiningar	4-5
Mat birgða	6
Kostnaðarverð birgða	7-18
Innkaupakostnaður	8-9
Kostnaður við meðhöndlun	10-12
Annar kostnaður	13-15
Kostnaðarverð birgða þjónustuaðila	16
Kostnaðarverð landbúnaðarafurða sem eru afrakstur lífrænna eigna	16A
Aðferðir við mat á kostnaðarverði	17-18
Kostnaðarverðsreglur	19-24
Aðalregla	21-22
Leyfileg fráviksaðferð	23-24
Hreint söluvirði	25-30
Gjaldfærsla	31-33
Upplýsingagjöf	34-40
Gildistökudagur	41

IAS 2

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formálann að alþjóðlegu reikningsskilastöðlunum. Alþjóðlegu reikningsskilastöðlunum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sbr. 12. lið í formálanum).

MARKMIÐ

Markmið þessa staðals er að mæla fyrir um meðferð birgða í reikningshaldi sem fært er á grundvelli kostnaðarverðsreglna. 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 hagnýtar 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 færslu kostnaðarverðs birgða.

GILDISSVIÐ

1. ***Þessum staðli skal beita við færslu birgða í reikningsskilum, sem byggð eru á kostnaðarverðsreglunni, annarra en:***

   a) ***verka 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 og***

   c) ***birgða ræktenda búfjár, afurða sem framleiddar eru í landbúnaði, skógrækt og námuvinnslu, að því marki sem þær eru metnar á hreinu söluvirði í samræmi við viðteknar venjur í tilteknum atvinnugreinum,***

   d) ***lífrænna eigna í tengslum við landbúnaðarstarfsemi (sjá IAS-staðal 41, landbúnaður).***

2. Staðallinn kemur í stað IAS-staðals 2, mat og framsetning birgða byggt á kostnaðarverðsreglunni, sem samþykktur var 1975.

3. Birgðirnar, sem vísað var til í c-lið 1. liðar, eru metnar á hreinu söluvirði á tilteknum framleiðslustigum. Þetta á t.d. við þegar uppskeru nytjaplantna er lokið eða málmgrýti hefur verið unnið úr jörðu og sala er tryggð með framvirkum samningi eða ríkisábyrgð eða um er að ræða einsleitan markað og hætta á að vara sé óseljanleg er óveruleg. Slíkar birgðir falla utan gildissviðs þessa staðals.

SKILGREININGAR

4. ***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 viðskiptum, að frádregnum áætluðum kostnaði við fullvinnslu og áætluðum kostnaði sem nauðsynlegur er til þess að af sölu geti orðið.

5. 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 fyrirtækis eða verk í vinnslu hjá fyrirtæki, þ.m.t. efni og rekstrarvörur sem bíða þess að verða notuð í framleiðsluferlinu. Þegar um er að ræða þjónustuaðila er kostnaður við þjónustuna innifalinn í birgðunum, eins og lýst er í 16. lið, en fyrirtækið hefur ekki enn fært viðkomandi tekjur (sjá IAS-staðal 18, tekjur).

MAT BIRGÐA

6. ***Birgðir skal meta á kostnaðarverði eða hreinu söluvirði, hvort heldur er lægra.***

Kostnaðarverð birgða

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

Innkaupakostnaður

8. Í innkaupsverði birgða felst kaupverð, innflutningsgjöld og aðrir skattar (aðrir en þeir sem fyrirtækið getur endurkrafið skattayfirvöld um síðar) og flutningur, meðhöndlun og annar beinn kostnaður sem fellur til við kaup á fullunninni vöru, efnum og þjónustu. Viðskiptaafsláttur, endurgreiðslur og aðrir sambærilegir liðir eru dregnir frá við ákvörðun innkaupakostnaðar.

9. Í innkaupakostnaði getur falist gengismunur sem verður til í beinum tengslum við nýleg kaup á birgðum, í erlendum gjaldmiðli, í þeim fáu tilvikum sem eru heimiluð í leyfilegri fráviksaðferð í IAS-staðli 21, áhrif gengisbreytinga. Þetta á einungis við um gengismun sem stafar af stórfelldri gengisfellingu eða lækkun gjaldmiðils sem ekki er með góðu móti hægt að verjast með áhættuvörnum og hefur áhrif á skuldir sem ekki er unnt að gera upp og eru tilkomnar vegna nýlegra birgðakaupa.

Kostnaður við meðhöndlun

10. 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 framleiðslukostnaðarins 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.

11. 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.

12. 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.

IAS 2

Annar kostnaður

13. 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.

14. 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.

15. Í örfáum tilvikum er fjármagnskostnaður innifalinn í kostnaðarverði birgða. Þessi tilvik eru tilgreind í leyfilegri fráviksaðferð í IAS-staðli 23, fjármagnskostnaður.

Kostnaðarverð birgða þjónustuaðila

16. Kostnaðarverð birgða þjónustuaðila felst einkum í vinnulaunum og öðrum starfsmannatengdum kostnaði vegna þeirra sem veita þjónustuna beint, þ.m.t. verkstjórnendur, og tilheyrandi, óbeinum kostnaði. Launakostnaður og annar kostnaður vegna sölumanna og almennra stjórnenda er ekki talinn með og er gjaldfærður á því tímabili sem stofnað er til hans.

Kostnaðarverð landbúnaðarafurða sem eru afrakstur lífrænna eigna

16A. Samkvæmt IAS-staðli 41, landbúnaður, eru birgðir landbúnaðarafurða, sem eru afrakstur af lífrænum eignum fyrirtækis, 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

17. 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.

18. Smásöluaðferðinni er oft beitt í smásöluverslun við mat á birgðum mikils fjölda síbreytilegra vörueininga sem hafa sambærilega álagningu og óhagkvæmt er að beita á þær öðrum aðferðum við mat á kostnaðarverði. Kostnaðarverð birgða er ákvarðað með því að draga viðeigandi álagningarhundraðshluta frá söluvirði 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

19. ***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.***

20. Með sérgreindu kostnaðarverði er átt við að sérstakir kostnaðarliðir eru eignaðir tilgreindum einingum 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 gæti aðferðin, að velja þær einingar sem eftir eru í birgðum, verið notuð til að hafa fyrirfram ákveðin áhrif á hreinan hagnað eða tap á viðkomandi tímabili.

Aðalregla

21. ***Kostnaðarverð birgða, annarra en þeirra sem fjallað er um í 19. lið, skal grundvallast á notkun reglunnar sem nefnist: fyrst inn — fyrst út (FIFO-aðferðin) eða reglu um vegið meðaltalskostnaðarverð[1].***

22. Í FIFO-aðferðinni er gert ráð fyrir að þær birgðaeiningar, sem keyptar eru 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 meðaltalskostnaðarverð er kostnaður einstakra eininga ákvarðaður á grundvelli vegins meðaltalskostnaðarverðs 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 fyrirtækisins eru.

Leyfileg fráviksaðferð

23. ***Kostnaðarverð birgða, annarra en þeirra sem fjallað er um í 19. lið, skal grundvallast á notkun reglunnar sem nefnist: síðast inn — fyrst út (LIFO-aðferðin).*** [2]

24. Í LIFO-aðferðinni er gert ráð fyrir því að þær birgðaeiningar, sem voru keyptar eða framleiddar síðast, séu seldar fyrst og þar af leiðandi verði þær einingar sem fyrst voru keyptar eða framleiddar eftir í birgðum í lok tímabilsins.

Hreint söluvirði

25. Vera kann að ekki sé hægt að endurheimta kostnaðarverð birgða sem hafa orðið fyrir tjóni 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.

26. 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. í fullunnar vörur eða allar birgðir í tilteknum atvinnugreinar- eða landsvæðisstarfsþætti. Þjónustuaðilar taka kostnað yfirleitt saman miðað við þá þjónustuþætti sem innheimt er sérstakt gjald fyrir. Þess vegna er farið með slíka þjónustuþætti sem sérstakar einingar.

27. 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. Inn í þetta mat 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.

---

[1] Sjá einnig 1. túlkun fastanefndarinnar: samkvæmni — mismunandi kostnaðarverðsreglur fyrir birgðir.

[2] Sjá einnig 1. túlkun fastanefndarinnar: samkvæmni — mismunandi kostnaðarverðsreglur fyrir birgðir.

IAS 2

28. Við mat á hreinu söluvirði er einnig tekið tillit til tilgangsins 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 eða óvissar skuldbindingar geta stafað af bindandi sölusamningum umfram birgðir eða bindandi innkaupasamningum. Fjallað er um slíkar reiknaðar skuldbindingar eða óvissar skuldir í IAS-staðli 37: reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir.

29. 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 lækkun á hráefnisverði vísbendingu um að kostnaðarverð fullunninna vara verði hærra en hreint söluvirði er hráefnið þó fært niður í hreint söluvirði. Í slíkum tilvikum kann endurstofnverð hráefna að vera besti, tiltæki mælikvarðinn á það hvert hreint söluvirði þeirra sé.

30. 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 er sú fjárhæð, sem skrifuð var niður, færð til baka 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, er ennþá í birgðum á síðara tímabili og söluverð hennar hefur hækkað.

GJALDFÆRSLA

31. ***Þegar birgðir eru seldar skal gjaldfæra þá fjárhæð, sem færð var til birgða, á því tímabili sem tilheyrandi tekjur af sölunni 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.***

32. Þegar bókfært verð seldra birgða er gjaldfært leiðir það af sér að gjöld eru jöfnuð á móti tekjum.

33. Vissum birgðum má skipta á aðra eignaliði, t.d. þegar birgðir eru notaðar sem íhlutir í eigin framkvæmdum við fasteign, verksmiðju eða búnað. Þegar birgðum er skipt á aðrar eignir með þessum hætti er gjaldfærslu dreift á nýtingartíma viðkomandi eignar.

UPPLÝSINGAGJÖF

34. ***Í reikningsskilum skal greina frá:***

a) ***þeim reikningsskilaaðferðum sem beitt er við verðmat birgða, þ.m.t. þær aðferðir sem beitt er við mat á kostnaðarverði,***

b) ***bókfærðu heildarverði birgða og bókfærðu verði einstakra flokka birgða eftir þeirri flokkun sem viðeigandi er fyrir fyrirtækið,***

c) ***bókfærðu verði birgða sem færðar eru á hreinu söluvirði,***

d) ***fjárhæð bakfærðra niðurfærslna sem eru tekjufærðar á tímabilið í samræmi við 31. lið,***

e) ***aðstæðum eða atburðum, sem leiddu til þess að niðurfærsla birgða var bakfærð í samræmi við 31. lið, og***

f) ***bókfærðu verði birgða sem hafa verið settar sem trygging fyrir skuldum.***

35. 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 einfaldlega hægt að lýsa sem verki í vinnslu.

36. ***Þegar kostnaðarverð birgða er ákvarðað með því að beita LIFO-aðferðinni í samræmi við leyfilega fráviksaðferð í 23. lið skal koma fram í reikningsskilunum mismunur á verðmæti birgða, eins og fram kemur í efnahagsreikningi, og annaðhvort:***

a) ***þeirrar fjárhæðar, sem er reiknuð í samræmi við 21. lið, eða hreins söluvirðis, hvort heldur er lægra, eða***

b) ***kostnaðarverðs, við dagsetningu efnahagsreiknings, eða hreins söluvirðis, hvort heldur er lægra.***

37. ***Í reikningsskilum skal annaðhvort koma fram:***

a) ***kostnaðarverð birgða sem gjaldfært er á tímabilinu, eða***

b) ***rekstrarkostnaður í tengslum við reglulegar tekjur, sem gjaldfærður er á tímabilinu, flokkaður eftir eðli.***

38. Í kostnaðarverði birgða, sem fært er til gjalda á tímabilinu, felst kostnaður sem áður hefur verið tekinn inn í mat á seldum birgðaeiningum og óskiptur, óbeinn framleiðslukostnaður og óeðlilegur framleiðslukostnaður vegna birgðanna. Aðstæður fyrirtækisins kunna einnig að kalla á að teknir séu með aðrir kostnaðarliðir, s.s. dreifingarkostnaður.

39. Sum fyrirtæki 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 breyttu framsetningu birtir fyrirtækið fjárhæðir rekstrarkostnaðar, sem eiga við tekjur tímabilsins, flokkaðar eftir eðli þeirra. Þegar þannig háttar til greinir fyrirtækið frá gjaldfærðum kostnaði vegna hráefna og rekstrarvara, vinnulauna og annars rekstrarkostnaðar ásamt fjárhæð hreinna birgðabreytinga á tímabilinu.

40. Stærð, tíðni eða eðli niðurfærslu í hreint söluvirði kann að leiða til þess að gerð er krafa um greinargerð samkvæmt IAS-staðli 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum.

GILDISTÖKUDAGUR

41. ***Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1995 eða síðar.***

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 7

(ENDURSKOÐAÐUR 1992)

Yfirlit um sjóðstreymi

Þessi endurskoðaði, alþjóðlegi reikningsskilastaðall kemur í stað IAS-staðals 7, yfirlit um breytingar á fjárhagslegri skipan, sem ráðið samþykkti í október 1977. Þessi endurskoðaði staðall gildir fyrir reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1994 eða síðar.

IAS 7

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	
Gildissvið	1-3
Gagnsemi upplýsinga í sjóðstreymi	4-5
Skilgreiningar	6-9
Handbært fé og ígildi handbærs fjár	7-9
Framsetning yfirlits um sjóðstreymi	10-17
Rekstrarhreyfingar	13-15
Fjárfestingahreyfingar	16
Fjármögnunarhreyfingar	17
Framsetning rekstrarhreyfinga í sjóðstreymi	18-20
Framsetning fjárfestingahreyfinga og fjármögnunarhreyfinga í sjóðstreymi	21
Framsetning sjóðstreymis á hreinum grunni	22-24
Sjóðstreymi í erlendum gjaldmiðli	25-28
Óreglulegir liðir	29-30
Vextir og arður	31-34
Tekjuskattur	35-36
Fjárfestingar í dótturfélögum, hlutdeildarfélögum og samrekstri	37-38
Yfirtökur og ráðstafanir á dótturfélögum og öðrum rekstrareiningum	39-42
Viðskipti sem ekki hafa áhrif á handbært fé	43-44
Samsetning handbærs fjár og ígildis þess	45-47
Aðrar upplýsingar	48-52
Gildistökudagur	53

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formála að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegu reikningsskilastöðlunum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sjá 12. lið í formálanum).

MARKMIÐ

Upplýsingar um sjóðstreymi fyrirtækis nýtast sem grundvöllur fyrir notendur reikningsskila sem þeir hafa til þess að leggja mat á getu fyrirtækisins til að afla handbærs fjár og ígildis þess og á þörf fyrirtækisins fyrir að nýta sér sjóðstreymið. Þær hagrænu ákvarðanir, sem notendur taka, krefjast þess að mat sé lagt á getu fyrirtækisins 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 fyrirtæki birti upplýsingar um breytingar á handbæru fé og ígildi þess hjá fyrirtækinu á liðnum tíma með því að leggja fram yfirlit um sjóðstreymi þar sem sjóðstreymi á tilteknu tímabili er flokkað eftir rekstrar-, fjárfestinga- og fjármögnunarhreyfingum.

GILDISSVIÐ

1. ***Fyrirtæki skal semja yfirlit um sjóðstreymi í samræmi við kröfur sem settar eru fram í þessum staðli og því 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 fyrirtækis vilja vita hvernig fyrirtækið aflar sér og notar handbært fé og ígildi þess. Þetta gildir óháð því hvers konar starfsemi fyrirtækið rekur og einnig óháð því hvort unnt sé að líta á handbæra féð sem afurð fyrirtækisins en slíkt kann að eiga við þegar um fjármálafyrirtæki er að ræða. Hversu ólíkar sem helstu leiðir fyrirtækja eru til að afla tekna þurfa fyrirtæki handbært fé í meginatriðum af sömu ástæðum. Þau 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 öll fyrirtæki 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 fyrirtækis, að meta fjármögnun þess (þ.m.t. greiðsluhæfi og gjaldþol þess) og getu þess til að hafa áhrif á fjárhæðir og tímasetningu sjóðstreymis til þess að aðlagast breyttum aðstæðum og nýjum tækifærum. Upplýsingar um sjóðstreymi eru gagnlegar til þess að meta getu fyrirtækisins 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 fyrirtækja í framtíðinni. Þær auka einnig samanburðarhæfi skýrslna um rekstrarárangur frá ólíkum fyrirtækjum vegna þess að þær eyða áhrifum sem verða af því að beita ólíkri reikningsskilameðferð gagnvart sömu viðskiptum og atburðum.

5. Upplýsingar um sjóðstreymi á liðnum tíma eru oft notaðar sem vísbending 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.

IAS 7

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 fjárfestinga- 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 þekkta 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 skemur 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 fyrirtækja. 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 vegna þess að þessir þættir eru hluti af reiðufjárstjórnun fyrirtækis fremur en hluti af hreyfingum þess 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-, fjárfestinga- og fjármögnunarhreyfingar.***

11. Fyrirtæki greinir frá sjóðstreymi sínu, sem stafar af rekstrar-, fjárfestinga- og fjármögnunarhreyfingum, með þeim hætti sem best hæfir starfsemi þess. Flokkun eftir hreyfingum veitir upplýsingar sem gera notendum kleift að meta áhrif þessara hreyfinga á efnahag fyrirtækisins 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 fyrirtækisins hefur myndað nægilegt sjóðstreymi til að endurgreiða lán, viðhalda rekstrargetu fyrirtækisins, 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 fyrirtækisins 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 fjárfestingahreyfingum.

15. Fyrirtæki getur átt verðbréf og lánasamninga í þeim tilgangi að eiga viðskipti með þau en þá eru þau sambærileg 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 fyrirtækisins 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 fyrirtækja 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 fyrirtækja 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),

IAS 7

g) greiðslur í handbæru fé fyrir framtíðarsamninga, framvirka samninga, vilnunarsamninga 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, vilnunarsamninga 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 fyrirtækinu í framtíðinni. Dæmi um sjóðstreymi vegna fjármögnunarhreyfinga eru:

a) innborganir í reiðufé vegna útgefinna hlutabréfa eða annarra gerninga fyrir eignarhlut,

b) greiðslur í handbæru fé til eigenda til að kaupa eða innleysa eigin eignarhluti í fyrirtækinu,

c) innborganir í reiðufé vegna útgefinna 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 SJÓÐSTREYMI

18. ***Fyrirtæki 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 fjárfestinga- eða fjármögnunarhreyfingum.***

19. Fyrirtæki eru hvött til þess að nota beinu aðferðina þegar þau 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 fyrirtækisins, 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 fjárfestinga- 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 gengishagnaður og gengistap, óráðstafaður hagnaður hlutdeildarfélaga og hlutdeild minnihluta, og

    c) öllum öðrum liðum enda stafi þær sjóðshreyfingar af fjárfestingum eða fjármögnun.

    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 FJÁRFESTINGAHREYFINGA OG FJÁRMÖGNUNARHREYFINGA Í SJÓÐSTREYMI

21. ***Fyrirtæki skal greina sérstaklega frá meginflokkum heildarinnborgana og heildarútborgana í handbæru fé, sem stafa af fjárfestingahreyfingum 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-, fjárfestinga- eða fjármögnunarhreyfingum:***

    a) ***innborgunum og útborgunum í handbæru fé fyrir hönd viðskiptamanna þegar sjóðstreymið endurspeglar athafnir viðskiptamannsins fremur en athafnir fyrirtækisins og***

    b) ***innborgunum og útborgunum í handbæru fé fyrir liði sem hafa mikinn veltuhraða 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 fjárfestingafyrirtæki 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 ákveðins 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.

IAS 7

SJÓÐSTREYMI Í ERLENDUM GJALDMIÐLI

25. ***Sjóðstreymi, sem stafar af viðskiptum í erlendum gjaldmiðli, skal skrá í reikningsskilagjaldmiðli fyrirtækisins með því að reikna fjárhæð erlenda gjaldmiðilsins út frá því gengi sem er milli reikningsskilagjaldmiðilsins og gengis erlenda gjaldmiðilsins þann dag sem sjóðstreymið átti sér stað.***

26. ***Sjóðstreymi erlends dótturfélags skal umreikna miðað við gengi reikningsskilagjaldmiðilsins og gengis erlenda gjaldmiðilsins þá daga sem sjóðstreymi á sér stað.***

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-staðall 21 ekki notkun skráðs gengis eins og þar var á dagsetningu efnahagsreiknings þegar umreikna á sjóðstreymi erlends dótturfélags.

28. Óinnleystur 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 til staðar 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-, fjárfestinga- og fjármögnunarhreyfinga og felur hún í sér mismuninn, ef einhver er, ef greint hefði verið frá þessu sjóðstreymi miðað við gengi við lok tímabils.

ÓREGLULEGIR LIÐIR

29. ***Flokka skal sjóðstreymi sem tengist óreglulegum liðum eftir því hvort það stafar af rekstrar-, fjárfestinga- eða fjármögnunarhreyfingum, eins og við á, og greina skal frá hverjum þætti sérstaklega.***

30. Í sjóðstreymisyfirlitinu er greint frá sjóðstreymi sem tengist óreglulegum liðum sérstaklega fyrir hvern lið og er það flokkað eftir því hvort það stafar af rekstrar-, fjárfestinga- eða fjármögnunarhreyfingum til þess að gera notendum kleift að skilja eðli þess og áhrif á núverandi sjóðstreymi fyrirtækisins og sjóðstreymi þess í framtíðinni. Þessar upplýsingar koma sem viðbót við þær sérstöku upplýsingar um eðli og fjárhæðir óreglulegra liða sem krafist er í IAS-staðli 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum.

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-, fjárfestinga- 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 fyrirtækjum. 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 auðvelda 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 fjárfestinga- og fjármögnunarhreyfingar.***

36. Tekjuskattar stafa af viðskiptum sem valda sjóðstreymi sem flokkast sem rekstrar-, fjárfestinga- eða fjármögnunarhreyfingar í sjóðstreymisyfirliti. Þó að auðvelt kunni að vera að rekja skattkostnað til fjárfestinga- eða fjármögnunarhreyfinga þá er oft ógerlegt að skilgreina tilsvarandi 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 fjárfestinga- eða fjármögnunarhreyfingar, er sjóðstreymið vegna skattgjalda hins vegar flokkað sem fjárfestinga- eða fjármögnunarhreyfing eftir því sem við á. Þegar sjóðstreymi vegna skattgjalda er skipt á milli hreyfinga af fleiri en einum flokki er greint frá samanlagðri fjárhæð greiddra skatta.

FJÁRFESTINGAR Í DÓTTURFÉLÖGUM, HLUTDEILDARFÉLÖGUM OG SAMREKSTRI

37. Þegar fjárfesting í hlutdeildarfélagi eða dótturfélagi er færð samkvæmt hlutdeildar- eða kostnaðarverðsaðferð skal fjárfestir takmarka upplýsingar í sjóðstreymisyfirlitinu við sjóðstreymi milli sín og þess sem fjárfest er í, t.d. við arð og lánveitingar.

38. Fyrirtæki, 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 samstæðusjóðstreymisyfirliti sínu, þann hlut sem það á í sjóðstreymi sameiginlegu rekstrareiningarinnar. Fyrirtæki, sem greinir frá slíkri hlutdeild og notar hlutdeildaraðferð til þess, tekur með í sjóðstreymisyfirlitinu sínu þá liði sem snerta fjárfestingar þess í sameiginlegu rekstrareiningunni og útgreiðslum og öðrum greiðslum eða innheimtum á milli þess og sameiginlegu rekstrareiningarinnar.

YFIRTÖKUR OG SALA Á DÓTTURFÉLÖGUM OG ÖÐRUM REKSTRAREININGUM

39. ***Fyrirtæki skal greina sérstaklega frá samanlögðu sjóðstreymi sem stafar af yfirtöku og sölu á dótturfélögum eða öðrum rekstrareiningum og flokka það sem fjárfestingahreyfingar.***

40. ***Fyrirtæki skal greina frá samanlögðum fjárhæðum í eftirfarandi liðum að því er varðar yfirtöku og sölu á dótturfélögum og öðrum rekstrareiningum á tímabilinu:***

    a) ***heildaryfirtökuverði eða heildarsöluverði,***

    b) ***þeim hluta af yfirtökuverði eða söluverði, sem er greiddur með handbæru fé eða ígildi þess,***

    c) ***fjárhæð handbærs fjár og ígildis þess í dótturfélaginu eða rekstrareiningunni, sem er yfirtekin eða seld, og***

    d) ***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 meginflokka.***

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-, fjárfestinga- 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 sjóðstreymisyfirlitinu er greint frá samanlagðri, greiddri eða móttekinni fjárhæð handbærs fjár sem yfirtöku- eða söluverði, að frádregnu handbæru fé og ígildi þess sem keypt var eða selt.

IAS 7

VIÐSKIPTI SEM EKKI HAFA ÁHRIF Á HANDBÆRT FÉ

43. ***Fjárfestinga og fjármögnunarhreyfingar, sem ekki kalla á notkun handbærs fjár eða ígildis þess, skulu ekki koma fram á sjóðstreymisyfirliti. Greina skal frá slíkum hreyfingum annars staðar í reikningsskilunum þannig að allar mikilvægar upplýsingar um þessar fjárfestinga- og fjármögnunarhreyfingar komi fram.***

44. Margar fjárfestinga- eða fjármögnunarhreyfingar hafa ekki bein áhrif á sjóðstreymi á tímabilinu þótt þær hafi áhrif á fjármagnsuppbyggingu og eignasamsetningu fyrirtækis. Það er í samræmi við hlutverk sjóðstreymisyfirlits að greina ekki frá viðskiptum sem ekki hreyfa handbært fé í sjóðstreymisyfirlitinu vegna þess að þessir liðir fela ekki í sér sjóðstreymi á núverandi tímabili. Dæmi um viðskipti, sem ekki hreyfa handbært fé, eru:

a) kaup eigna, ýmist með yfirtöku á skuldum sem tengjast þeim beint eða með fjármögnunarleigu,

b) yfirtaka fyrirtækis með útgáfu hlutabréfa og

c) breyting skulda í hlutafé.

SAMSETNING HANDBÆRS FJÁR OG ÍGILDIS ÞESS

45. ***Fyrirtæki skal greina frá þætti handbærs fjár og ígildis þess og skal sýna afstemmingu á fjárhæðunum í sjóðstreymisyfirliti 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 fyrirtæki 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, grundvallarskekkjur 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 fjármálagerninga sem áður töldust til fjárfestingasamvals fyrirtækisins.

AÐRAR UPPLÝSINGAR

48. ***Fyrirtæki skal veita upplýsingar um, ásamt skýringum frá stjórnendum, verulegar fjárhæðir handbærs fjár og ígildis þess sem fyrirtækið á en eru ekki til ráðstöfunar fyrir samstæðuna.***

49. Ýmsar aðstæður geta valdið því að samstæðan getur ekki ráðstafað því handbæra fé eða ígildi þess sem fyrirtækið á. Dæmi um slíkt eru m.a. handbært fé eða ígildi þess hjá dótturfélagi sem starfar í landi þar sem gjaldeyristakmörkunum eða öðrum lagalegum takmörkunum er beitt þannig að móðurfélagið eða önnur dótturfélög geta ekki haft almenn afnot af stöðunni.

50. Viðbótarupplýsingar geta skipt notendur máli við skilning á fjárhagsstöðu og greiðslugetu fyrirtækis. Hvatt er til þess að slíkar upplýsingar, ásamt skýringum frá stjórnendum, séu birtar og geta þær falið í sér:

a) fjárhæð ónotaðra lántökuheimilda sem kunna að standa til boða vegna framtíðarrekstrar og til uppgjörs á fjármagnsskuldbindingum, en þá skal benda á allar takmarkanir sem kunna að vera á notkun þessara heimilda,

b) samanlagðar fjárhæðir sjóðstreymis vegna hverrar rekstrar-, fjárfestinga- 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-, fjárfestinga- og fjármögnunarhreyfingum hvers starfsþáttar eftir atvinnugreinum og landsvæðum (sjá IAS-staðal 14, starfsþáttaskýrslur).

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 fyrirtækið sé að fjárfesta nægilega í viðhaldi afkastagetu sinnar. Fyrirtæki, 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 fáanleika og óstöðugleika í sjóðstreymi starfsþáttar.

GILDISTÖKUDAGUR

53. ***Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1994 eða síðar.***

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 8

(ENDURSKOÐAÐUR 1993)

Hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum

IAS-staðall 35, starfsemi sem leggja skal af, kemur í stað 4. liðar og 19. til 22. liðar í IAS-staðli 8. IAS-staðall 35 kemur einnig í stað skilgreiningar á því hvenær starfsemi telst aflögð í 6. lið í IAS-staðli 8. IAS-staðall 35 gildir fyrir reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1999 eða síðar.

Með IAS-staðli 40, fjárfestingareignir, breyttist 44. liður sem nú er einnig feitletraður og skáletraður. IAS-staðall 40 gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2001 eða síðar.

Ein túlkun fastanefndarinnar um túlkanir tengist IAS-staðli 8:

— 8. túlkun fastanefndarinnar: Beiting alþjóðlegra reikningsskilastaðla í fyrsta skipti sem megingrunns fyrir reikningsskil.

EFNISYFIRLIT

	liðir
Markmið	
Gildissvið	1-5
Skilgreiningar	6
Hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu	7-30
Óreglulegir liðir	11-15
Hagnaður eða tap af reglulegri starfsemi	16-18
(Liðir felldir brott)	19-22
Breytingar á reikningshaldslegu mati	23-30
Grundvallarskekkjur	31-40

IAS 8

Aðalregla	34-37
Leyfileg fráviksaðferð	38-40
Breytingar á reikningsskilaaðferðum	41-57
Innleiðing alþjóðlegs reikningsskilastaðals	46-48
Aðrar breytingar á reikningsskilaaðferðum — aðalregla	49-53
Aðrar breytingar á reikningsskilaaðferðum — leyfileg fráviksaðferð	54-57
Gildistökudagur	58

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegu reikningsskilastöðlunum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sjá 12. lið í formálanum).

MARKMIÐ

Markmiðið með þessum staðli er að segja fyrir um flokkun, upplýsingagjöf og reikningshaldslega meðferð tiltekinna liða í rekstrarreikningi þannig að gerð og framsetning rekstrarreiknings verði með samræmdum hætti hjá öllum fyrirtækjum. Þetta eykur samanburðarhæfi, bæði við fyrri reikningsskil fyrirtækis og við reikningsskil annarra fyrirtækja. Til þess að svo megi verða eru settar fram í þessum staðli ákveðnar kröfur um flokkun og upplýsingagjöf um óreglulega liði og einnig upplýsingagjöf um tiltekna liði meðal hagnaðar eða taps af reglulegri starfsemi. Í staðlinum er einnig mælt fyrir um reikningshaldslega meðferð er varðar breytingar á reikningshaldslegu mati, breytingar á reikningsskilaaðferðum og leiðréttingu grundvallarskekkja.

GILDISSVIÐ

1. ***Þessum staðli skal beita við framsetningu á hagnaði eða tapi af reglulegri starfsemi og óreglulegum liðum í rekstrarreikningi og til að gera grein fyrir breytingum á reikningshaldslegu mati, grundvallarskekkjum og breytingum á reikningsskilaaðferðum.***

2. Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 8, óreglulegir rekstrarliðir, liðir frá fyrri tímabilum og breytingar á reikningsskilaaðferðum, sem var samþykktur 1977.

3. Viðfangsefni þessa staðals eru m.a. upplýsingagjöf er varðar tiltekna liði hreins hagnaðar eða taps á tímabilinu. Þessi upplýsingagjöf kemur til viðbótar þeim upplýsingum sem krafa í öðrum alþjóðlegum reikningsskilastöðlum, þ.m.t. IAS-staðall 1, framsetning reikningsskila.

4. (Felldur brott)

5. Skattaleg áhrif óreglulegra liða, grundvallarskekkja og breytinga á reikningsskilaaðferðum skal færa og gera grein fyrir í samræmi við IAS-staðal 12, tekjuskattar. Þegar vísað er til óvenjulegra liða í IAS-staðli 12 er átt við óreglulega liði eins og þeir eru skilgreindir í þessum staðli.

SKILGREININGAR

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

Óreglulegir liðir eru tekjur eða gjöld sem eru tilkomin vegna atburða eða viðskipta sem eru skýrt afmörkuð frá reglulegri starfsemi fyrirtækis og af þeim sökum er ekki búist við því að þau muni endurtaka sig oft eða reglulega.

Regluleg starfsemi er hver sú starfsemi sem fyrirtæki hefur með höndum sem hluta af rekstri sínum og hver sú skyld starfsemi sem stuðlar að eflingu hennar, tengist henni eða leiðir af henni.

Grundvallarskekkjur eru skekkjur sem uppgötvast á yfirstandandi tímabili og eru það stórvægilegar að reikningsskil eins eða fleiri fyrri tímabila geta ekki talist hafa verið áreiðanleg á birtingardegi.

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

HREINN HAGNAÐUR EÐA TAP Á TÍMABILINU

7. ***Alla tekju- og gjaldaliði, sem færðir eru á tímabili, skal telja með við útreikning á hreinum hagnaði eða tapi á því tímabili nema í þeim tilvikum þegar annars er krafist eða heimilað í alþjóðlegum reikningsskilastöðlum.***

8. Venjulega eru allir tekju- og gjaldaliðir, sem færðir eru á tímabili, taldir með þegar hreinn hagnaður eða tap tímabilsins er reiknað út. Óreglulegir liðir og áhrif breytinga á reikningshaldslegu mati eru talin þar með. Engu að síður geta komið upp þær aðstæður þar sem tilteknum liðum er sleppt úr hreinum hagnaði eða tapi yfirstandandi tímabils. Þessi staðall nær til tvenns konar slíkra aðstæðna: leiðréttinga á grundvallarskekkjum og áhrifa breytinga á reikningsskilaaðferðum.

9. Aðrir alþjóðlegir reikningsskilastaðlar fjalla um liði sem kunna að vera í samræmi við rammaskilgreiningar á tekjum eða gjöldum en eru venjulega ekki taldir með við útreikning á hreinum hagnaði eða tapi. Dæmi um þetta er endurmatsreikningur vegna varanlegra rekstrarfjármuna (sjá IAS-staðal 16, varanlegir rekstrarfjármunir) og ágóði og töp sem hljótast af umreikningi reikningsskila erlendrar rekstrareiningar úr einum gjaldmiðli í annan (sjá IAS-staðal 21, áhrif gengisbreytinga í erlendum gjaldmiðlum).

10. ***Hreinn hagnaður eða tap tímabilsins nær til eftirfarandi þátta sem skulu allir birtir í rekstrarreikningi:***

    a) ***hagnaðar eða taps af reglulegri starfsemi og***

    b) ***óreglulegra liða.***

Óreglulegir liðir

11. ***Greina skal frá eðli og fjárhæð allra óreglulegra liða, hvers fyrir sig.***

12. Næstum allir tekju- og gjaldaliðir, sem teknir eru með við útreikning á hreinum hagnaði eða tapi tímabilsins, verða til við reglulega starfsemi fyrirtækisins. Af þessum sökum kemur sjaldan fyrir að atvik eða viðskipti gefi tilefni til að skrá óreglulegan lið.

13. Hvort atvik eða viðskipti séu skýrt afmörkuð frá reglulegri starfsemi fyrirtækisins ræðst af eðli atviksins eða viðskiptanna í samhengi við reglulega starfsemi fyrirtækisins fremur en því hversu oft megi búast við að slíkir atburðir eigi sér stað. Af þessum sökum kann atvik eða viðskipti að vera óreglulegur liður hjá einu fyrirtæki en ekki hjá öðru fyrirtæki vegna þess að regluleg starfsemi þeirra er mismunandi. Töp vegna jarðskjálfta geta t.d. talist óreglulegur liður hjá mörgum fyrirtækjum. Hins vegar geta kröfur tryggingataka, sem koma fram vegna jarðskjálfta, ekki talist vera óreglulegur liður hjá tryggingafyrirtæki sem selur tryggingar vegna slíkrar áhættu.

14. Atburðir og viðskipti, sem venjulega gefa tilefni til færslu óreglulegra liða hjá flestum fyrirtækjum, eru t.d.:

    a) eignarnám eða

    b) jarðskjálfti eða aðrar náttúruhamfarir.

15. Upplýsingar um eðli og fjárhæð einstakra óreglulegra liða má birta í rekstrarreikningi og skal birta heildarfjárhæð allra óreglulegra liða í rekstrarreikningi þegar þessar upplýsingar eru birtar í skýringum reikningsskilanna.

IAS 8

Hagnaður eða tap af reglulegri starfsemi

16. ***Þegar stærð, eðli eða tíðni tekju- og gjaldaliða, sem flokkaðir eru sem hagnaður eða tap af reglulegri starfsemi, er slík að birting þeirra hefur gildi sem útskýring á rekstrarárangri fyrirtækis á umræddu tímabili skal upplýsingagjöf um eðli og fjárhæð slíkra liða vera sérstaklega aðgreind.***

17. Þrátt fyrir að þeir tekju- og gjaldaliðir, sem lýst er í 16. lið, teljist ekki til óreglulegra liða kann eðli og fjárhæð þessara liða að hafa þýðingu fyrir notendur reikningsskila og skilning þeirra á fjárhagslegri stöðu og rekstrarárangri fyrirtækis og þegar spár eru gerðar um fjárhagsstöðu og rekstrarárangur. Slíkar upplýsingar eru venjulega birtar í skýringum reikningsskila.

18. Þær aðstæður, sem geta gefið tilefni til þess að tilteknir tekju- og gjaldaliðir séu birtir sérstaklega í samræmi við 16. lið, eru:

    a) niðurfærsla birgða í hreint söluvirði eða varanlegra rekstrarfjármuna í endurheimtanlega fjárhæð og einnig þegar slík niðurfærsla gengur til baka,

    b) endurskipulagning á starfsemi fyrirtækis og niðurfærsla og ráðstafanir, sem gerðar hafa verið vegna kostnaðar við endurskipulagningu, ganga til baka,

    c) við ráðstöfun á varanlegum rekstrarfjármunum,

    d) við ráðstöfun á langtímafjárfestingum,

    e) þegar starfsemi er aflögð,

    f) lok málaferla með sátt og

    g) þegar ráðstafanir ganga til baka með öðrum hætti.

19.-22. (Felldir brott - sjá IAS-staðal 35, starfsemi sem leggja skal af).

Breytingar á reikningshaldslegu mati

23. Vegna þeirrar óvissu, sem fólgin er í viðskiptastarfsemi, er ómögulegt að meta marga liði í reikningsskilum af nákvæmni og því einungis hægt að beita mati. Við matsferlið þarf að fella dóma sem byggðir eru á nýjustu, tiltækum upplýsingum. Þörf getur verið á slíku mati, t.d. vegna niðurfærslu viðskiptakrafna, úreldingar vörubirgða eða nýtingartíma eða áætlaðrar notkunar á efnahagslegum ávinningi afskrifanlegra eigna. Nauðsynlegt er að beita skynsamlegu mati við gerð reikningsskila og það dregur ekki úr áreiðanleika þeirra.

24. Mat getur þurft að endurskoða ef þær aðstæður, sem matið byggðist á, breytast eða vegna nýrra upplýsinga, aukinnar reynslu eða þróunar sem verður í kjölfarið.

25. Stundum getur reynst erfitt að greina á milli breytingar á reikningsskilaaðferðum og breytingar á reikningshaldslegu mati. Í slíkum tilvikum er farið með breytinguna sem breytingu á reikningshaldslegu mati með viðeigandi upplýsingagjöf.

26. ***Áhrif vegna breytinga á reikningshaldslegu mati skal taka með við útreikning á hreinum hagnaði eða tapi:***

    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, auk síðari tímabila ef breytingin hefur áhrif á bæði tímabilin.***

27. Breyting á reikningshaldslegu mati getur haft áhrif á yfirstandandi tímabil eingöngu eða bæði á yfirstandandi og síðari tímabil. Breyting á mati fjárhæðar vegna niðurfærslu viðskiptakrafna hefur t.d. einungis áhrif á yfirstandandi tímabil og er því færð strax. Hins vegar hefur breyting á mati vegna áætlaðs nýtingartíma eða notkun á efnahagslegum gæðum afskrifanlegra eigna áhrif á afskriftakostnað á yfirstandandi tímabili og síðari tímabilum miðað við nýtingartíma eignar. 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 á þeim tímabilum.

28. ***Áhrif vegna breytinga á reikningshaldslegu mati skal setja fram í sama lið rekstrarreiknings og notaður var áður en mati var breytt.***

29. Til þess að tryggja samanburðarhæfi reikningsskila fyrir mismunandi tímabil eru áhrif breytingar á reikningshaldslegu mati á áætlanir, sem voru áður taldar til hagnaðar eða taps vegna reglulegrar starfsemi, tekin með í þessum þætti hreins hagnaðar eða taps. Áhrif breytingar á reikningshaldslegu mati á áætlun, sem áður var talin til óreglulegra liða, eru færð sem óreglulegur liður.

30. ***Greina skal frá eðli og fjárhæð vegna breytinga á reikningshaldslegu mati sem hefur veruleg áhrif á yfirstandandi tímabil eða sem búist er við að hafi veruleg áhrif á síðari tímabil. Ef ógerlegt er að áætla fjárhæð vegna breytingarinnar skal greina frá því.***

GRUNDVALLARSKEKKJUR

31. Skekkjur við gerð reikningsskila eins eða fleiri fyrri tímabila kunna að uppgötvast á yfirstandandi tímabili. Skekkjur kunna að verða til vegna mistaka við útreikninga, vegna mistaka við beitingu reikningsskilaaðferða, vegna mistúlkunar staðreynda, svika eða yfirsjóna. Leiðrétting á skekkjum af þessu tagi er venjulega innifalin í hreinum hagnaði eða tapi yfirstandandi tímabils.

32. Í einstaka tilvikum hefur skekkjan svo veruleg áhrif á reikningsskil eins eða fleiri fyrri tímabila að þau reikningsskil geta ekki talist hafa verið áreiðanleg á birtingardegi þeirra. Slíkar skekkjur eru nefndar grundvallarskekkjur. Dæmi um grundvallarskekkju er að inn í reikningsskil fyrra tímabils hafi verið tekin veruleg fjárhæð vegna verks í vinnslu og viðskiptakröfur vegna sviksamlegra samninga sem ekki er hægt að innheimta. Leiðrétting grundvallarskekkja, sem tengjast fyrri tímabilum, hefur í för með sér að nauðsynlegt er að samanburðarupplýsingarnar verði endurgerðar eða að birtar séu viðbótarbráðabirgðaupplýsingar.

33. Leiðréttingu á grundvallarskekkjum er hægt að aðgreina 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. Sá ágóði eða tap sem fært er, sem er afleiðing af óvissuþætti sem ekki var unnt að áætla af nákvæmni, telst t.d. ekki leiðrétting á grundvallarskekkju.

Aðalregla

34. ***Gera skal grein fyrir fjárhæð leiðréttingar á grundvallarskekkju, sem tengist fyrri tímabilum, með leiðréttingu á upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár. Samanburðarupplýsingar skal endurgera nema slíkt reynist ógerlegt.***

35. Reikningsskil, þ.m.t. samanburðarupplýsingar frá fyrri tímabilum, eru sett fram líkt og grundvallarskekkjan hafi verið leiðrétt á því tímabili þegar hún átti sér stað. Af þessum sökum er fjárhæð leiðréttingar, sem tengist hverju tímabili sem greint er frá, tekin inn í hreinan hagnað eða tap þess tímabils. Fjárhæð leiðréttingar, sem tengist fyrri tímabilum en þeim sem birtast í samanburðarupplýsingum reikningsskilanna, er aðlöguð með hliðsjón af upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár á fyrsta tímabilinu sem sett er fram. Aðrar upplýsingar, sem tengjast fyrri tímabilum, skulu einnig endurgerðar, t.d. fjárhagslegar lykiltölur í samantektum.

36. Endurgerð samanburðarupplýsinga þarf ekki endilega að leiða til breytinga á reikningsskilum sem hluthafar hafa samþykkt eða hafa verið skráð eða hefur verið skilað til eftirlitsaðila. Þó má vera að þess sé krafist að landslögum að slíkum reikningsskilum sé breytt.

37. ***Fyrirtæki skal greina frá eftirfarandi:***

    a) ***eðli grundvallarskekkju,***

    b) ***fjárhæð leiðréttingar á núverandi tímabili og hverju því fyrra tímabili, sem greint er frá,***

    c) ***fjárhæð leiðréttingar, sem tengist fyrri tímabilum en þeim sem samanburðarupplýsingarnar taka til, og***

    d) ***að samanburðarupplýsingar hafi verið endurgerðar eða að slíkt sé ógerlegt.***

IAS 8

Leyfileg fráviksaðferð

38. ***Fjárhæð leiðréttingar vegna grundvallarskekkju skal telja með við útreikning hreins hagnaðar eða taps á yfirstandandi tímabili. Samanburðarupplýsingar skal setja fram með sama hætti og í reikningsskilum fyrra tímabils. Setja skal fram viðbótarbráðabirgðaupplýsingar sem eru teknar saman í samræmi við 34. lið nema slíkt sé ógerlegt.***

39. Leiðrétting á grundvallarskekkju er tekin með í útreikningi á hreinum hagnaði eða tapi á yfirstandandi tímabili. Viðbótarupplýsingar eru engu að síður settar fram, oft í sérstökum dálkum, til þess að sýna hreinan hagnað eða tap á yfirstandandi tímabili og á öllum fyrri tímabilum, sem sett eru fram, eins og grundvallarskekkjan hefði verið leiðrétt á því tímabili þegar hún átti sér stað. Vera má að þörf sé á því að beita þessari reikningshaldslegu meðferð í löndum þar sem gerð er krafa um að í reikningsskilum sé að finna samanburðarupplýsingar sem eru samhljóða framsettum reikningsskilum fyrri tímabila.

40. ***Fyrirtæki skal greina frá eftirfarandi:***

    a) ***eðli grundvallarskekkju,***

    b) ***fjárhæð leiðréttingar, sem færð er í hreinan hagnað eða tap á yfirstandandi tímabili, og***

    c) ***fjárhæð leiðréttingar, sem talin er með á hverju tímabili sem bráðabirgðaupplýsingar eru fram um, og fjárhæð leiðréttingar sem tengist tímabilum á undan þeim sem talin eru með í bráðabirgðaupplýsingunum. Ef talið er ógerlegt að setja fram bráðabirgðaupplýsingar skal greina frá því.***

BREYTINGAR Á REIKNINGSSKILAAÐFERÐUM

41. Notendur þurfa að geta borið saman reikningsskil fyrirtækis fyrir mismunandi tímabil til að geta greint þróun fjárhagsstöðu, rekstrarárangurs og sjóðstreymis þess. Þess vegna er sömu reikningsskilaaðferðum venjulega beitt frá einu tímabili til annars.

42. ***Reikningsskilaaðferð skal einungis breytt þegar þess er krafist samkvæmt settum lögum eða ef reikningsskilaráð krefst þess eða ef breytingin leiðir til skýrari framsetningar á atburðum eða viðskiptum í reikningsskilum fyrirtækis.***

43. Hentugri framsetning á atburðum eða viðskiptum í reikningsskilum er þegar ný reikningsskilaaðferð hefur í för með sér aukið vægi eða áreiðanlegri upplýsingar um fjárhagsstöðu, rekstrarárangur eða sjóðstreymi fyrirtækis.

44. ***Eftirfarandi tilvik teljast ekki vera breytingar á reikningsskilaaðferðum:***

    a) ***beiting reikningsskilaaðferðar fyrir atburði eða viðskipti, sem eru efnislega ólík fyrri atburðum eða viðskiptum, og***

    b) ***beiting nýrrar reikningsskilaaðferðar fyrir atburði eða viðskipti sem ekki áttu sér stað áður eða voru óveruleg.***

    Fyrsta beiting reikningsskilaaðferðar við að endurmeta verðmæti eigna og eignfæra þær í samræmi við leyfilega fráviksaðferð IAS-staðals 16, varanlegir rekstrarfjármunir, eða IAS-staðals 38, óefnislegar eignir, er breyting á reikningsskilaaðferð en er meðhöndluð sem endurmat samkvæmt IAS-staðli 16 eða IAS-staðli 38 fremur en samkvæmt þessum staðli. Af þessum sökum á 49. til 57. liður þessa staðals ekki við um slíkar breytingar á reikningsskilaaðferð.

45. Breytingu á reikningsskilaaðferð er beitt afturvirkt eða framvirkt í samræmi við kröfur þessa staðals. Afturvirk beiting hefur í för með sér að nýju reikningsskilaaðferðinni er beitt á atburði og viðskipti eins og nýju reikningsskilaaðferðinni hafi alltaf verið beitt. Reikningsskilaaðferðinni er því beitt á atburði og viðskipti frá upphafsdegi þeirra. Framvirk beiting þýðir að nýju reikningsskilaaðferðinni er beitt á atburði og viðskipti sem eiga sér stað eftir þann dag sem breytingin tekur gildi. Engar lagfæringar tengdar fyrri tímabilum eru gerðar á upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár eða við útreikning á hreinum hagnaði eða tapi núverandi tímabils vegna þess að núverandi staða er ekki endurreiknuð. Hins vegar er nýju reikningsskilaaðferðinni beitt á núverandi stöðu frá og með dagsetningu breytingarinnar. Fyrirtæki getur t.d. ákveðið að breyta reikningsskilaaðferð um meðferð fjármagnskostnaðar og eignfæra slíkan kostnað í samræmi við aðra leyfilega fráviksaðferð í IAS-staðli 23, fjármagnskostnaður. Með framvirkri beitingu nær hin nýja reikningsskilaaðferð einungis til fjármagnskostnaðar sem á fellur frá og með þeim degi þegar hin breytta reikningsskilaaðferð tekur gildi.

Innleiðing alþjóðlegs reikningsskilastaðals

46. ***Greina skal frá breytingu á reikningsskilaaðferð, sem gerð er við beitingu alþjóðlegs reikningsskilastaðals, í samræmi við tiltekin bráðabirgðaákvæði þess alþjóðlega reikningsskilastaðals ef einhver eru. Ef engin bráðabirgðaákvæði eru til staðar skal breyting á reikningsskilaaðferðum gerð í samræmi við aðalreglur sem settar eru fram í 49., 52. og 53. lið eða í samræmi við aðra leyfilega fráviksaðferð sem sett er fram í 54., 56. og 57. lið.***

47. Þess kann að vera krafist í bráðabirgðaákvæðum í alþjóðlegum reikningsskilastaðli að breytingu á reikningsskilaaðferðum skuli beitt annaðhvort afturvirkt eða framvirkt.

48. Þegar fyrirtæki beitir ekki nýjum, alþjóðlegum reikningsskilastaðli, sem alþjóðareikningsskilanefndin hefur gefið út en hefur ekki enn tekið gildi, er fyrirtækið hvatt til að greina frá því hvers eðlis framtíðarbreytingar á reikningsskilaaðferðum muni verða og birta áætlun um áhrif breytingar á hreinan hagnað eða tap og fjárhagsstöðu.

Aðrar breytingar á reikningsskilaaðferðum – aðalregla

49. ***Breytingu á reikningsskilaaðferð skal beita afturvirkt nema þegar ekki er hægt að meta með góðu móti fjárhæð sérhverrar leiðréttingar sem af hlýst og tengist fyrri tímabilum. Hver síðari leiðrétting skal færð sem leiðrétting á upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár. Samanburðarupplýsingar skulu endurgerðar nema það sé ógerlegt[1].***

50. Reikningsskilin, þ.m.t. samanburðarupplýsingar um fyrri tímabil, eru sett fram eins og nýja reikningsskilaaðferðin hafi alltaf verið í gildi. Af þessum sökum eru samanburðarupplýsingar endurgerðar þannig að þær endurspegli nýju reikningsskilaaðferðina. Fjárhæð leiðréttingar, sem tengist fyrri tímabilum en þeim sem talin eru með í reikningsskilunum, er leiðrétt með hliðsjón af upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár fyrsta tímabilsins sem reikningsskilin sýna. Aðrar upplýsingar, sem tengjast fyrri tímabilum, skulu einnig endurgerðar, t.d. fjárhagslegar lykiltölur í samantektum.

51. Endurgerð samanburðarupplýsinga þarf ekki endilega að leiða til breytinga á reikningsskilum sem hluthafar hafa samþykkt eða hafa verið skráð eða hefur verið skilað til eftirlitsaðila. Þó má vera að þess sé krafist að landslögum að slík reikningsskil séu breytt.

52. ***Breytingu á reikningsskilaaðferðum skal beitt framvirkt þegar ekki er hægt að meta með góðu móti fjárhæð leiðréttingar á upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár sem krafist er í 49. lið.***

53. ***Þegar breyting á reikningsskilaaðferð hefur veruleg áhrif á núverandi tímabil eða fyrri tímabil, sem greint er frá, eða gæti haft veruleg áhrif á síðari tímabil skal fyrirtæki greina frá eftirfarandi:***

    a) ***ástæðum breytingar,***

    b) ***fjárhæð leiðréttingar á núverandi tímabili og hverju því fyrra tímabili, sem greint er frá,***

    c) ***fjárhæð leiðréttingar, sem tengist fyrri tímabilum en þeim sem samanburðarupplýsingarnar taka til, og***

    d) ***að samanburðarupplýsingar hafi verið endurgerðar eða að slíkt sé ógerlegt.***

---

[1] 8. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: Beiting alþjóðlegra reikningsskilastaðla í fyrsta skipti sem megingrunns fyrir reikningsskil. Þar segir að ekki sé heimilt að skrá í rekstrarreikning samantalin áhrif breytinga sem verða sökum þess að skipt er frá fyrri góðri reikningsskilavenju yfir í alþjóðlega reikningsskilastaðla (þ.e. leyfileg fráviksaðferð, sem sagt er fyrir um í 54. lið í IAS-staðli 8, á ekki við um fyrstu beitingu IAS-staðals til grundvallar reikningsskilum).

IAS 10

Aðrar breytingar á reikningsskilaaðferðum — leyfileg fráviksaðferð

54. ***Breytingu á reikningsskilaaðferð skal beitt afturvirkt nema í þeim tilvikum þegar ekki er hægt að meta með góðu móti fjárhæð síðari leiðréttingar sem tengist fyrri tímabilum. Hver síðari leiðrétting skal tekin með við útreikning á hreinum hagnaði eða tapi á núverandi tímabili. Samanburðarupplýsingar skal setja fram eins og þær eru settar fram í reikningsskilum fyrra tímabils. Setja skal fram viðbótarbráðabirgða-upplýsingar sem teknar eru saman í samræmi við 49. lið nema slíkt sé ógerlegt.***[1]

55. Leiðréttingar vegna breytinga á reikningsskilaaðferðum eru teknar með við útreikning á hreinum hagnaði eða tapi tímabilsins. Viðbótarsamanburðarupplýsingar eru engu að síður settar fram, oft í sérstökum dálkum, til þess að sýna hreinan hagnað eða tap og fjárhagsstöðu núverandi tímabils og allra fyrri tímabila sem greint er frá eins og að nýju reikningsskilaaðferðinni hafi alltaf verið beitt. Nauðsynlegt kann að reynast að beita þessari reikningshaldslegu meðferð í löndum þar sem gerð er krafa um það að samanburðarupplýsingar, sem birtast í reikningsskilunum, séu samhljóða reikningsskilum sem sett hafa verið fram á fyrri tímabilum.

56. ***Breytingu á reikningsskilaaðferð skal beitt framvirkt þegar ekki er hægt að meta með góðu móti fjárhæðina sem telja skal með í hreinum hagnaði eða tapi núverandi tímabils eins og krafist er í 54. lið.***

57. ***Þegar breyting á reikningsskilaaðferð hefur veruleg áhrif á núverandi tímabil eða meðtalin, fyrri tímabil eða gæti haft veruleg áhrif á síðari tímabil skal fyrirtæki greina frá eftirfarandi:***

    a) ***ástæðum breytingar,***

    b) ***fjárhæð leiðréttingar, sem færð er inn í hreinum hagnaði eða tapi núverandi tímabils, og***

    c) ***fjárhæð leiðréttingar, sem færð er á hvert tímabil, sem bráðabirgðaupplýsingar eru birtar fyrir, og fjárhæð leiðréttingar sem tengist fyrri tímabilum en þeim sem meðtalin eru í reikningsskilunum. Ef talið er ógerlegt að greina frá viðbótarupplýsingum skal taka það fram.***

GILDISTÖKUDAGUR

58. ***Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1995 eða síðar.***

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 10

(ENDURSKOÐAÐUR 1999)

Atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings

Alþjóðareikningsskilaráðið samþykkti þennan alþjóðlega reikningsskilastaðal í mars 1999 og tók hann gildi fyrir árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2000 eða síðar.

INNGANGUR

IAS-staðall 10, atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings, kemur í stað þeirra hluta IAS-staðals 10, ófyrirséðir atburðir og atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings, sem IAS-staðall 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir, hefur ekki nú þegar komið í staðinn fyrir. Nýi staðallinn felur í sér eftirfarandi takmarkaðar breytingar:

a) nýjar upplýsingar um dagsetningu heimildar til birtingar reikningsskila,

b) brottfall heimildar til að skuldfæra arð sem tilgreint hefur verið að snerti tímabilið, sem reikningsskilin ná yfir, og arðurinn er lagður til eða tilkynnt er um hann eftir dagsetningu efnahagsreiknings en fyrir dagsetningu heimildar til birtingar reikningsskilanna. Fyrirtæki má greina frá slíkum arði, eins og krafist er, annaðhvort í efnahagsreikningi í sérstökum lið á meðal eigin fjár eða í skýringum með reikningsskilunum,

[1] 8. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: Beiting alþjóðlegra reikningsskilastaðla í fyrsta skipti sem megingrunns fyrir reikningsskil. Þar segir að ekki sé heimilt að skrá í rekstrarreikning samantalin áhrif breytinga sem verða sökum þess að skipt er frá fyrri góðri reikningsskilavenju yfir í alþjóðlega reikningsskilastaðla (þ.e. leyfileg fráviksaðferð, sem sagt er fyrir um í 54. lið í IAS-staðli 8, á ekki við um fyrstu beitingu IAS-staðals til grundvallar reikningsskilum).

c) staðfestingu á því að fyrirtæki skuli uppfæra upplýsingar, sem varða aðstæður sem voru fyrir hendi, við dagsetningu efnahagsreiknings, í ljósi hvers konar nýrra upplýsinga sem því berast varðandi þessar aðstæður eftir dagsetningu efnahagsreiknings,

d) brottfall kröfunnar um að leiðrétta reikningsskilin þegar atburður eftir dagsetningu efnahagsreiknings gefur til kynna að forsendan um áframhaldandi rekstrarhæfi eigi ekki við hluta fyrirtækisins. Samkvæmt IAS-staðli 1, framsetning reikningsskila, gildir forsendan um áframhaldandi rekstrarhæfi fyrir fyrirtækið í heild sinni,

e) tilteknar leiðréttingar á dæmunum um atburði sem ýmist kalla eða kalla ekki á lagfæringu og

f) ýmsar endurbætur á drögum.

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	
Gildissvið	1
Skilgreiningar	2-6
Færsla og mat	7-12
Atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla á leiðréttingu	7-8
Atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla ekki á leiðréttingu	9-10
Arður	11-12
Áframhaldandi rekstrarhæfi	13-15
Upplýsingagjöf	16-21
Dagsetning heimildar til birtingar	16-17
Uppfærsla á upplýsingum um aðstæður við dagsetningu efnahagsreiknings	18-19
Atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla ekki á leiðréttingu	20-21
Gildistökudagur	22-23

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegu reikningsskilastöðlunum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sbr. 12. lið formálans).

MARKMIÐ

Markmið staðalsins er að vera til leiðbeiningar um:

a) hvenær fyrirtæki skuli leiðrétta reikningsskil sín vegna atburða sem eiga sér stað eftir dagsetningu efnahagsreiknings og

b) hvaða upplýsingar fyrirtæki skuli veita varðandi dagsetningu heimildar til birtingar reikningsskila og varðandi atburði sem eiga sér stað eftir dagsetningu efnahagsreiknings.

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

IAS 10

GILDISSVIÐ

1. ***Staðlinum skal beita við færslu atburða og þegar greint er frá atburðum sem eiga sér stað eftir dagsetningu efnahagsreiknings.***

SKILGREININGAR

2. ***Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:***

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

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 eru til marks um aðstæður sem komu upp eftir dagsetningu efnahagsreiknings (atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla ekki á leiðréttingu).***

3. Ferlið, tengt heimild til birtingar reikningsskilanna, getur verið breytilegt eftir stjórnunarháttum, lagafyrirmælum og verklagi við gerð og frágang reikningsskilanna.

4. Í sumum tilvikum er gerð krafa um að fyrirtæki leggi reikningsskil sín fyrir hluthafa til samþykktar eftir að búið er að birta reikningsskilin. Í slíkum tilvikum er birting reikningsskilanna heimiluð á upprunalegum birtingardegi en ekki á þeim degi þegar hluthafar samþykktu reikningsskilin.

Dæmi

Hinn 28. febrúar 20X2 ljúka stjórnendur fyrirtækis við drög að reikningsskilum ársins sem lýkur 31. desember 20X1. Hinn 18. mars 20X2 fer stjórn fyrirtækisins yfir reikningsskilin og heimilar birtingu þeirra. Fyrirtækið gefur út tilkynningu um hagnað sinn og aðrar valdar fjárhagsupplýsingar hinn 19. mars 20X2. Hluthafar og aðrir geta nálgast reikningsskilin 1. apríl 20X2. Hinn 15. maí 20X2 eru reikningsskilin samþykkt á aðalfundi 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).

5. Í sumum tilvikum er gerð krafa um að stjórnendur fyrirtækis 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 fyrirtækis 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 afhent eftirlitsnefndinni).

6. 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 afkomuviðvörunar eða annarra valinna fjárhagsupplýsinga.

FÆRSLA OG MAT

Atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla á leiðréttingu

7. ***Fyrirtæki skal leiðrétta fjárhæðir sem færðar eru í reikningsskilum þess þannig að þær sýni þá atburði eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla á leiðréttingu.***

8. Eftirfarandi eru dæmi um atburði eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla á leiðréttingu, þar sem fyrirtæki er skylt að leiðrétta fjárhæðir sem færðar eru í reikningsskilum þess eða að færa liði sem ekki höfðu verið færðir áður:

   a) niðurstaða í dómsmáli eftir dagsetningu efnahagsreiknings vegna þess að hún staðfestir að fyrirtæki hafi þegar verið skuldbundið, við dagsetningu efnahagsreiknings, og þar af leiðandi er fyrirtækinu skylt að leiðrétta skuldbindingu, sem hefur verið færð, eða að færa skuldbindingu í stað þess að birta einungis upplýsingar um óvissa skuldbindingu,

   b) upplýsingar sem mótteknar eru 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, af þessari eign. Til dæmis:

      i) gjaldþrot viðskiptamanns, sem á sér stað eftir dagsetningu efnahagsreiknings, staðfestir venjulega að þegar hafi verið tjón á viðskiptakröfu, við dagsetningu efnahagsreiknings, og að fyrirtækið þurfi að lagfæra bókfærða fjárhæð viðskiptakröfu, og

      ii) sala á birgðum eftir dagsetningu efnahagsreiknings getur verið vísbending um hreint söluvirði þeirra, við dagsetningu efnahagsreiknings,

   c) ákvörðun eftir dagsetningu efnahagsreiknings á kostnaðarverði eigna sem keyptar voru fyrir dagsetningu efnahagsreiknings, eða söluhagnað af eignum sem seldar voru fyrir dagsetningu efnahagsreiknings,

   d) ákvörðun eftir dagsetningu efnahagsreiknings á fjárhæð hagnaðarhlutdeildar eða bónusgreiðslna ef fyrirtækið hafði gildandi, lagalega eða ætlaða skuldbindingu, við dagsetningu efnahagsreiknings, til að standa við slíkar greiðslur vegna atburða sem áttu sér stað fyrir þann dag (sbr. IAS-staðal 19, starfskjör) og

   e) í ljós koma fjársvik eða skekkjur sem sýna að reikningsskilin voru röng.

Atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla ekki á leiðréttingu

9. ***Fyrirtæki skal ekki leiðrétta fjárhæðir sem færðar eru í reikningsskilum þess þannig að þær sýni atburði eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem ekki kalla á leiðréttingu.***

10. 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 venjulega ekki ástandi fjárfestinganna, við dagsetningu efnahagsreiknings, heldur endurspeglar hún aðstæður sem hafa komið upp á næsta tímabili á eftir. Af þessum sökum leiðréttir fyrirtæki ekki fjárhæðir sem færðar eru í reikningsskilum þess vegna fjárfestinganna. Að sama skapi breytir fyrirtækið ekki fjárhæðum sem birtar eru í skýringum vegna fjárfestinganna, við dagsetningu efnahagsreiknings þó að þörf geti verið á viðbótarupplýsingum skv. 20. lið.

Arður

11. ***Ef arður til hluthafa (eins og skilgreint er í IAS-staðli 32, fjármálagerningar: upplýsingagjöf og framsetning) er lagður til eða tilkynnt er um hann eftir dagsetningu efnahagsreiknings skal fyrirtæki ekki færa þann arð sem skuld, við dagsetningu efnahagsreiknings.***

IAS 10

12. Í IAS-staðli 1, framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að fyrirtæki upplýsi um fjárhæð arðs sem lögð er til eða ákveðin eftir dagsetningu efnahagsreiknings en áður en birting reikningsskilanna var heimiluð. IAS-staðall 1 heimilar fyrirtæki að birta þessar upplýsingar annaðhvort:

a) í efnahagsreikningi sem sérstakan lið á meðal eigin fjár eða

b) í skýringum reikningsskilanna.

ÁFRAMHALDANDI REKSTRARHÆFI

13. ***Fyrirtæki skal ekki gera reikningsskil sín á þeim grundvelli að það hafi rekstrarhæfi hvað varðar áframhaldandi rekstur ef stjórnendur ákveða eftir dagsetningu efnahagsreiknings að þeir hafi áform um annaðhvort að leysa fyrirtækið upp eða hætta starfsemi eða að ekki sé annar raunhæfur kostur fyrir hendi fyrir fyrirtækið.***

14. Versnandi rekstrarafkoma og fjárhagsleg staða 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.

15. Í IAS-staðli 1, framsetning reikningsskila, er gerð krafa um birtingu tiltekinna upplýsinga ef:

a) reikningsskilin eru ekki samin á grundvelli um áframhaldandi rekstrarhæfi eða

b) stjórnendum er ljóst að veruleg óvissa ríkir um atburði eða aðstæður sem vakið geta miklar efasemdir um getu fyrirtækisins hvað varðar áframhaldandi rekstrarhæfi þess. Atburðirnir eða aðstæðurnar, sem krefjast upplýsingagjafar, kunna að koma fram eftir dagsetningu efnahagsreiknings.

UPPLÝSINGAGJÖF

Dagsetning heimildar til birtingar

16. ***Fyrirtæki skal upplýsa um þá dagsetningu sem birting reikningsskilanna var heimiluð og hver það var sem veitti heimildina. Ef eigendur fyrirtækisins eða aðrir hafa vald til þess að breyta reikningsskilunum eftir birtingu þeirra skal fyrirtækið veita upplýsingar um að svo sé.***

17. Mikilvægt er fyrir notendur að vita hvenær birting reikningsskilanna var heimiluð þar sem reikningsskilin endurspegla ekki atburði sem eiga sér stað eftir þann dag.

Uppfærsla á upplýsingum um aðstæður við dagsetningu efnahagsreiknings

18. ***Ef fyrirtæki berast upplýsingar eftir dagsetningu efnahagsreiknings um aðstæður sem voru til staðar, við dagsetningu efnahagsreiknings skal fyrirtækið uppfæra upplýsingar sem varða þessar aðstæður í ljósi þessara nýju upplýsinga.***

19. Í sumum tilvikum þarf fyrirtæki 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 fyrirtækið færir í reikningsskil sín. Dæmi um að slík þörf á að breyta upplýsingum komi upp er þegar gögn koma fram eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem sýna fram á óvissa skuldbindingu sem var fyrir hendi við dagsetningu efnahagsreiknings. Til viðbótar því að íhuga hvort þörf sé á að færa reiknaða skuldbindingu samkvæmt IAS-staðli 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir, skal fyrirtæki uppfæra upplýsingar um hina óvissu skuld í ljósi þessara gagna.

Atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla ekki á lagfæringar

20. ***Þegar atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings, sem kalla ekki á leiðréttingu, hafa það mikla þýðingu að þeir geta haft áhrif á getu notenda reikningsskilanna til að vinna viðeigandi mat og taka viðeigandi ákvarðanir, ef ekki er gerð grein fyrir þeim, skal fyrirtæki birta eftirfarandi upplýsingar um hvern flokk atburða sem skiptir máli eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kallar ekki á leiðréttingu:***

a) ***eðli atburðarins og***

b) ***mat á fjárhagslegum áhrifum hans eða yfirlýsing um að ekki sé hægt að vinna slíkt mat.***

21. Eftirfarandi eru dæmi um atburði eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem kalla ekki á leiðréttingu en kunna að hafa það mikla þýðingu að þeir geta haft áhrif á getu notenda reikningsskilanna til að vinna viðeigandi mat og taka viðeigandi ákvarðanir ef ekki er gerð grein fyrir þeim:

a) við meiri háttar sameiningu fyrirtækja eftir dagsetningu efnahagsreiknings (samkvæmt IAS-staðli 22, sameining fyrirtækja, er gerð krafa um birtingu ákveðinna upplýsinga í slíkum tilvikum) eða við sölu á þýðingarmiklu dótturfélagi,

b) tilkynning um áform um að leggja af starfsemi, selja eignir eða gera upp skuldir sem rekja má til þess að starfsemi hafi verið lögð af eða gerðir séu bindandi samningar um sölu slíkra eigna eða uppgjör slíkra skulda (sjá IAS-staðal 35, starfsemi sem leggja skal af),

c) meiri háttar kaup og sala á eignum eða eignarnám af hálfu hins opinbera á þýðingarmiklum eignum,

d) eyðilegging á þýðingarmikilli framleiðslueiningu af völdum eldsvoða eftir dagsetningu efnahagsreiknings,

e) tilkynnt er um eða hafist er handa við innleiðingu meiri háttar endurskipulagningar (sjá IAS-staðal 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir),

f) meiri háttar viðskipti með hluti og möguleg viðskipti með hluti eftir dagsetningu efnahagsreiknings (IAS-staðall 33, hagnaðarhlutur á hlutabréf, hvetur félag til þess að birta lýsingu á slíkum viðskiptum, öðrum en þeim sem snerta útgáfu hlutafjár og skiptingu hlutabréfa),

g) óeðlilega miklar breytingar eftir dagsetningu efnahagsreiknings á verði eigna eða á gengi erlendra gjaldmiðla,

h) breytingar á skatthlutföllum eða skattalögum sem samþykkt eru eða tilkynnt er um eftir dagsetningu efnahagsreiknings sem hafa veruleg áhrif á núverandi og frestaðar skattinneignir og skattskuldbindingar (sjá IAS-staðal 12, tekjuskattar),

i) verulegar skuldbindingar eða óvissar skuldbindingar, sem stofnað er til t.d. með útgáfu verulegra ábyrgða, og

j) hafist er handa við meiri háttar málaferli sem einungis stafa af atburðum sem áttu sér stað eftir dagsetningu efnahagsreiknings.

GILDISTÖKUDAGUR

22. ***Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2000 eða síðar.***

23. Á árinu 1998 kom IAS-staðall 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir, í stað þeirra hluta IAS-staðals 10, ófyrirséðir atburðir og atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings, sem fjölluðu um óvissa liði. Þessi staðall kemur í stað annarra hluta þess staðals.

IAS 11

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 11

(ENDURSKOÐAÐUR 1993)

Verksamningar

Þessi endurskoðaði, alþjóðlegi reikningsskilastaðall kemur í stað IAS-staðals 11, færsla verksamninga, sem ráðið samþykkti 1978. Endurskoðaði staðallinn gildir fyrir reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1995 eða síðar.

Í maí 1999 var 45. lið breytt með IAS-staðli 10 (endurskoðaður 1999), atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings. Breyttur texti öðlast gildi um leið og IAS-staðall 10 (endurskoðaður 1999), þ.e. að því er varðar árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2000 eða síðar.

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	
Gildissvið	1-2
Skilgreiningar	3-6
Samdráttur og samþáttun verksamninga	7-10
Samningstekjur	11-15
Samningskostnaður	16-21
Færsla samningstekna og -gjalda	22-35
Færsla áætlaðra tapa	36-37
Breytingar á mati	38
Upplýsingagjöf	39-45
Gildistökudagur	46

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formála að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sjá 12. lið í formálanum).

MARKMIÐ

Markmið þessa staðals er að segja fyrir um reikningshaldslega meðferð á tekjum og kostnaði sem tengist 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 skuli 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 hafa eftirfarandi hugtök þá merkingu sem hér greinir:***

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. Að því er þennan staðal varðar 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 umsamið 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 aðgreinanlega 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:***

   a) ***sérstök tilboð hafa verið lögð fram fyrir hverja eign,***

   b) ***samið hefur verið sérstaklega um hverja eign og verktaki og verkkaupi hafa getað samþykkt eða hafnað þeim hluta samningsins sem tengist hverri eign og***

   c) ***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:***

   a) ***samið er um samningsflokkinn í einu lagi,***

   b) ***samningarnir eru það nátengdir að þeir eru í reynd hluti af einu verkefni með eitt hagnaðarhlutfall og***

IAS 11

c) ***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:***

a) ***eignin er verulega frábrugðin eigninni eða eignunum, sem upphaflegi samningurinn náði til, með tilliti til hönnunar, tækni eða hlutverks eða***

b) ***samið er um verð eignarinnar án tillits til upphaflegs samningsverðs.***

SAMNINGSTEKJUR

11. ***Samningstekjur skulu samanstanda af:***

a) ***þeim upphaflegu tekjum, sem samþykktar voru í samningnum og***

b) ***frávikum í samningsbundnu verki, kröfum og hvatagreiðslum:***

i) ***að því marki, sem líklegt er að þær muni leiða til tekna og***

ii) ***hægt er að meta þær með áreiðanlegum hætti.***

12. Samningstekjur eru metnar á gangvirði móttekins 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. Til dæmis:

a) kunna verktaki og verkkaupi að verða sammála um frávik eða kröfur sem auka eða minnka samningstekjur á tímabili eftir að samningurinn var upphaflega samþykktur,

b) kunna tekjur, sem samið er um í verksamningi á föstu verði, að aukast vegna ákvæða um kostnaðarhækkanir,

c) kunna samningstekjur að minnka vegna viðurlaga sem hljótast af töfum verktaka við uppfyllingu samningsins eða

d) aukast samningstekjur 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:

a) líklegt er að verkkaupi muni samþykkja frávikið og fjárhæð teknanna sem stafa af frávikinu og

b) 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 verklýsingum eða hönnun og umdeildra frávika 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 viðbyggingarstarfsemi.

    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 byggingastarfsemi 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.

IAS 11

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 ákveðins 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 tengdist beint samningi og fellur 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. Áætlað 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 hafa verið uppfyllt:***

a) ***unnt er að meta með áreiðanlegum hætti heildartekjur af samningnum,***

b) ***líklegt er að efnahagslegur ávinningur af samningnum muni renna til fyrirtækisins,***

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 fyrirtækisins og***

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. Þessi aðferð veitir 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 táknar 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. Fyrirtæki getur allajafna sett fram áreiðanlegt mat eftir að það hefur samþykkt samning þar sem:

    a) komið er á framfylgjanlegum réttindum hvers málsaðila varðandi eignina sem byggja skal,

    b) kveðið er á um það endurgjald, sem skiptast skal á, og

    c) kveðið er á um greiðslumáta og greiðslukjör.

    Einnig er fyrirtæki yfirleitt nauðsynlegt að hafa skilvirka innri fjárhagsáætlunar- og skýrslugerð. Fyrirtækið 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. Fyrirtækið notar þá aðferð sem metur með áreiðanlegum hætti það verk sem unnið er. Aðferðirnar kunna að vera, allt eftir eðli samningsins:

    a) samanburður á hlutfalli samningskostnaðar, sem stofnað er til vegna verks, sem unnið hefur verið fram að tilteknum degi, og áætlaðs heildarkostnaðar samningsins,

    b) kannanir á því verki, sem unnið hefur verið, eða

    c) lok ákveðins efnislegs hluta samningsbundins verks.

    Mótteknar áfangagreiðslur og fyrirframgreiðslur frá verkkaupum endurspegla 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:

    a) 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

    b) greiðslur til undirverktaka áður en vinna á verki samkvæmt undirverktakasamningi hefst.

32. ***Þegar ekki er hægt að meta með áreiðanlegum hætti afkomu verksamnings skal:***

    a) ***aðeins færa tekjur að því marki sem nemur kostnaði sem stofnað er til og líklegt er að muni fást endurheimtur og***

    b) ***gjaldfæra samningskostnað á því tímabili þegar til hans er stofnað.***

    Áætlað 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. Engu 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.

IAS 11

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 niðurstöðu samnings, 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 ÁÆTLAÐRA 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 búist 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 núverandi 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.

UPPLÝSINGAGJÖF

39. ***Fyrirtæki skal upplýsa 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. ***Fyrirtæki skal upplýsa um eftirfarandi atriði varðandi samningsverk í vinnslu, miðað við dagsetningu efnahagsreiknings:***

a) ***samanlagða fjárhæð áfallins kostnaðar og innleysts hagnaðar (að frádregnum gjaldfærðum töpum) fram að reikningsskiladegi,***

b) ***fjárhæðir móttekinna 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, mótteknar af verktaka áður en verkið, sem greitt er fyrir, er unnið.

42. ***Fyrirtæki skal setja fram:***

a) ***heildarfjárhæð óinnheimtra krafna á verkkaupa fyrir samningsbundið verk, sem eign, og***

b) ***heildarfjárhæð, sem ber að greiða verkkaupum fyrir samningsbundið verk, sem skuld.***

43. Heildarfjárhæð óinnheimtra krafna á verkkaupa vegna samningsbundins verks, er fjárhæð:

a) kostnaðar, sem stofnað er til, að viðbættum innleystum hagnaði, að frádreginni

b) heildarfjárhæð innleystra tapa og áfangareikninga

allra samningsverka í vinnslu þar sem kostnaður, sem stofnað er til, að viðbættum innleystum hagnaði (að frádregnum gjaldfærðum töpum) er hærri en áfangareikningar.

44. Heildarfjárhæðin, sem ber að greiða verkkaupum vegna samningsbundins verks, er fjárhæð að frádregnum:

a) kostnaði, sem stofnað hefur verið til, að viðbættum innleystum hagnaði, að frádreginni

b) 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 frádregnum gjaldfærðum töpum).

45. Fyrirtæki 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 töp.

GILDISTÖKUDAGUR

46. ***Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1995 eða síðar.***

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 12

(ENDURSKOÐAÐUR 2000)

Tekjuskattar

Stjórnin samþykkti í október 1996 endurskoðaðan IAS-staðal 12 (endurskoðaður 1996), tekjuskattar, sem kom í stað IAS-staðals 12 (endursniðinn 1994), tekjuskattar í reikningsskilum. Þessi endurskoðaði staðall gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1998 eða síðar.

Breytingar voru gerðar á 88. lið í maí 1999, í kjölfar breytinga á IAS-staðli 10 (endurskoðaður 1999), atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings. Breytti textinn tók gildi fyrir reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2000 eða síðar.

Í apríl 2000 var 20. lið, a-lið 62. liðar, 64. lið og lið A10, A11 og B8 í viðauka A breytt til að endurskoða millivísanir og notkun hugtaka í kjölfar útgáfu IAS-staðals 40, fjárfestingareignir.

IAS 12

Í október 2000 samþykkti stjórnin breytingar á IAS-staðli 12 þar sem bætt var við 52. lið A, 52. lið B, 65. lið A, i-lið 81. liðar, 82. lið A, 87. lið A, 87. lið B, 87. lið C og 91. lið og 3. og 50. liður voru felldir brott. Í þessum takmörkuðu endurskoðunum er tilgreind reikningshaldsleg meðferð tekjuskattsáhrifa arðgreiðslna. Breytti textinn tók gildi fyrir árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2001 eða síðar.

Eftirfarandi túlkanir fastanefndarinnar um túlkanir tengjast IAS-staðli 12:

– 21. túlkun fastanefndarinnar: tekjuskattar — endurheimt endurmetinna, óafskrifanlegra eigna og

– 25. túlkun fastanefndarinnar: tekjuskattar — breytingar á skattalegri stöðu fyrirtækis eða hluthafa þess.

INNGANGUR

Þessi staðall („IAS-staðall 12 (endurskoðaður)“) kemur í stað IAS-staðals 12, tekjuskattur í reikningsskilum („upphaflegur IAS-staðall 12“). IAS-staðall 12 (endurskoðaður) tekur til reikningstímabila sem hefjast 1. janúar 1998 eða síðar. Helstu breytingar frá upphaflegum IAS-staðli 12 eru eftirfarandi.

1. Samkvæmt upphaflegum IAS-staðli 12 var gerð krafa um að fyrirtæki færi frestaðan skatt annaðhvort með því að nota frestunaraðferðina eða skuldaraðferðina, sem stundum er nefnd rekstrarreikningsskuldaraðferðin. Með IAS-staðli 12 (endurskoðuðum) er frestunaraðferðin bönnuð og gerð er krafa um aðra skuldaraðferð sem stundum er nefnd efnahagsreikningsskuldaraðferðin.

   Rekstrarreikningsskuldaraðferðin miðast við tímamismun en efnahagsreikningsskuldaraðferðin miðast við tímabundinn mismun. Tímamismunur er mismunur á skattskyldum hagnaði og reikningshaldslegum hagnaði sem myndast á einu tímabili og snýst við á einu eða fleiri síðari tímabilum. Tímabundinn mismunur er mismunur á skattverði eignar eða skuldar og bókfærðu verði hennar í efnahagsreikningi. Skattverð eignar eða skuldar er fjárhæðin sem eignin eða skuldin er metin á til skatts.

   Tímamismunur er alltaf tímabundinn mismunur. Tímabundinn mismunur verður einnig til við eftirfarandi aðstæður, sem ekki gefa tilefni til tímamismunar, þrátt fyrir að í upphaflegum IAS-staðli 12 sé farið með hann á sama hátt og viðskipti sem gefa tilefni til tímamismunar:

   a) dótturfélög, hlutdeildarfélög eða samrekstur hafa ekki ráðstafað öllum hagnaði sínum til móðurfélagsins eða fjárfestis,

   b) eignir eru endurmetnar en ekki er gerð samsvarandi skattaleg leiðrétting og

   c) kostnaðarverði við sameiningu fyrirtækja, sem telst yfirtaka, er deilt niður á aðgreinanlegar eignir og skuldir, sem voru yfirteknar, miðað við gangvirði þeirra, en ekki er gerð samsvarandi skattaleg leiðrétting.

   Enn fremur er til tímabundinn mismunur sem ekki er tímamismunur, t.d. tímabundinn mismunur sem verður til þegar:

   a) óþeningalegar eignir og skuldir erlends rekstrar, sem eru óaðskiljanlegar frá rekstri einingarinnar sem reikningsskilin taka til, eru umreiknaðar samkvæmt kostnaðarverðsgengi,

   b) óþeningalegar eignir og skuldir eru verðleiðréttar samkvæmt IAS-staðli 29, reikningsskil í hagkerfum þar sem óðaverðbólga ríkir, eða

   c) bókfært verð eignar eða skuldar við upphaflega færslu er annað en upphaflegt skattverð hennar.

2. Samkvæmt upphaflegum IAS-staðli 12 var fyrirtæki heimilt að færa ekki frestaðar skattinneignir og skattskuldir þegar raunhæfar vísbendingar bentu til þess að tímamismunur myndi ekki snúast við um allnokkra framtíð. Í IAS-staðli 12 (endurskoðuðum) er gerð krafa um að fyrirtæki færi frestaða skattskuldbindingu eða (háð tilteknum skilyrðum) skattinneign fyrir allan tímabundinn mismun, með vissum undantekningum sem tilgreindar eru hér á eftir.

3. Samkvæmt upphaflegum IAS-staðli 12 var gerð krafa um að:

   a) færa skyldi frestaða skattinneign, sem verður til vegna tímamismunar, þegar raunhæft væri að ætla að hún nýttist og

   b) aðeins skyldi færa frestaða skattinneign, sem verður til vegna skattalegs taps, sem eign þegar hafið er yfir allan skynsamlegan vafa að tryggt sé að skattskyldar framtíðartekjur muni nægja til að nýta hagræðið af tapinu. Samkvæmt upphaflegum IAS-staðli 12 var fyrirtæki heimilt (en ekki skylt) að fresta færslu hagræðis af skattalegu tapi til þess tímabils er það nýttist.

   Í IAS-staðli 12 (endurskoðuðum) er gerð krafa um að frestaðar skattinneignir skuli færðar þegar líklegt er að til verði skattskyldur hagnaður sem nýta má á móti frestuðu skattinneigninni. Þegar fyrirtæki hefur ítrekað orðið fyrir skattalegu tapi færir það aðeins frestaða skattinneign að því marki sem nægilegur, tímabundinn mismunur á skattskyldu er fyrir hendi eða önnur sannfærandi merki eru um að nægilegur skattskyldur hagnaður verði til staðar.

4. Samkvæmt IAS-staðli 12 (endurskoðuðum) er undantekning frá þeirri almennu kröfu, sem sett er fram í 2. lið hér að framan, að óheimilt er að færa frestaðar skattskuldbindingar og frestaðar skattinneignir, sem rekja má til tiltekinna eigna eða skulda, þegar bókfært verð þeirra er upphaflega annað en upphaflegt skattverð. Vegna þess að tímamismunur verður ekki til við þær aðstæður myndaði hann ekki frestaðar skattinneignir eða skattskuldbindingar samkvæmt upphaflegum IAS-staðli 12.

5. Í upphaflegum IAS-staðli 12 var gerð krafa um að skattskuldbindingar vegna óráðstafaðs hagnaðar dótturfélaga og hlutdeildarfélaga skyldu færðar nema líklegt þætti að þeim hagnaði yrði ekki úthlutað eða að úthlutunin yrði ekki tilefni skattskuldbindingar. Samkvæmt IAS-staðli 12 (endurskoðuðum) er þó óheimilt að færa slíkar frestaðar skattskuldbindingar (og þær sem rekja má til uppsafnaðra þýðingarleiðréttinga sem tengjast þeim) að því marki sem:

   a) móðurfélag, fjárfestir eða samrekstraraðili getur stjórnað því hvenær tímabundinn mismunur er bakfærður og

   b) líklegt er að tímabundinn mismunur muni ekki snúast við í fyrirsjáanlegri framtíð.

   Þegar þetta bann leiðir til þess að engar frestaðar skattskuldbindingar hafi verið færðar er gerð krafa um það í IAS-staðli 12 (endurskoðuðum) að fyrirtæki geri grein fyrir heildarfjárhæð þess tímabundna mismunar sem um er að ræða.

6. Í upphaflegum IAS-staðli 12 var ekki ótvírætt vísað til aðlögunar að gangvirði við sameiningu fyrirtækja. Slíkar leiðréttingar leiða til tímabundins mismunar og í IAS-staðli 12 (endurskoðuðum) er gerð krafa um að fyrirtæki færi frestaða skattskuldbindingu eða (sem er háð líkindaskilyrði fyrir færslu) frestaða skattinneign, sem af þeim leiðir, ásamt samsvarandi áhrifum á ákvörðun um fjárhæð viðskiptavildar eða neikvæðrar viðskiptavildar. Samkvæmt IAS-staðli 12 (endurskoðuðum) er þó óheimilt að færa frestaðar skattskuldbindingar, sem stafa af viðskiptavildinni sjálfri (ef afskriftir viðskiptavildarinnar eru ekki frádráttarbærar frá skatti), og frestaðar skattinneignir sem myndast af neikvæðri viðskiptavild sem farið er með sem frestaðar tekjur.

7. Samkvæmt upphaflegum IAS-staðli 12 var heimilt en ekki gerð krafa um að fyrirtæki færði frestaða skattskuldbindingu vegna endurmats eigna. Samkvæmt IAS-staðli 12 (endurskoðuðum) er gerð krafa um að fyrirtæki færi frestaða skattskuldbindingu vegna endurmats eigna.

IAS 12

8. Skattaleg áhrif af endurheimt bókfærðrar fjárhæðar tiltekinna eigna eða skulda geta verið háð því hvernig þær eru endurheimtar eða greiddar, t.d.:

   a) er söluhagnaður í tilteknum löndum ekki skattlagður með sama skatthlutfalli og aðrar skattskyldar tekjur og

   b) í sumum löndum er fjárhæðin, sem er dregin frá vegna skatta af sölu eignar, hærri en fjárhæðin sem má draga frá vegna afskrifta.

   Í upphaflegum IAS-staðli 12 voru engar leiðbeiningar um mat á frestuðum skattinneignum og skattskuldbindingum í slíkum tilvikum. Samkvæmt IAS-staðli 12 (endurskoðuðum) er gerð krafa um að mat á frestuðum skattskuldbindingum og frestuðum skattinneignum skuli vera byggt á skattalegum áhrifum aðferðarinnar sem fyrirtækið hyggst beita við endurheimt eða uppgjör á bókfærðu verði eigna sinna og skulda.

9. Í upphaflegum IAS-staðli 12 var ekki kveðið ótvírætt á um það hvort núvirða mætti skattinneignir og skattskuldir. Samkvæmt IAS-staðli 12 (endurskoðuðum) er óheimilt að núvirða frestaðar skattinneignir og skattskuldbindingar. Með breytingu á i-lið 39. liðar í IAS-staðli 22, sameining fyrirtækja, er óheimilt að núvirða frestaðar skattinneignir og skuldbindingar sem fengnar eru við sameiningu fyrirtækja. Samkvæmt i-lið 39. liðar í IAS-staðli 22 var áður hvorki óheimilt né gerð krafa um að núvirða frestaðar skattinneignir og skattskuldbindingar vegna sameiningar fyrirtækja.

10. Í upphaflegum IAS-staðli 12 var hvorki tilgreint hvort fyrirtæki bæri að flokka frestaðar skattstöður sem veltufjármuni og skammtímaskuldir eða sem fastafjármuni og langtímaskuldir. Samkvæmt IAS-staðli 12 (endurskoðuðum) er gerð krafa um að fyrirtæki, sem gerir greinarmun á veltufjármunum og fastafjármunum, flokki ekki frestaðar skattinneignir eða skattskuldir sem veltufjármuni og skammtímaskuldir.

11. Í upphaflegum IAS-staðli 12 var tekið fram að jafna mætti saman debet- og kreditstöðum sem sýna frestaða skatta. Í IAS-staðli 12 (endurskoðuðum) eru fastsett þrengri skilyrði fyrir samjöfnun sem byggist að meginhluta til á stöðlum fyrir fjáreignir og fjárskuldir í IAS-staðli 32, fjármálagerningar: upplýsingagjöf og framsetning.

12. Í upphaflegum IAS-staðli 12 var gerð krafa um að veittar væru upplýsingar um tengslin milli skattkostnaðar og reikningshaldslegs hagnaðar ef það skýrðist ekki af skatthlutfallinu sem gilti í landi fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til. Samkvæmt IAS-staðli 12 (endurskoðuðum) er gerð krafa um að þessi útskýring sé sett fram á annan eða báða eftirfarandi vegu:

   i) töluleg afstemming milli skattkostnaðar (skatttekna) annars vegar og margfeldis reikningshaldslegs hagnaðar og viðeigandi skatthlutfalls (skatthlutfalla) hins vegar eða

   ii) töluleg afstemming milli meðaltals virks skatthlutfalls og gildandi skatthlutfalls.

   Í IAS-staðli 12 (endurskoðuðum) er einnig gerð krafa um útskýringu á breytingum á viðkomandi skatthlutfalli (hlutföllum) í samanburði við fyrra reikningsskilatímabil.

13. Nýjar upplýsingar, sem gerð er krafa um í IAS-staðli 12 (endurskoðuðum), ná yfir:

   a) ónotað skattalegt tap og ónotaðan skattafslátt með tilliti til sérhverrar gerðar tímabundins mismunar:

      i) fjárhæðar frestaðra skattinneigna og skattskulda, sem eru færðar, og

      ii) fjárhæðar frestaðra skatttekna eða skattgjalda sem færð er í rekstrarreikning ef hún stafar ekki augljóslega af breytingunum sem hafa orðið á fjárhæðunum sem eru færðar í efnahagsreikninginn,

b) með tilliti til aflagðrar starfsemi, skattkostnaður, sem tengist:

i) ágóða eða tapi af aflagningu starfsemi og

ii) hagnaði eða tapi af reglulegri starfsemi vegna aflagðrar starfsemi, og

c) fjárhæð frestaðrar skattinneignar og eðli þeirra vísbendinga sem styðja færslu hennar þegar:

i) nýting frestaðrar skattinneignar veltur á skattskyldum hagnaði í framtíðinni sem er umfram þann hagnað sem stafar af viðsnúningi tímabundins mismunar á skattskyldu og

ii) fyrirtækið hefur orðið fyrir tapi annaðhvort á yfirstandandi eða á fyrra tímabili í því lögsagnar-umdæmi sem frestuð skattinneign tengist.

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	
Gildissvið	1-4
Skilgreiningar	5-11
Skattverð	7-11
Færsla á skammtímaskattskuldum og skammtímaskattinneignum	12-14
Færsla á frestuðum skattskuldbindingum og frestuðum skattinneignum	15-45
Tímabundinn mismunur á skattskyldu	15-23
Sameining fyrirtækja	19
Eignir færðar á gangvirði	20
Viðskiptavild	21
Upphafleg færsla eignar eða skuldar	22-23
Frádráttarbær, tímabundinn mismunur	24-33
Neikvæð viðskiptavild	32
Upphafleg færsla eignar eða skuldar	33
Ónotuð skattaleg töp og ónotaðir skattafslættir	34-36
Endurmat á ófærðum, frestuðum skattinneignum	37
Fjárfesting í dótturfélögum, útibúum, hlutdeildarfélögum og hlutdeild í samrekstri	38-45
Mat	46-56
Færsla á skammtímaskatti og frestuðum skatti	57-68

IAS 12

Rekstrarreikningur	58-60
Liðir færðir beint til hækkunar eða lækkunar á eigið fé	61-65A
Frestaður skattur sem myndast við sameiningu fyrirtækja	66-68
Framsetning	69-78
Skattinneignir og skattskuldir	69-76
Samjöfnun	71-76
Skattkostnaður	77-78
Skattkostnaður (tekjufærður skattur) sem tengist hagnaði eða tapi af reglulegum rekstri	77
Áhrif gengismunar á frestaðar, erlendar skattskuldir eða skattinneignir	78
Upplýsingagjöf	79-88
Gildistökudagur	89-91

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að ná til óverulegra liða (sjá 12. lið í formálanum).

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 fyrirtæki geri grein fyrir skattalegum áhrifum viðskipta og annarra atburða á sama hátt og það gerir grein fyrir viðskiptunum sjálfum og atburðunum. Þess vegna þarf einnig að færa í rekstrarreikninginn öll skattaleg áhrif vegna viðskipta og annarra atburða sem eru færðir í rekstrarreikninginn. 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. Á sambærilegan hátt hefur færsla á frestuðum skattinneignum og skattskuldbindingum við sameiningu fyrirtækja áhrif á fjárhæð viðskiptavildar eða neikvæðrar viðskiptavildar sem myndast við þá sameiningu.

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 (tekjufærður skattur) 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 til greiðslu á síðari tímabilum vegna tímabundins mismunar á skattskyldu.

Frestaðar skattinneignir 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 (tekjufærður skattur) eru skammtímaskattkostnaður (skammtímaskatttekjur) og frestaður skattkostnaður (frestaðar skatttekjur).

IAS 12

Skattverð

7. Skattverð eignar er sú fjárhæð sem verður frádráttarbær frá öllum skattskyldum, efnahagslegum ávinningi sem rennur til fyrirtækis þegar það 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 kostnaðarverðsins 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 viðskiptakrafnanna 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. Þar af leiðandi er skattverð arðgreiðslukröfunnar 100[1].

5. Bókfært verð lánveitingar er 100. Endurgreiðsla lánsins mun ekki hafa nein skattaleg áhrif. Skattverð lánsins er 100.

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 fyrirframinnheimtar tekjur verður skattverð skuldarinnar, sem þannig myndast, bókfært verð hennar, að frádregnum þeim hluta teknanna sem ekki verða skattskyldar á síðari tímabilum.

Dæmi

1. Í skammtímaskuldum felast 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 viðurlög og er bókfært verð þeirra 100. Sektir og viðurlög eru ekki frádráttarbær frá skatti. Skattverð hinna áföllnu sekta og viðurlaga er 100[2].

5. Gjaldfallið lán er bókfært á 100. Endurgreiðsla lánsins mun ekki hafa nein skattaleg áhrif. Skattverð lánsins er 100.

---

[1] Samkvæmt þessari greiningu er enginn tímabundinn mismunur á skattskyldu. Önnur greining er að skattverð uppsafnaðra, útistandandi arðgreiðslna sé núll og skatthlutfallinu af núlli er jafnað á móti tímabundnum mismun á skattskyldu sem er 100. Í hvorugri greiningunni er frestuð skattskuldbinding.

[2] Samkvæmt þessari greiningu er enginn tímabundinn mismunur á skattskyldu. Önnur greining er að skattverð áfallinna sekta- og viðurlaga sé núll og skatthlutfallinu af núlli er jafnað á móti tímabundnum mismun á skattskyldu sem er 100. Samkvæmt báðum greiningaraðferðunum verður ekki til nein frestuð skattinneign.

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 rannsóknarkostnaðarins, 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 er ekki strax augljóst er gagnlegt að hafa í huga grundvallarregluna sem þessi staðall er byggður á: að fyrirtæki skuli ávallt, 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 slík 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 hvers fyrirtækis 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 fyrirtæki ávinninginn á því tímabili þegar tapið myndast því líklegt er að ávinningurinn muni renna til fyrirtækisins 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) ***viðskiptavildar, sem ekki er afskrifanleg skattalega, eða***

    b) ***upphaflegrar færslu á eign eða skuld í viðskiptum sem:***

        i) ***eru ekki sameining fyrirtækja og***

        ii) ***hafa hvorki áhrif á reikningshaldslegan hagnað 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.

IAS 12

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 fyrirtækið endurheimtir bókfært verð eignarinnar snýst tímabundni mismunurinn á skattskyldu við og fyrirtækið 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 fyrirtækið á að endurheimta bókfærða verðið 100 þarf það að afla skattskyldra tekna að fjárhæð 100 en getur aðeins dregið frá afskriftir samkvæmt skattalögum að fjárhæð 60. Af þeim sökum greiðir fyrirtækið tekjuskatt að fjárhæð 10 (25% af 40) þegar það endurheimtir bókfært verð eignarinnar. Mismunurinn á bókfærða verðinu 100 og skattverðinu 60 er tímabundinn mismunur á skattskyldu að fjárhæð 40. Fyrirtækið færir því frestaða skattskuldbindingu að fjárhæð 10 (25% af 40) sem er tekjuskatturinn sem fyrirtækið þarf að greiða þegar það endurheimtir bókfært verð eignarinnar.

17. Stundum verður til tímabundinn mismunur þegar tekjur eða gjöld eru innifalin í reikningshaldslegum hagnaði á einu tímabili en eru innifalin í skattskyldum hagnaði á öðru tímabili. Slíkum tímabundnum mismun er oft lýst sem tímamismun. Eftirfarandi eru dæmi um tímabundinn mismun af þessu tagi sem er tímabundinn mismunur á skattskyldu, og leiðir því til frestaðra skattskuldbindinga:

a) Vaxtatekjur eru innifaldar í reikningshaldslegum hagnaði 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 skattyfirvalda 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 skattinneignar).

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 þróunarkostnaðarins og skattverði hans sem er núll.

18. Tímabundinn mismunur verður einnig til þegar:

a) kostnaðarverði við sameiningu fyrirtækja, sem telst yfirtaka, er skipt á 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 eða neikvæð viðskiptavild verður til við sameiningu (sjá 21. og 32. 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. til 45. lið).

Sameining fyrirtækja

19. Við sameiningu fyrirtækja, sem telst yfirtaka, er kostnaði við yfirtökuna skipt á aðgreinanlegar eignir og skuldir sem voru yfirteknar með hliðsjón af gangvirði þeirra á viðskiptadeginum. 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 t.d. þegar bókfært verð eignar er hækkað upp í gangvirði en skattverð eignarinnar er áfram það sama og kostnaðarverð fyrri eiganda. Frestuð skattskuldbinding, sem af þessu leiðir, hefur áhrif á viðskiptavild (sjá 66. lið).

Eignir færðar á gangvirði

20. Samkvæmt alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er heimilt 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. Þrátt fyrir það mun endurheimt á bókfærðu verði eignarinnar síðar leiða til skattskyldu, 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) fyrirtækið 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 er það sem er umfram af yfirtökuverði fyrirtækis og gangvirði yfirtekinna, aðgreinanlegra eigna og skulda. Mörg skattyfirvöld 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.

IAS 12

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 ollu því að eignin var færð:

a) Við sameiningu fyrirtækja færir fyrirtæki allar frestaðar skattskuldbindingar eða skattinneignir sem hafa áhrif á fjárhæð viðskiptavildar eða neikvæðrar viðskiptavildar (sjá 19. lið),

b) Ef viðskiptin hafa annaðhvort áhrif á reikningshaldslegan hagnað eða skattskyldan hagnað færir fyrirtæki allar frestaðar skattskuldbindingar eða skattinneignir og færir frestaðan skattkostnað eða frestaðar skatttekjur, sem af þeim stafa, í rekstrarreikning (sjá 59. lið),

c) Ef viðskiptin eru ekki sameining fyrirtækja og hafa hvorki áhrif á reikningshaldslegan hagnað né skattskyldan hagnað færir fyrirtækið frestaða skattskuldbindingu eða skattinneign, sem stafar af viðskiptunum, og leiðréttir bókfært verð eignarinnar eða skuldarinnar um sömu fjárhæð 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 fyrirtæki óheimilt samkvæmt þessum staðli að færa frestaða skattskuldbindingu eða skattinneign sem af þessu stafar, hvort sem er við upphaflega færslu eða síðar (sjá dæmi á næstu síðu). Enn fremur færir fyrirtæki ekki síðari breytingar á frestaðri skattskuldbindingu eða skattinneign, sem ekki hefur verið færð, um leið og eignin er afskrifuð.

23. Í samræmi við IAS-staðal 32, fjármálagerningar: upplýsingagjöf og framsetning, ber útgefanda samsettra fjármálagerninga (t.d. breytanlegra skuldabréfa) að flokka skuldarhluta bréfsins sem skuld og eiginfjárhluta þess sem eigið fé. Í sumum lögsagnarumdæmum er skattverð skuldarhlutans við upphaflega færslu jafnt og samanlagt upphaflegt bókfært verð skuldarhlutans og eiginfjárhlutans. Sá tímabundni mismunur á skattskyldu sem af þessu leiðir, verður til þegar eiginfjárhlutinn 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 fyrirtæki þá frestuðu skattskuldbindingu sem af þessu leiðir. Í samræmi við 61. lið er frestaði skatturinn færður beint til lækkunar á bókfærðu verði eiginfjárhlutans. Samkvæmt 58. lið verða síðari breytingar á frestuðu skattskuldbindingunni færðar í rekstrarreikning sem frestaður skattkostnaður (skatttekjur).

Dæmi til skýringar á c-lið 22. liðar

Fyrirtæki hyggst nýta eign, sem kostar 1.000, 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 fyrirtækið endurheimtir bókfært verð eignarinnar aflar það skattskyldra tekna að fjárhæð 1.000 og greiðir 400 í skatt. Fyrirtækið 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 fyrirtækið aflar skattskyldra tekna að fjárhæð 800 greiðir það 320 í skatt. Fyrirtækið færir ekki frestaða skattskuldbindingu að fjárhæð 320 sem af þessu leiðir vegna þess að hún stafar af upphaflegri færslu eignarinnar.

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 að nýta inneignina á móti, nema frestaða skattinneignin stafi af:***

a) ***neikvæðri viðskiptavild, sem farið er með sem frestaðar tekjur samkvæmt IAS-staðli 22, sameining fyrirtækja, eða***

b) ***upphaflega 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.***

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 fyrirtækinu streyma verðmæti sem stafa af efnahagslegum ávinningi þess. Þegar verðmæti streyma frá fyrirtækinu 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

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

Skattverð skuldarinnar er núll (bókfært verð er 100 að frádreginni 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 fyrirtækið frestaða skattinneign að fjárhæð 25 (25% af 100), að því tilskildu að líklegt geti talist að fyrirtækið afli á síðari tímabilum nægilegs skattskylds hagnaðar til að hafa ávinning af lækkun skattgreiðslna.

26. Eftirfarandi eru dæmi um frádráttarbæran, tímabundinn mismun sem leiðir af sér frestaða skattinneign:

a) Draga má frá eftirlaunakostnað við ákvörðun á reikningshaldslegum hagnaði meðan starfsmaður leggur fram þjónustu sína en hann er dreginn frá skattskyldum hagnaði annaðhvort þegar fyrirtækið greiðir framlag í eftirlaunasjóð eða þegar það 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 fyrirtækisins sem frádráttur frá skattskyldum hagnaði þegar framlög í eftirlaunasjóði eða eftirlaun eru greidd.

b) 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 skattyfirvöld heimila sem frádrátt á síðari tímabilum, og bókfærða verðinu núll er frádráttarbær, tímabundinn mismunur sem leiðir af sér frestaða skattinneign.

c) Við sameiningu fyrirtækja, sem telst yfirtaka, er kostnaðarverðinu við yfirtökuna skipt á færðar eignir og skuldir miðað við gangvirði þeirra á viðskiptadeginum. Þegar skuld er færð við yfirtökuna 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 keyptrar aðgreinanlegrar eignar er lægra en skattverð hennar. Í báðum tilvikum hefur frestaða skattinneignin áhrif á viðskiptavild (sjá 66. lið).

d) 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 hærra 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 fyrirtækisins ef það aflar nægilegs skattskylds hagnaðar sem unnt er að jafna frádrættinum á móti. Af þessum sökum færir fyrirtæki 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 skattyfirvald og sömu skattskyldu eininguna og vænst er að snúist við:

a) 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 fyrirtækið 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 fyrirtæki muni hafa nægilegan skattskyldan hagnað á síðari tímabilum lítur fyrirtækið 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) fyrirtækið hefur tækifæri til að beita skattaáætlunum sem mynda munu skattskyldan hagnað á viðeigandi tímabilum.

30. Tækifæri til skattaáætlana eru aðgerðir sem fyrirtækið 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 annarri 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 fyrirtæki hefur nýverið orðið fyrir tapi er rétt að fyrirtækið íhugi leiðbeiningarnar í 35. og 36. lið.

Neikvæð viðskiptavild

32. Þessi staðall heimilar ekki færslu á frestaðri skattinneign sem stafar af frádráttarbærum, tímabundnum mismun í tengslum við neikvæða viðskiptavild sem er meðhöndluð sem frestaðar tekjur í samræmi við IAS-staðal 22, sameining fyrirtækja, vegna þess að neikvæð viðskiptavild er afgangsstærð og færsla á frestuðu skattinneigninni myndi hækka bókfært verð neikvæðu viðskiptavildarinnar.

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 fyrirtæki velur, það færir ekki þá frestuðu skattinneign, sem af þessu leiðir, af ástæðum sem tilgreindar eru í 22. lið.

Ónotað, skattalegt tap og ónotaðir skattafslættir

34. ***Frestaða skattinneign skal færa vegna ónotaðs, yfirfæranlegs, skattalegs taps og ónotaðs skattafsláttar, að því marki sem líklegt er að fyrirtækið geti nýtt 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 skattaafslætti, 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 fyrirtæki nýverið orðið fyrir töpum færir það því frestaða skattinneign, sem stafar af ónotuðu, skattalegu tapi eða ónotuðum skattafslætti, aðeins að því marki sem fyrirtækið 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 fyrirtækið 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 færslunni.

36. Fyrirtæki skal nota eftirfarandi skilyrði til að meta líkurnar á því að skattskyldur hagnaður verði til ráðstöfunar á móti ónotuðu, skattalegu tapi eða ónotuðum skattaafslætti:

a) hvort fyrirtækið 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,

b) hvort líklegt sé að fyrirtækið muni afla skattskylds hagnaðar áður en ónotaða, skattalega tapið eða ónotaði skattaafslátturinn falla niður,

c) hvort hið ónotaða skattalega tap stafi af aðgreinanlegum orsökum sem ekki er líklegt að muni endurtaka sig og

d) hvort fyrirtækið 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.

IAS 12

Endurmat á ófærðum, frestuðum skattinneignum

37. Fyrirtæki endurmetur ófærðar, frestaðar skattinneignir miðað við hverja dagsetningu efnahagsreiknings. Fyrirtækið færir áður ófærða, frestaða skattinneign að því marki sem líklegt má telja að skattskyldur framtíðarhagnaður geri því kleift að endurheimta þessa ófærðu, frestuðu skattinneign. Bætt viðskiptaskilyrði geta t.d. orðið til þess að líklegra verði að fyrirtækið geti aflað nægilegs skattskylds framtíðarhagnaðar til að frestaðar skattinneignir fullnægi færsluskilyrðunum sem sett voru fram í 24. eða 34. lið. Annað dæmi er þegar fyrirtæki 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.:

a) þegar til er óráðstafaður hagnaður dótturfélaga, útibúa, hlutdeildarfélaga og samreksturs,

b) við gengisbreytingar gjaldmiðla þegar móðurfélag og dótturfélag þess eru ekki í sama landi og

c) 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 endurmatsverði.

39. ***Fyrirtæki 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:***

a) ***móðurfélagið, fjárfestirinn eða samrekstraraðilinn getur stjórnað því hvenær tímabundni mismunurinn snýst við og***

b) ***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 þýðingarmun 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. Fyrirtæki tilgreinir í eigin gjaldmiðli óperningalegar eignir og skuldir í erlendum rekstri sem er óaðskiljanlegur frá rekstri fyrirtækisins sjálfs (sjá IAS-staðal 21, áhrif gengisbreytinga í erlendum gjaldmiðlum). Þegar skattskyldur hagnaður eða skattalegt tap (og þar af leiðandi skattverð óperningalegra eigna og skulda) af erlendum rekstri er ákvarðað í erlendum gjaldmiðli leiða gengisbreytingar gjaldmiðla til tímabundins mismunar. Vegna þess að þessi tímabundni mismunur tengist eigin eignum og skuldum erlenda rekstrarins fremur en fjárfestingu fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, í erlenda rekstrinum færir fyrirtækið, sem reikningsskilin taka til, frestaða skattskuldbindingu eða (skv. 24. lið) skattinneign. Frestaður skattur, sem af þessu leiðir, er gjaldfærður eða tekjufærður í rekstrarreikningi (sjá 58. lið).

42. Fjárfestir í hlutdeildarfélagi stjórnar því fyrirtæki ekki og er yfirleitt ekki í aðstöðu til að ákvarða arðgreiðslustefnu þess. 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. ***Fyrirtæki 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. til 31. lið.

MAT

46. ***Skammtímaskattskuldir (skattinneignir) vegna yfirstandandi tímabils og fyrri tímabila skal meta sem þá fjárhæð sem fyrirtækið væntir að greiða skattyfirvöldum (eða endurheimta frá þeim) og nota það skatthlutfall (og þau skattalög) sem hafa öðlast gildi með formlegum hætti eða í reynd miðað 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 miðað 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 endurspegla skattaleg áhrif af fyrirætlunum fyrirtækisins um endurheimt eða greiðslu á bókfærðu verði eigna þess og skulda, miðað við dagsetningu efnahagsreiknings.***

IAS 12

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

a) gildandi skatthlutfall, þegar fyrirtækið endurheimtir (greiðir) bókfært verð eignarinnar (skuldarinnar), og

b) skattverð eignarinnar (skuldarinnar).

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

Dæmi A

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

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

Dæmi B

Eign, sem kostaði 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 fyrirtækið væntir þess að endurheimta bókfærða verðið með því að nota eignina verður eignin að gefa af sér skattskyldar tekjur að fjárhæð 150 en það mun aðeins geta dregið frá afskriftir að fjárhæð 70. Á grundvelli þessa er frestuð skattskuldbinding að fjárhæð 24 (30% af 80). Ef fyrirtækið 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 skattskuld-bindingar
Uppsafnaðar afskriftir samkvæmt skattalögum	30	30 %	9
Söluverð umfram kostnaðarverð	50	núll	—
Samtals	80		9

Aths.: 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 fyrirtækið hyggst endurheimta bókfærða verðið með því að nota eignina verður hún að gefa af sér skattskyldar tekjur að fjárhæð 150 en það 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 fyrirtækið væntir þess að endurheimta bókfært verð eignarinnar með því að selja hana strax fyrir 150 getur fyrirtækið 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.

Aths.: 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 fyrirtækisins. 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, valda 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 fyrirtækið 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.

Fyrirtækið færir skammtímaskattskuld á tímabilinu og skattkostnað að fjárhæð 50.000. Engin eign er færð vegna þeirrar fjárhæðar sem kann að endurheimtast vegna framtíðararðgreiðslna. Fyrirtækið 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 fyrirtækið arðsúthlutun að fjárhæð 10.000 af fyrri rekstrarhagnaði.

Hinn 15. mars 20X2 færir fyrirtækið 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 fyrirtækja. Af þessum sökum er samkvæmt þessum staðli ekki heimilt eða gerð krafa um núvirðingu frestaðra skattinneigna og skattskulda.

IAS 12

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. Fyrirtæki 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 þessar 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 bókunar viðskiptanna sjálfra eða atburðarins. Þessi meginregla er útfærð í 58. til 68. lið.

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:***

    a) ***viðskiptum eða atburði, sem er færður beint á eigið fé á sama tímabili eða öðru (sjá 61. til 65. lið), eða***

    b) ***sameiningu fyrirtækja sem telst yfirtaka (sjá 66. til 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:

    a) vextir, rétthafagreiðslur 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

    b) kostnaður vegna óefnislegra eigna hefur verið eignfærður í samræmi við IAS-staðli 38, óefnislegar eignir, 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:

    a) breytingum á skatthlutföllum eða skattalögum,

    b) endurmati á því hvort unnt verði að endurheimta frestaðar skattinneignir eða

    c) 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 færðir beint til hækkunar eða lækkunar 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 alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er þess krafist eða það heimilað að tilteknir liðir séu færðir beint til hækkunar eða lækkunar á eigin fé. Dæmi um slíka liði eru:

a) breyting á bókfærðu verði, sem stafar af endurmati varanlegra rekstrarfjármuna (sjá IAS-staðal 16, varanlegir rekstrarfjármunir),

b) leiðrétting á upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár, sem stafar annaðhvort af afturvirkri breytingu á reikningsskilaaðferð eða leiðréttingu á grundvallarskekkju (sjá IAS-staðal 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum),

c) gengismunur, sem rekja má til umreiknings á reikningsskilum erlendrar einingar (sjá IAS-staðal 21, áhrif gengisbreytinga í erlendum gjaldmiðlum), og

d) fjárhæðir sem stafa af upphaflegri færslu eiginfjárhlutans 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 hækkunar eða lækkunar á eigin fé. Þetta getur t.d. átt við þegar:

a) tekjuskattur er stigskiptur og ómögulegt að ákvarða skatthlutfallið sem tiltekinn hluti af skattskyldum hagnaði (skattalegu tapi) hefur verið skattlagður með,

b) 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) fyrirtæki 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 hækkunar 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, varanlegir rekstrarfjármunir, er ekki tilgreint hvort fyrirtæki skuli millifæra á hverju ári, frá endurmatsreikningi yfir á óráðstafað eigið fé, fjárhæð sem er jafnhá mismun á afskriftum á endurmetinni eign og afskriftum sem miðast við kostnaðarverð þeirrar eignar. Millifæri fyrirtæki 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 hækkunar eða lækkunar á eigin fé á tímabilinu þegar aðgerðirnar 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 fyrirtæki greiðir arð til hluthafa kann að vera gerð krafa um að hluti arðsins sé greiddur til skattyfirvalda fyrir hönd hluthafanna. Í mörgum lögsagnarumdæmum er þessi fjárhæð nefnd afdráttarskattur. Slík fjárhæð, sem er greidd eða er gjaldkræf af skattyfirvöldum, er færð á eigið fé sem hluti af arðgreiðslunni.

IAS 12

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 sem telst yfirtaka. Í samræmi við IAS-staðal 22, sameining fyrirtækja, færir fyrirtæki allar frestaðar skattinneignir (að því marki sem þær fullnægja færsluskilyrði í 24. lið) eða frestaðar skattskuldbindingar sem aðgreinanlegar eignir og skuldir á yfirtökudegi. Þar af leiðandi hafa þessar frestuðu skattinneignir og skattskuldir áhrif á viðskiptavild eða neikvæða viðskiptavild. Samkvæmt a-lið 15. liðar og a-lið 24. liðar skal fyrirtæki þó ekki færa frestaðar skattskuldbindingar, sem stafa af sjálfri viðskiptavildinni (ef afskriftir viðskiptavildarinnar eru ekki frádráttarbærar frá skatti), og frestaðar skattinneignir sem stafa af skattfrjálsri, neikvæðri viðskiptavild og farið er með sem frestaðar tekjur.

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 keypta fyrirtækisins. Í þeim tilvikum færir yfirtökuaðilinn frestaða skattinneign og tekur tillit til hennar við ákvörðun viðskiptavildar eða neikvæðrar viðskiptavildar sem myndast við yfirtökuna.

68. Þegar yfirtökuaðili hefur ekki fært frestaða skattinneign fyrirtækisins, sem hann tekur yfir, sem aðgreinanlega eign á sameiningardegi og sú frestaða skattinneign er síðar færð í samstæðureikningsskilum yfirtökuaðilans eru frestaðar skatttekjur, sem af því leiða, færðar í rekstrarreikning. Auk þess mun yfirtökuaðilinn:

a) leiðrétta bókfært heildarverð viðskiptavildar og uppsafnaðar afskriftir í tengslum við hana að þeim fjárhæðum sem hefðu verið færðar ef frestaða skattinneignin hefði verið færð sem aðgreinanleg eign á sameiningardegi og

b) gjaldfæra lækkun á hreinu bókfærðu verði viðskiptavildar.

Hins vegar færir yfirtökuaðilinn ekki neikvæða viðskiptavild og yfirtakan hækkar heldur ekki bókfært verð neikvæðrar viðskiptavildar.

Dæmi

Fyrirtæki 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 yfirtökuna hefði myndast viðskiptavild að fjárhæð 500. Viðskiptavildin er afskrifuð á 20 árum. Tveimur árum eftir yfirtökuna mat fyrirtækið það svo að skattskyldur framtíðarhagnaður dygði líklega til að fyrirtækið gæti endurheimt ávinninginn af öllum frádráttarbærum, tímabundnum mismun.

Fyrirtækið færir frestaða skattinneign að fjárhæð 90 (30% af 300) og frestaðar skatttekjur að fjárhæð 90 í rekstrarreikning. Það lækkar einnig kostnaðarverð viðskiptavildarinnar um 90 og uppsafnaðar afskriftir um 9 (sem teljast vera afskriftir tveggja ára). Mismunur að fjárhæð 81 er gjaldfærður í rekstrarreikningi. Þar af leiðandi er kostnaðarverð viðskiptavildarinnar og fjárhæðir tengdra, uppsafnaðra afskrifta lækkað niður í þær fjárhæðir (410 og 41) sem hefðu verið færðar ef frestuð skattinneign að fjárhæð 90 hefði verið færð sem aðgreinanleg eign á sameiningardegi.

Ef skatthlutfallið hefði hækkað í 40% hefði fyrirtækið fært frestaða skattinneign að fjárhæð 120 (40% af 300) og frestaðar skatttekjur að fjárhæð 120 í rekstrarreikning. Ef skatthlutfallið hefði verið lækkað í 20% hefði fyrirtækið fært frestaða skattinneign að fjárhæð 60 (20% af 300) og frestaðar skatttekjur að fjárhæð 60. Í báðum tilvikum lækkar fyrirtækið einnig kostnaðarverð viðskiptavildarinnar um 90 og uppsafnaðar afskriftir um 9 og færir mismun að fjárhæð 81 sem gjöld í rekstrarreikninginn.

FRAMSETNING

Skattinneignir og skattskuldir

69. ***Greina skal skattinneignir og skattskuldir frá öðrum eignum og skuldum í efnahagsreikningi. Greina skal frestaðar skattinneignir og skattskuldir frá skammtímaskattinneignum og skammtímaskattskuldum.***

70. ***Þegar fyrirtæki gerir greinarmun á eignum og skuldum í reikningsskilum sínum eftir því hvort þær eru til skamms tíma eða ekki skal það ekki flokka frestaðar skattinneignir (skattskuldir) sem skammtímaskattinneignir (skammtímaskattskuldir).***

Samjöfnun

71. ***Fyrirtæki skal jafna skammtímaskattinneignir og skammtímaskattskuldir ef og aðeins ef fyrirtækið:***

    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 skammtímaskattinneignir séu færðar og metnar sérstaklega eru þær jafnaðar í efnahagsreikningi samkvæmt sambærilegum skilyrðum og gilda um fjármálagerninga samkvæmt IAS-staðli 32, fjármálagerningar: upplýsingagjöf og framsetning. Við venjulegar aðstæður hefur fyrirtæki framfylgjanlegan, lagalegan rétt til að jafna skammtímaskattinneignum á móti skammtímaskattskuldum þegar skattarnir tengjast tekjusköttum sem sama skattyfirvald leggur á og skattyfirvaldið heimilar fyrirtækinu að greiða eða taka við einni heildargreiðslu.

73. Í samstæðureikningsskilum er heimilt að jafna skammtímaskattinneign eins fyrirtækis í samstæðunni á móti skammtímaskattskuld annars fyrirtækis í samstæðunni þá og því aðeins að viðkomandi fyrirtæki hafa framfylgjanlegan, lagalegan rétt til að greiða og taka við einni heildargreiðslu samtímis.

74. ***Fyrirtæki skal jafna frestuðum skattinneignum á móti frestuðum skattskuldbindingum þá og því aðeins að:***

    a) ***fyrirtækið hafi framfylgjanlegan, lagalegan rétt til að jafna skammtímaskattinneignum á móti skammtímaskattskuldum og***

    b) ***frestaðar skattinneignir og frestaðar skattskuldbindingar varði tekjuskatta sem sama skattyfirvald leggur annaðhvort á:***

        i) ***sömu skattskyldu eininguna eða***

        ii) ***mismunandi skattskyldar einingar sem hyggjast annaðhvort jafna hreinum skammtímaskattskuldum á móti hreinum skammtímaskattinneignum eða innleysa eignirnar og greiða skuldirnar á hreinum grunni á hverju því framtíðartímabili þegar þess er vænst að umtalsverðar fjárhæðir í frestuðum skattskuldbindingum eða skattinneignum verði greiddar eða endurheimtar.***

75. Svo að koma megi í veg fyrir þörf á nákvæmri tímaáætlun um það hvenær sérhver tímabundinn mismunur snýst við er þess krafist samkvæmt þessum staðli að fyrirtæki jafni frestuðum skattinneignum á móti frestuðum skattskuldbindingum sömu skattskyldu einingarinnar þá og því aðeins að þær tengist tekjusköttum sem sama skattyfirvald leggur á og fyrirtækið hefur framfylgjanlegan, lagalegan rétt til að jafna skammtímaskattinneignum á móti skammtímaskattskuldum.

76. Í undantekningartilvikum getur fyrirtæki átt framfylgjanlegan, lagalegan rétt til 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 skattinneignir annarrar skattskyldrar einingar leiði til lægri greiðslna síðari skattskyldu einingarinnar.

IAS 12

Skattkostnaður

Skattkostnaður (tekjufærður skattur) sem tengist hagnaði eða tapi af reglulegri starfsemi

77. ***Í rekstrarreikningi skulu koma fram skattkostnaður (tekjufærður skattur) sem tengist hagnaði eða tapi af reglulegri starfsemi.***

Áhrif gengismunar á frestaðar, erlendar skattskuldbindingar eða skattinneignir

78. Í IAS-staðli 21, áhrif gengisbreytinga í erlendum gjaldmiðlum, 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 skattinneignum er færður í rekstrarreikning, flokka þann mun sem frestaðan skattkostnað (skatttekjur) ef sú framsetning er talin koma notendum reikningsskila að mestum notum.

UPPLÝSINGAGJÖF

79. ***Greina skal sérstaklega frá helstu þáttum skattkostnaðar (tekjufærðs skatts).***

80. Skattkostnaður (tekjufærður skattur) getur m.a. falið í sér eftirfarandi þætti:

a) skammtímaskattkostnað (tekjufærður skattur),

b) allar leiðréttingar sem færðar hafa verið á tímabilinu vegna skammtímaskatts fyrri tímabila,

c) fjárhæð frestaðs skattkostnaðar (tekjufærðs skatts) í tengslum við uppruna og viðsnúning tímabundins mismunar,

d) 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 fyrra tímabili, sem er notuð til að lækka skammtímaskattkostnað,

f) fjárhæð ávinnings af áður ófærðu, skattalegu tapi, áður ófærðum skattafslætti eða áður ófærðum, tímabundnum mismun frá fyrra 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 breytingar á reikningsskilaaðferðum og grundvallarskekkjur við ákvörðun hagnaðar eða taps á tímabilinu í samræmi við aðra leyfilega fráviksaðferð í IAS-staðli 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum.

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) ***skattkostnaði (skatttekjum) í tengslum við óreglulega liði, sem færðir eru á tímabilinu,***

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 fyrra reikningsskilatímabil,***

e) ***fjárhæð frádráttarbærs, tímabundins mismunar (og dagsetningu þegar hann fellur úr gildi ef við á), ónotaðs, skattalegs taps og ónotaðs skattafsláttar, 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 skattafslátt:***

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 aflagða starfsemi skal greina frá skattkostnaði í tengslum við:***

i) ***ágóða eða tap við aflagningu starfsemi og***

ii) ***hagnað eða tap af reglulegri starfsemi vegna aflagðrar starfsemi á tímabilinu ásamt samsvarandi fjárhæðum fyrir sérhvert fyrra 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. ***Fyrirtæki 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) ***fyrirtækið 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 fyrirtæki að greina frá eðli hugsanlegra tekjuskattsáhrifa sem myndu leiða af greiðslu arðs til hluthafa sinna. Auk þess ætti fyrirtæki að greina frá fjárhæðum hugsanlegra tekjuskattsáhrifa sem er gerlegt að ákvarða og hvort einhver hugsanleg tekjuskattsáhrif gætu verið fyrir hendi sem ekki er unnt að ákvarða.***

83. Fyrirtæki greinir frá eðli og fjárhæð hvers óreglulegs liðar, annaðhvort í rekstrarreikningi eða í skýringum við reikningsskilin. Þegar gerð er grein fyrir þessu í skýringum við reikningsskilin er greint frá heildarfjárhæð allra óreglulegra liða í rekstrarreikningi, að frádregnum heildarskattkostnaði (skatttekjum) sem þeim tengist. Þó að notendum reikningsskila kunni að þykja gagnlegt að fá upplýsingar um skattkostnað (skatttekjur) sem tengjast sérhverjum óreglulegum lið er stundum erfitt að skipta skattkostnaði (skatttekjum) á slíka liði. Við þær aðstæður er heimilt að tilgreina heildarfjárhæð skattkostnaðar (skatttekna) sem snerta óreglulega liði.

IAS 12

84. Upplýsingarnar, sem gerð er krafa um í c-lið 81. liðar, gera notendum reikningsskila 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 fyrirtækið það skatthlutfall sem við á og veitir notendum reikningsskilanna mikilvægustu upplýsingarnar. Oft er það skatthlutfall þýðingarmest sem gildir í landinu þar sem fyrirtækið er heimilisfast 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 fyrirtæki, 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.

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

87. Það yrði oft 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 fyrirtæki greini frá þeirri heildarfjárhæð tímabundins mismunar, sem liggur til grundvallar, en ekki er krafist að gerð sé grein fyrir frestuðum skattskuldbindingum. Þrátt fyrir það eru fyrirtæki hvött til þess að greina frá fjárhæð ófærðra, frestaðra skattskuldbindinga, þegar unnt er, vegna þess að notendur reikningsskila geta haft gagn af þeim upplýsingum.

87A. Í 82. lið A er gerð krafa um að fyrirtæki greini frá eðli hugsanlegra tekjuskattsáhrifa sem greiðsla arðs til hluthafa myndi hafa í för með sér. Fyrirtæki 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 fyrirtæki 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 hærra tekjuskattshlutfall vegna óráðstafaðs hagnaðar og vera meðvituð um fjárhæðina sem fæst endurgreidd þegar uppsöfnuðum, óráðstöfuðum hagnaði verður ráðstafað í framtíðararðgreiðslur til hluthafa. Í þessu tilviki skal greina frá fjárhæðinni sem fæst endurgreidd. Ef það á við skal fyrirtækið 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. Fyrirtæki, sem gerð er krafa um að greini frá atriðum sem fjallað er um í 82. lið A, kann einnig að vera krafið um að greina frá tímabundnum mismun í tengslum við fjárfestingar í dótturfélögum, útibúum og hlutdeildarfélögum eða hlutdeild í samrekstri. Í slíkum tilvikum tekur fyrirtæki mið af þessu við ákvörðun um veitingu upplýsinga skv. 82. lið A. Þess kann t.d. að vera krafist að fyrirtæki 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. Fyrirtæki skal greina frá öllum óvissum, skatttengdum skuldbindingum og óvissum eignum í samræmi við IAS-staðal 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir. Óvissar skuldir og óvissar eignir geta t.d. stafað af óleystum deilum við skattyfirvöld. Á sama hátt skal fyrirtæki 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).

Dæmi til skýringar á 85. lið

Árið 19X2 er reikningshaldslegur hagnaður fyrirtækis í lögsagnarumdæminu, sem það er í (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 fjárhæð 100 (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 fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til, og skatthlutfallinu, sem gildir í öðrum lögsagnarumdæmum, ekki sem sérstakur liður í afstemmingunni. Fyrirtæki 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

GILDISTÖKUDAGUR

89. ***Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1998 eða síðar, nema í þeim tilvikum sem tilgreind eru í 91. lið. Ef fyrirtæki beitir þessum staðli í reikningsskilum sem taka til tímabila sem hefjast fyrir 1. janúar 1998 skal fyrirtækið greina frá því að það 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. liða A, 52. liðar B, 65. liðar A, i-liður 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 þess að taka þessi ákvæði upp fyrr. Ef innleiðing þessara ákvæða fyrir gildistökudag hefur áhrif á reikningsskilin skal fyrirtæki gera grein fyrir því.***

[1] Í 91. lið er vísað til „árlegra reikningsskila“ í samræmi við skýrari framsetningu á gildistökudagsetningum sem tekin var upp 1998. Í 89. lið er vísað til „reikningsskila“.

IAS 14

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 14

(ENDURSKOÐAÐUR 1997)

Starfsþáttaskýrslur

Þessi endurskoðaði, alþjóðlegi reikningsskilastaðall kemur í stað IAS-staðals 14, skýrsla um fjárhagsupplýsingar eftir starfsþáttum, sem stjórnin samþykkti í endursniðinni útgáfu árið 1994. Endurskoðaði staðallinn gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. júlí 1998 eða síðar.

Í 116. og 117. lið IAS-staðals 36, virðisrýrnun eigna, eru settar fram tilteknar kröfur um upplýsingar varðandi virðisrýrnunartap eftir starfsþáttum.

INNGANGUR

Þessi staðall (IAS-staðall 14 (endurskoðaður)) kemur í stað IAS-staðals 14, skýrsla um fjárhagsupplýsingar eftir starfsþáttum (upphaflegur IAS-staðall 14). IAS-staðall 14 (endurskoðaður) gildir um reikningsskilatímabil sem hefjast 1. júlí 1998 eða síðar. Aðalbreytingarnar frá upphaflegum IAS-staðli 14 eru eftirfarandi:

1. Upphaflegur IAS-staðall 14 gilti um fyrirtæki, sem eru með verðbréf sín á almennum markaði, og aðra efnahagslega mikilvæga aðila. IAS-staðall 14 (endurskoðaður) gildir um fyrirtæki, sem eru með hlutabréf eða skuldabréf á almennum markaði, þ.m.t. fyrirtæki sem hyggjast skrá hlutabréf sín eða skuldabréf á almenna verðbréfamarkaði, en ekki um aðra efnahagslega mikilvæga aðila.

2. Í upphaflegum IAS-staðli 14 var gerð krafa um að greina frá upplýsingum um atvinnugreinastarfsþætti og landsvæðisstarfsþætti. Í staðlinum voru aðeins almennar leiðbeiningar um skilgreiningu á starfsþáttum eftir atvinnugreinum og landsvæðisstarfsþáttum. Í honum var bent á að innra skipulag fyrirtækis gæti nýst sem grunnur frásagnarskyldra starfsþátta eða að nauðsynlegt gæti verið að endurflokka gögn fyrir starfsþáttaskýrslur. Í IAS-staðli 14 (endurskoðuðum) er gerð krafa um að greint sé frá upplýsingum um rekstrarstarfsþætti og landsvæðisstarfsþætti. Í honum eru nákvæmari leiðbeiningar en voru í upphaflegum IAS-staðli 14 um skilgreiningu á rekstrarstarfsþáttum og landsvæðisstarfsþáttum. Í honum er gerð krafa um að fyrirtæki kanni innra skipulag sitt og innri skýrslugerð með það að markmiði að finna þessa starfsþætti. Ef innri starfsþættir byggjast hvorki á flokkum sambærilegra vara og þjónustu né á flokkun eftir landsvæðum er í IAS-staðli 14 (endurskoðuðum) gerð krafa um að fyrirtæki kanni næsta stig fyrir neðan í innri flokkun eftir starfsþáttum til að finna frásagnarskylda rekstrarstarfsþætti.

3. Í upphaflegum IAS-staðli 14 var gerð krafa um að birta jafn miklar upplýsingar um bæði atvinnugreinastarfsþætti og landsvæðisstarfsþætti. Í IAS-staðli 14 (endurskoðuðum) er kveðið á um einn aðalgrunn við flokkun í starfsþætti og annan aukagrunn þar sem gerð er krafa um talsvert minni upplýsingar um aukastarfsþætti.

4. Í upphaflegum IAS-staðli 14 var ekki sagt til um hvort útbúa þyrfti upplýsingar um starfsþætti með því að nota reikningsskilaaðferðir sem beitt er við reikningsskil samstæðu eða fyrirtækis. Í IAS-staðli 14 (endurskoðuðum) er gerð krafa um að fylgt sé sömu reikningsskilaaðferðum.

5. Í upphaflegum IAS-staðli 14 voru heimilaðar mismunandi skilgreiningar á árangri af rekstri starfsþáttar hjá fyrirtækjum. Í IAS-staðli 14 (endurskoðuðum) eru settar fram nákvæmari leiðbeiningar en gert var í upphaflegum IAS-staðli 14 um einstaka tekju- og gjaldaliði sem telja skal eða skal ekki telja til starfsþáttatekna og starfsþáttagjalda. Þess vegna er í IAS-staðli 14 (endurskoðuðum) settur fram staðlaður matskvarði fyrir afkomu af rekstri starfsþáttar en aðeins að því marki að tengja megi tekjuliði og rekstrargjaldaliði beint við starfsþætti eða að unnt sé að skipta þeim skynsamlega niður á starfsþætti.

6. Í IAS-staðli 14 (endurskoðuðum) er gerð krafa um „samhverfu“ á milli þeirra liða sem taldir eru til afkomu af rekstri starfsþáttar og til eigna sem tilheyra starfsþætti í rekstri. Ef rekstrarafkoma starfsþáttar endurspeglar t.d. afskriftagjöld skal telja afskrifanlegu eignina til starfsþáttaeigna. Ekkert kom fram um þetta í upphaflegum IAS-staðli 14.

7. Í upphaflegum IAS-staðli 14 var ekki sagt til um hvort hægt væri að telja starfsþætti, sem þóttu of litlir til að greint væri frá þeim sérstaklega, með öðrum starfsþáttum eða hvort hægt væri að undanskilja þá frá öllum frásagnarskyldum starfsþáttum. Í IAS-staðli 14 (endurskoðuðum) er kveðið á um að smávægilega starfsþætti, sem greint er frá innan fyrirtækis og sem ekki þarf að greina frá sérstaklega, megi sameina ef þeir eiga talsvert marga, sameiginlega eiginleika sem auðkenna rekstrarstarfsþátt eða landsvæðisstarfsþátt eða að þá megi sameina sambærilegum, mikilvægum starfsþætti sem greint er frá innan fyrirtækis ef tiltekin skilyrði eru uppfyllt.

8. Í upphaflegum IAS-staðli 14 var ekki sagt til um hvort landsvæðisstarfsþættir skyldu byggjast á því hvar eignir fyrirtækisins eru (hvaðan sala fer fram) eða staðsetningu viðskiptamanna þess (hvert selt er). Hvor sem grunnurinn að landsvæðisstarfsþáttum er, er gerð krafa um það í IAS-staðli 14 (endurskoðuðum) að ýmis gögn um hinn grunninn séu kynnt ef um verulegan mun er að ræða.

9. Í upphaflegum IAS-staðli 14 var gerð krafa um fjóra helstu upplýsingaliði fyrir bæði atvinnugreinastarfsþætti og landsvæðisstarfsþætti:

   a) sala eða aðrar rekstrartekjur, þar sem greinarmunur er gerður á tekjum vegna viðskiptamanna utan fyrirtækisins og tekjum vegna annarra starfsþátta,

   b) afkoma af rekstri starfsþáttar,

   c) eignir, sem notaðar eru í starfsþætti, og

   d) grunnurinn að verðlagningu milli starfsþátta.

   Þegar um er að ræða aðalgrunn fyrirtækis að gerð skýrslna um starfsþætti (rekstrarstarfsþætti eða landsvæðis-starfsþætti), er gerð krafa í IAS-staðli 14 (endurskoðuðum) um þessa sömu fjóra upplýsingaliði ásamt:

   a) skuldum starfsþáttar,

   b) kostnaðarverði varanlegra rekstrarfjármuna og óefnislegra eigna, sem eru keyptar á tímabilinu,

   c) gjöldum vegna afskrifta,

   d) óþeningalegum gjöldum öðrum en afskriftum og

   e) hlutdeild fyrirtækis í hagnaði eða tapi hlutdeildarfélags, samrekstrar eða annarra fjárfestinga, sem færðar eru samkvæmt hlutdeildaraðferðinni, ef nánast allur rekstur hlutdeildarfélagsins tilheyrir aðeins þessum starfsþætti, og fjárhæð fjárfestingarinnar.

   Þegar um er að ræða aukagrunn fyrirtækis að gerð skýrslna um starfsþætti er í IAS-staðli 14 (endurskoðuðum) sleppt kröfunni í upphaflegum IAS-staðli 14 um rekstrarafkomu starfsþáttar og í stað hennar kemur kostnaðarverð varanlegra rekstrarfjármuna og óefnislegra eigna sem keyptar eru á tímabilinu.

10. Í upphaflegum IAS-staðli 14 var ekki sagt til um hvort endurflokka skyldi upplýsingar um starfsþætti frá fyrri tímabilum sem voru settar fram til samanburðar vegna verulegrar breytingar á reikningsskilaaðferðum að því er varðar starfsþætti. Í IAS-staðli 14 (endurskoðuðum) er gerð krafa um endurflokkun nema slíkt sé ekki gerlegt.

11. Í IAS-staðli 14 (endurskoðuðum) er gerð krafa um að tilgreina skuli frásagnarskylda viðbótarstarfsþætti þar til 75% markinu er náð ef samanlagðar heildartekjur allra frásagnarskyldra starfsþátta vegna utanaðkomandi viðskiptamanna eru lægri en 75% af heildartekjum fyrirtækisins.

12. Í upphaflegum IAS-staðli 14 var heimiluð önnur aðferð við að verðleggja færslur milli starfsþátta, sem nota skyldi í starfsþáttagögnum, en sú sem notuð var í raun til að verðleggja millifærslurnar. Í IAS-staðli 14 (endurskoðuðum) er gerð krafa um að færslur milli starfsþátta séu metnar miðað við sama grunn og þann sem fyrirtækið notaði í raun til að verðleggja millifærslurnar.

13. Í IAS-staðli 14 (endurskoðuðum) er gerð krafa um upplýsingar varðandi tekjur af sérhverjum starfsþætti sem annars þyrfti ekki að gera skil á vegna þess að aðaltekjur hans eru af sölu til annarra starfsþátta ef tekjur af þessum starfsþætti af sölu til utanaðkomandi viðskiptamanna eru 10% af heildartekjum fyrirtækisins eða meira. Upphaflegur IAS-staðall 14 fól ekki í sér sambærilega kröfu.

IAS 14

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	
Gildissvið	1-7
Skilgreiningar	8-25
Skilgreiningar úr öðrum alþjóðlegum reikningsskilastöðlum	8
Skilgreiningar á rekstrarstarfsþáttum og landsvæðisstarfsþáttum	9-15
Skilgreiningar á tekjum, gjöldum, afkomu, eignum og skuldum starfsþátta	16-25
Frásagnarskyldir starfsþættir greindir	26-43
Aðal- og aukasnið við gerð starfsþáttaskýrslna	26-30
Rekstrarstarfsþættir og landsvæðisstarfsþættir	31-33
Frásagnarskyldir starfsþættir	34-43
Reikningsskilaaðferðir fyrir starfsþætti	44-48
Upplýsingar	49-83
Aðalsnið við skýrslugerð	50-67
Upplýsingar um aukasnið starfsþátta	68-72
Skýringardæmi um upplýsingar um starfsþætti	73
Önnur atriði um upplýsingagjöf	74-83
Gildistökudagur	84

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sjá 12. lið formálans).

MARKMIÐ

Markmiðið með þessum staðli er að setja grundvallarreglur um birtingu fjárhagsupplýsinga eftir starfsþáttum — upplýsingar um mismunandi tegundir af vörum og þjónustu, sem fyrirtæki framleiðir, og mismunandi landsvæði sem það starfar á — til að aðstoða notendur reikningsskila við:

a) að öðlast betri skilning á rekstrarárangri fyrirtækisins hingað til,

b) að geta betur metið áhættuþætti og afkomu fyrirtækisins og

c) að taka upplýstari ákvarðanir er varða fyrirtækið í heild.

Mörg fyrirtæki bjóða vöruflokka og þjónustu eða starfa á landsvæðum sem eru mismunandi með tilliti til arðbæris, vaxtartækifæra, framtíðarhorfa og áhættuþátta. Upplýsingar um mismunandi vörur og þjónustu fyrirtækis og rekstur þess á mismunandi landsvæðum — oft kallaðar starfsþáttaupplýsingar — eru mikilvægar við mat á áhættuþáttum og afkomu fjölbreytts eða fjölþjóðlegs fyrirtækis en koma hugsanlega ekki fram í samanteknu gögnunum. Því eru starfsþáttaupplýsingar almennt álitnar nauðsynlegar til að mæta þörfum notenda reikningsskila.

GILDISSVIÐ

1. ***Þessum staðli skal beitt í heildstæðum, útgefnum reikningsskilum sem gerð eru í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla.***

2. Heildstæð reikningsskil samanstanda af efnahagsreikningi, rekstrarreikningi, sjóðstreymisyfirliti, yfirliti um breytingar á eigin fé og skýringum eins og kveðið er á um í IAS-staðli 1, framsetning reikningsskila.

3. ***Fyrirtæki, sem eru með hlutabréf eða skuldabréf á almennum markaði, og fyrirtæki, sem hyggjast skrá hlutabréf eða skuldabréf á almennan verðbréfamarkað, skulu beita þessum staðli.***

4. Ef fyrirtæki, sem er ekki með verðbréf sín á almennum markaði, gerir reikningsskil í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla er fyrirtækið hvatt til þess að birta að eigin frumkvæði fjárhagsupplýsingar eftir starfsþáttum.

5. ***Ef fyrirtæki, sem er ekki með verðbréf sín á almennum markaði, ákveður að eigin frumkvæði að setja fram upplýsingar eftir starfsþáttum í reikningsskilum sem eru í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla skal fyrirtækið fara að öllu leyti að ákvæðum þessa staðals.***

6. ***Ef fjárhagsskýrsla inniheldur bæði samstæðureikningsskil fyrirtækis, sem er með verðbréf sín á almennum markaði, og eigin reikningsskil móðurfélagsins eða eins eða fleiri dótturfélaga, þarf einungis að setja fram starfsþáttaupplýsingar á grundvelli samstæðureikningsskilanna. Ef dótturfélagið sjálft er fyrirtæki sem er með verðbréf sín á almennum markaði skal það setja fram starfsþáttaupplýsingar í eigin fjárhagsskýrslu.***

7. ***Að sama skapi þarf einungis að birta starfsþáttaupplýsingar á grundvelli reikningsskila fyrirtækisins ef fjárhagsskýrsla inniheldur bæði reikningsskil fyrirtækis, sem er með verðbréf sín á almennum markaði, og eigin reikningsskil hlutdeildarfélags, sem færð eru með hlutdeildaraðferð, eða samrekstrar sem fyrirtækið á hlut í. Ef hlutdeildarfélagið sjálft, sem beitir hlutdeildaraðferð, eða samreksturinn sjálfur er fyrirtæki sem er með verðbréf sín á almennum markaði mun það birta starfsþáttaupplýsingar í eigin fjárhagsskýrslu.***

SKILGREININGAR

Skilgreiningar úr öðrum alþjóðlegum reikningsskilastöðlum

8. ***Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka eins og tilgreint er í IAS-staðli 7, yfirlit um sjóðstreymi, IAS-staðli 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum, og IAS-staðli 18, reglulegar tekjur:***

   Rekstrarhreyfingar stafa af aðaltekjuöflunarstarfsemi fyrirtækis, og öðrum rekstri sem ekki flokkast undir fjárfestingarhreyfingar eða fjármögnunarhreyfingar.

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

   Tekjur eru heildarinnstreymi efnahagslegs ávinnings á tímabilinu sem verður til í reglulegri starfsemi fyrirtækis þegar þetta innstreymi leiðir til aukningar á eigin fé, annarrar en aukningar sem tilkomin er vegna framlaga eigenda.

Skilgreiningar á rekstrarstarfsþáttum og landsvæðisstarfsþáttum

9. ***Í þessum staðli er merking hugtakanna rekstrarstarfsþáttur og landsvæðisstarfsþáttur sem hér segir:***

   Rekstrarstarfsþáttur er aðgreinanlegur hluti fyrirtækis sem fæst við að útvega eina einstaka vöru eða þjónustu eða flokk sambærilegra vara eða þjónustu og hann er háður áhættuþáttum og afkomu sem eru ólík því sem fylgir öðrum rekstrarstarfsþáttum. Þættir, sem huga skal að þegar ákvarða þarf hvort vörur eða þjónusta eru sambærilegar, eru m.a.:

IAS 14

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, tryggingastarfsemi eða opinberar þjónustustofnanir.***

Landsvæðisstarfsþáttur er aðgreinanlegur hluti fyrirtækis sem fæst við að útvega vörur eða þjónustu innan ákveðins efnahagslegs umhverfis og er hann háður áhættuþáttum og afkomu sem er ólík því sem fylgir hlutum fyrirtækis sem eru starfræktir í öðru efnahagslegu umhverfi. Þættir, sem huga skal að þegar skilgreina þarf landsvæðisstarfsþætti, eru m.a.:

a) ***sambærilegt efnahagsástand og stjórnmálaástand,***

b) ***tengsl milli rekstrar á ólíkum landsvæðum,***

c) ***nálægð rekstrar,***

d) ***sérstök áhætta, sem tengist rekstri á tilteknu svæði,***

e) ***hömlur á gjaldeyrisviðskiptum og***

f) ***undirliggjandi gjaldmiðilsáhætta.***

Frásagnarskyldur starfsþáttur er rekstrarstarfsþáttur eða landsvæðisstarfsþáttur sem er skilgreindur á grundvelli framangreindra skilgreininga og í þessum staðli er þess krafist að tilheyrandi starfsþátta-upplýsingar séu birtar.

10. Þættirnir í 9. lið, sem eru til skilgreiningar á rekstrarstarfsþáttum og landsvæðisstarfsþáttum, eru ekki taldir upp í ákveðinni röð.

11. Einstakur rekstrarstarfsþáttur felur ekki í sér vörur og þjónustu sem háðar eru verulega ólíkum áhættuþáttum og afkomu. Þrátt fyrir að munur geti verið á einum eða fleiri þáttum, sem notaðir eru til skilgreiningar á rekstrarstarfsþætti, er reiknað með því að vörurnar og þjónustan, sem felast í stökum rekstrarstarfsþætti, séu sambærilegar að því er varðar flesta þætti.

12. Að sama skapi felur landsvæðisstarfsþáttur ekki í sér rekstur í efnahagslegu umhverfi sem er háð verulega ólíkum áhættuþáttum og afkomu. Landsvæðisstarfsþáttur getur verið eitt land, hópur, sem í eru tvö eða fleiri lönd, eða svæði innan lands.

13. Helstu áhættuþættirnir hafa áhrif á skipulag og stjórnun flestra fyrirtækja. Af þessum sökum er í 27. lið þessa staðals kveðið á um að skipulag fyrirtækisins og innri reikningsskil þess séu grunnurinn að því að finna starfsþætti þess. Áhættuþættir og ávöxtun fyrirtækis eru háðir bæði landfræðilegri staðsetningu rekstrar þess (þar sem vörur þess eru framleiddar eða þar sem þjónustustarfsemi þess er) og einnig staðsetningu markaða þess (þar sem vörur þess eru seldar eða þjónusta veitt). Samkvæmt skilgreiningunni er heimilt að landsvæðis-starfsþættir séu annaðhvort byggðir á:

a) staðsetningu framleiðslu- eða þjónustuaðstöðu og annarra eigna fyrirtækis eða

b) staðsetningu markaða þess og viðskiptamanna.

14. Skipulag og innri skýrslugerð fyrirtækis er venjulega vísbending um það hvort helstu landfræðilegu áhættu-þættir þess tengist staðsetningu eigna þess (uppruna sölu þess) eða staðsetningu viðskiptamanna þess (þar sem salan fer fram). Þess vegna kannar fyrirtæki þetta skipulag til þess að ákveða hvort byggja eigi landsvæðis-starfsþætti á staðsetningu eigna þess eða staðsetningu viðskiptamanna þess.

15. Ákvörðun um samsetningu rekstrarstarfsþáttar eða landsvæðisstarfsþáttar felur í sér visst mat. Við gerð þessa mats taka stjórnendur fyrirtækis mið af því markmiði að birta fjárhagsupplýsingar eftir starfsþáttum, eins og sett er fram í þessum staðli, og til gæðasérkenna reikningsskila eins og skilgreint er í ramma alþjóðareikningsskilanefndarinnar um gerð og framsetningu reikningsskila. Þessi gæðasérkenni fela í sér gildi, áreiðanleika og samanburðarhæfi fjárhagsupplýsinga til lengri tíma sem greint er frá um mismunandi völuflokka og þjónustu fyrirtækis og um rekstur þess á ákveðnu landsvæði, og gagnsemi þessara upplýsinga við mat á áhættuþáttum og afkomu fyrirtækisins í heild sinni.

Skilgreiningar á tekjum, gjöldum, afkomu, eignum og skuldum starfsþátta

16. ***Í þessum staðli er merking eftirfarandi viðbótarhugtaka sem hér segir:***

Starfsþáttatekjur eru tekjur, sem birtast í rekstrarreikningi fyrirtækisins og tengja má beint við starfsþátt, og viðeigandi hluti tekna fyrirtækis sem hægt er að skipta skynsamlega niður á starfsþátt, hvort heldur eru tekjur af sölu til utanaðkomandi viðskiptamanna eða af viðskiptum við aðra starfsþætti innan sama fyrirtækis. Starfsþáttatekjur fela ekki í sér:

a) ***óreglulega liði,***

b) ***vaxta- eða arðstekjur, þ.m.t. vextir af fyrirframgreiðslu eða lánum til annarra starfsþátta, nema rekstur starfsþáttarins sé fyrst og fremst fjármálastarfsemi, eða***

c) ***söluágóða af fjárfestingum eða ágóða vegna eftirgjafar lána nema rekstur starfsþáttarins sé fyrst og fremst fjármálastarfsemi.***

Starfsþáttatekjur fela í sér hlut fyrirtækis í hagnaði eða tapi hlutdeildarfélaga, samrekstrar eða vegna annarra fjárfestinga sem færðar eru samkvæmt hlutdeildaraðferð en einungis ef þessir liðir eru innifaldir í samstæðu- eða heildartekjum.

Starfsþáttatekjur fela í sér hlut samrekstraraðila í tekjum af samrekstrareiningu sem færður er með hlutfallslegum samstæðureikningsskilum í samræmi við IAS-staðal 31, reikningsskil hlutdeildar í samrekstri.

Starfsþáttagjöld eru gjöld, sem eru tilkomin vegna rekstrarstarfsemi starfsþáttar sem tengja má beint við starfsþáttinn og viðeigandi hluti gjalda sem hægt er að skipta skynsamlega niður á starfsþáttinn, þ.m.t. gjöld, sem tengjast sölu til utanaðkomandi viðskiptamanna, og gjöld sem tengjast viðskiptum við aðra starfsþætti innan sama fyrirtækis. Starfsþáttagjöld fela ekki í sér:

a) ***óreglulega liði,***

b) ***vexti, þ.m.t. vextir sem falla á fyrirframgreiðslur eða lán frá öðrum starfsþáttum, nema rekstur starfsþáttarins sé fyrst og fremst fjármálastarfsemi,***

c) ***tap vegna sölu fjárfestinga eða tap vegna eftirgjafar skulda, nema rekstur starfsþáttarins sé fyrst og fremst fjármálastarfsemi,***

d) ***hlut fyrirtækis í tapi hlutdeildarfélaga, samrekstrar eða annarra fjárfestinga sem færðar eru samkvæmt hlutdeildaraðferð,***

e) ***tekjuskattkostnaður eða***

f) ***almennan stjórnunarkostnað, útgjöld aðalskrifstofu og önnur gjöld sem koma upp hjá fyrirtækjum og tengjast fyrirtækinu í heild sinni. Þó er stundum stofnað til kostnaðar hjá fyrirtæki í heild sinni vegna starfsþáttar. Slíkur kostnaður er starfsþáttagjöld ef hann tengist rekstrarstarfsemi starfsþáttarins og tengja má beint við eða skipta skynsamlega niður á starfsþáttinn.***

Starfsþáttagjöld fela í sér hlut samrekstraraðila í gjöldum vegna sameiginlegrar rekstrareiningar sem færður er með hlutfallslegum samstæðureikningsskilum í samræmi við IAS-staðal 31.

IAS 14

Að því er varðar rekstur starfsþáttar sem er í eðli sínu fyrst og fremst fjármálastarfsemi má einungis greina frá vaxtatekjum og vaxtagjöldum sameiginlega með einni samandreginni fjárhæð í skýrslu um starfsþætti ef þessir liðir eru jafnaðir í samstæðureikningsskilum eða reikningsskilum fyrirtækis.

Rekstrarafkoma starfsþáttar eru starfsþáttatekjur, að frádregnum starfsþáttagjöldum. Rekstrarafkoma starfsþáttar er ákvörðuð án áhrifa hlutdeildar minnihluta.

Starfsþáttaeignir eru þær rekstrareignir sem notaðar eru í rekstrarstarfsemi starfsþáttar og tengja má annaðhvort beint við starfsþáttinn eða skipta skynsamlega niður á starfsþáttinn.

Ef rekstrarafkoma starfsþáttar felur í sér vaxta- eða arðstekjur skulu starfsþáttaeignir fela í sér tengdar viðskiptakröfur, lán, fjárfestingar eða aðrar tekjuaflandi eignir.

Starfsþáttaeignir fela ekki í sér reiknaða skattinneign.

Starfsþáttaeignir fela einungis í sér fjárfestingar sem færðar eru samkvæmt hlutdeildaraðferð ef hagnaður eða tap vegna slíkra fjárfestinga er talið til starfsþáttatekna. Starfsþáttaeignir innifela hlut samrekstraraðila í rekstrareignum sameiginlegrar rekstrareiningar sem færður er með hlutfallslegum samstæðureikningsskilum í samræmi við IAS-staðal 31.

Starfsþáttaeignir eru ákvarðaðar eftir að viðeigandi niðurfærslur hafa verið færðar sem bein lækkun eignarinnar í efnahagsreikningi fyrirtækisins.

Starfsþáttaskuldir eru þær rekstrarskuldir sem eru tilkomnar vegna rekstrarstarfsemi starfsþáttar og tengja má annaðhvort beint við starfsþáttinn eða skipta skynsamlega niður á starfsþáttinn.

Ef afkoma starfsþáttar af rekstri felur í sér vaxtagjöld skulu skuldir, sem tilheyra starfsþættinum, fela í sér tengdar, vaxtaberandi skuldir.

Starfsþáttaskuldir fela í sér hlut samrekstraraðila í skuldum sameiginlegrar rekstrareiningar sem er skráð með hlutfallslegum samstæðureikningsskilum í samræmi við IAS-staðal 31.

Starfsþáttaskuldir fela ekki í sér tekjuskattsskuldir.

Reikningsskilaaðferðir fyrir starfsþætti eru reikningsskilaaðferðir, sem notaðar eru við gerð og framsetningu reikningsskila samstæðu eða fyrirtækis, auk þeirra reikningsskilaaðferða sem tengjast skýrslum um starfsþætti sérstaklega.

17. Skilgreiningar á starfsþáttatekjum, -gjöldum, -eignum og -skuldum fela í sér fjárhæðir slíkra liða, sem tengja má beint við starfsþáttinn, og fjárhæðir sem skipta má skynsamlega niður á starfsþátt. Fyrirtæki lítur á innri reikningsskilakerfi sín sem útgangspunkt þegar finna á liðina sem tengja má beint við eða skipta má með sanngjörnum hætti niður á starfsþætti. Það er að segja, gengið er út frá þeirri forsendu að fjárhæðir, sem tengdar hafa verið við starfsþætti vegna innri reikningsskila, megi tengja beint við eða skipta með réttmætum hætti niður á starfsþætti í þeim tilgangi að reikna út starfsþáttatekjur, -gjöld, -eignir og -skuldir sem tilheyra frásagnarskyldum starfsþætti.

18. Þó getur verið að í sumum tilvikum hafi tekjum, gjöldum, eignum eða skuldum verið skipt niður á starfsþætti vegna innri reikningsskila á einhverjum grundvelli sem stjórnendur fyrirtækis skilja, en sem utanaðkomandi notendur reikningsskila kunna að telja huglægan, handahófskenndan eða torskilinn. Slík skipting er ekki talin byggjast á réttmætum rökum samkvæmt skilgreiningum þessa staðals á starfsþáttatekjum, -gjöldum, -eignum og -skuldum. Þvert á móti getur fyrirtæki ákveðið að skipta ekki einhverjum lið tekna, gjalda, eigna eða skulda vegna innri reikningsskila þess jafnvel þótt réttmætur grundvöllur sé fyrir því. Slíkum lið er ráðstafað í samræmi við skilgreiningar þessa staðals á starfsþáttatekjum, -gjöldum, -eignum og –skuldum.

19. Dæmi um starfsþáttaeignir eru veltufjármunir sem notaðir eru í rekstrarstarfsemi starfsþáttarins, varanlegir rekstrarfjármunir, eignir sem eru á fjármögnunarleigu (IAS-staðall 17, leigusamningar) og óefnislegar eignir. Ef tiltekinn liður afskrifta er talinn til starfsþáttagjalda er viðeigandi eign einnig talin með starfsþáttaeignum. Starfsþáttaeignir innifela ekki eignir til sameiginlegra nota hjá fyrirtæki eða aðalskrifstofu þess. Starfsþáttaeignir fela í sér rekstrareignir sem eru sameiginlegar tveimur eða fleiri starfsþáttum ef réttmætur grundvöllur er fyrir skiptingu þeirra. Starfsþáttaeignir fela í sér viðskiptavild sem tengja má beint við starfsþátt eða sem hægt er að skipta skynsamlega niður á starfsþátt og starfsþáttagjöld innifela tengda afskrift viðskiptavildar.

20. Dæmi um starfsþáttaskuldir eru viðskiptaskuldir og aðrar skuldir, áfallnar skuldir, fyrirframgreiðslur til viðskiptamanna, ábyrgðarskuldbindingar á vörum og aðrar kröfur sem tengjast framboði á vörum og veitingu þjónustu. Starfsþáttaskuldir fela ekki í sér lántökur, skuldir, sem tengjast eignum sem eru á fjármögnunarleigu (IAS-staðall 17) og aðrar skuldir sem stofnað er til vegna fjármögnunar en ekki rekstrar. Ef vaxtagjöld eru talin með í rekstrarafkomu starfsþáttar er tengd vaxtaberandi skuld talin með sem starfsþáttaskuld. Starfsþáttaskuldir af rekstri starfsþáttar, sem felst aðallega í öðru en fjármálastarfsemi, fela ekki í sér lántökur og sambærilegar skuldir vegna þess að rekstrarafkoma starfsþáttar sýnir hagnað eða tap af rekstri fremur en hagnað eða tap að teknu tilliti til fjármögnunar. Þar sem aðalskrifstofa stofnar oft til skulda vegna fyrirtækisins í heild er oft ekki hægt að tengja vaxtaberandi skuldina beint við starfsþáttinn eða skipta henni skynsamlega niður á hann.

21. Mat á starfsþáttaeignum og -skuldum felur í sér leiðréttingar á eldra, bókfærðu verði sérgreindra starfsþáttaeigna og -skulda fyrirtækis sem hefur verið yfirtekið við sameiningu fyrirtækja og er fært samkvæmt kaupaðferð, jafnvel þótt leiðréttingin sé aðeins gerð til að semja samstæðureikningsskil og sé hvorki færð í reikningsskilum móðurfélagsins né dótturfélagsins. Með sama hætti skal mat á starfsþáttaeignum sýna endurmat samkvæmt reikningshaldslegri meðferð sem heimilt er samkvæmt IAS-staðli 16 ef varanlegir rekstrarfjármunir hafa verið endurmetnir eftir að þeir voru keyptir.

22. Hægt er að finna leiðbeiningar um skiptingu kostnaðar í öðrum alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Til dæmis er í 8. til 16. lið IAS-staðals 2, birgðir, að finna leiðbeiningar um tengingu og skiptingu kostnaðar á birgðir og í 16. til 21. lið IAS-staðals 11, verksamningar, er að finna leiðbeiningar um tengingu og skiptingu kostnaðar á samninga. Þessar leiðbeiningar geta verið gagnlegar við tengingu og skiptingu kostnaðar á starfsþætti.

23. Í IAS-staðli 7, yfirlit um sjóðstreymi, er að finna leiðbeiningar um það hvort telja skuli yfirdrátt á bankareikningum hluta af handbæru fé eða færa hann sem lántöku.

24. Starfsþáttatekjur, -gjöld, -eignir og -skuldir eru ákvarðaðar áður en stöðum innan samstæðunnar og viðskiptum innan samstæðunnar er eytt sem hluta af samstæðuferlinu nema að því marki sem þessar stöður og viðskipti innan samstæðunnar eru milli samstæðufyrirtækja sem tilheyra sama starfsþættinum.

25. Þrátt fyrir að reikningsskilaaðferðir, sem notaðar eru við gerð og framsetningu reikningsskila fyrirtækis í heild, séu einnig þær grundvallarreikningsskilaaðferðir sem notaðar eru fyrir starfsþætti þá fela reikningsskilaaðferðir fyrir starfsþætti í sér til viðbótar aðferðir sem tengjast starfsþáttareikningsskilum sérstaklega, s.s. skilgreiningu á starfsþáttum, aðferð við verðlagningu á færslum milli starfsþátta og grundvöll að skiptingu tekna og gjalda á starfsþætti.

FRÁSAGNARSKYLDIR STARFSÞÆTTIR GREINDIR

Aðal- og aukasnið við gerð starfsþáttaskýrslna

26. ***Meginuppruni og eðli áhættuþátta og tekna fyrirtækis skal ráða því hvort aðalsnið skýrslna um starfsþætti byggist á rekstrarstarfsþáttum eða landsvæðisstarfsþáttum. Ef áhættuþættir og ávöxtun fyrirtækis eru fyrst og fremst háð mismun á vörum og þjónustu, sem það framleiðir eða veitir, skal aðalsnið skýrslna um starfsþætti byggjast á rekstrarstarfsþáttum með viðbótarupplýsingum á landfræðilegum grunni. Á sama hátt skal aðalsnið skýrslna um starfsþætti byggjast á landsvæðisstarfsþáttum og viðbótarupplýsingum fyrir sambærilega vöru- og þjónustuflokka ef áhættuþættir og ávöxtun fyrirtækisins eru fyrst og fremst háð því að fyrirtækið starfi í ýmsum löndum eða á öðrum landsvæðum.***

IAS 14

27. ***Innra skipulag og stjórnunarhættir fyrirtækis og innri reikningsskil til stjórnarinnar og framkvæmdastjóra skulu almennt vera undirstaða þess að finna meginuppruna og megineðli áhættuþátta og mismunandi arðsemi sem fyrirtækið stendur frammi fyrir og þar af leiðandi undirstaða þess að unnt sé að ákvarða hvort sé aðalskýrslusnið og hvort sé aukaskýrslusnið nema í þeim tilvikum sem kveðið er á um í undirliðum a og b hér á eftir:***

a) ***ef áhættuþættir og arðsemi fyrirtækis eru verulega háð bæði mismun á vörum og þjónustu, sem það framleiðir eða lætur í té, og mismun á landsvæðum sem það starfar á, sem sýnt er fram á með því að nota „fylkjaaðferð“ við stjórnun fyrirtækisins og við innri skýrslugjöf til stjórnar og framkvæmdastjóra, skal fyrirtækið nota rekstrarstarfsþætti sem aðalskýrslusnið varðandi starfsþætti og landsvæðisstarfsþætti sem aukaskýrslusnið og***

b) ***ef innra skipulag og stjórnunarhættir fyrirtækis og innri reikningsskil til stjórnar og framkvæmdastjóra eru hvorki byggð á einstökum vörum eða þjónustu né flokkum sambærilegra vara eða þjónustu, né á landsvæði, skulu stjórnarmenn og framkvæmdastjórn fyrirtækisins ákvarða hvort áhættuþættir og ávöxtun fyrirtækisins tengist fremur vörunum og þjónustunni, sem það framleiðir eða lætur í té, en landsvæðunum sem það starfar á, og velja eftir því annaðhvort rekstrarstarfsþætti eða landsvæðisstarfsþætti sem aðalskýrslusnið fyrirtækisins varðandi starfsþætti með hinu sem aukaskýrslusnið.***

28. Í flestum fyrirtækjum ræður meginuppruni áhættuþátta og afrakstur stjórnun og skipulagi fyrirtækis. Skipulag og stjórnunarhættir fyrirtækis og innri reikningsskil þess eru venjulega besta vísbendingin um það hver meginuppruni áhættuþátta og ávöxtunar fyrirtækisins er, við gerð starfsþáttaskýrslunnar. Af þessum sökum gerir fyrirtæki grein fyrir upplýsingum eftir starfsþáttum í reikningsskilum sínum á sama grundvelli og það gerir í innri skýrslum til æðstu stjórnenda, að undanskildum fáeinum undantekningartilvikum. Meginuppruni áhættuþátta og afrakstur þess verður aðalskýrslusnið varðandi starfsþætti. Aukauppruni áhættuþátta og afraksturs þess verða aukaskýrslusnið starfsþátta.

29. „Fylkjaframsetning“ – þar sem bæði rekstrarstarfsþættir og landsvæðisstarfsþættir mynda aðalskýrslusnið starfsþátta og birtar eru allar upplýsingar um starfsþætti í báðum grunnum – gefur oft gagnlegar upplýsingar ef bæði mismunurinn á vörum og þjónustu, sem það framleiðir eða lætur í té, og mismunurinn á landsvæðum sem það starfar á, hefur veruleg áhrif á áhættuþætti og afrakstur fyrirtækis. Í þessum staðli er ekki gerð krafa um „fylkjaframsetningu“ en hún er heldur ekki óheimil.

30. Í sumum tilvikum kann skipulag og innri skýrslugerð fyrirtækis að hafa þróast óháð þeim mismun sem er á tegundum vara og þjónustu, sem það framleiðir eða veitir, eða óháð þeim landsvæðum sem það starfar á. Til dæmis kann skipulag innri skýrslugerðar að miða við lögaðila, sem leiðir til innri starfsþáttunar sem byggist á vöru- og þjónustuflokkum sem eru ósambærilegir. Í þessum óvenjulegu tilvikum samræmast slík starfsþáttagögn við innri skýrslugerð ekki markmiðum þessa staðals. Í b-lið 27. liðar er því gerð krafa um að stjórnarmenn og framkvæmdastjórn fyrirtækisins ákvarði hvort áhættuþættir og afkoma fyrirtækisins byggist fremur á vörum eða þjónustu en landsvæði og að þeir velji annaðhvort rekstrarstarfsþætti eða landsvæðisstarfsþætti sem aðalgrunn fyrirtækisins. Markmiðið er að ná réttmætum samanburði við önnur fyrirtæki, fá skýrari upplýsingar og koma til móts við sérstakar þarfir fjárfesta, lánardrottna og annarra fyrir upplýsingar um áhættuþætti og ávöxtun að því er varðar vörur eða þjónustu og landsvæði.

Rekstrarstarfsþættir og landsvæðisstarfsþættir

31. ***Rekstrarstarfsþættir og landsvæðisstarfsþættir fyrirtækis í reikningsskilum sem ætluð eru aðilum utan fyrirtækisins, skulu vera þær einingar fyrirtækisins sem stjórn og framkvæmdastjóri þess fá upplýsingar um til að meta fyrri árangur einingarinnar og til að taka ákvarðanir um framtíðarskiptingu framleiðsluþátta nema í þeim tilvikum sem kveðið er á um í 32. lið.***

32. ***Ef innra skipulag og stjórnunarhættir fyrirtækis og innri reikningsskil þess til stjórnar og framkvæmdastjóra eru hvorki byggð á einstökum vörum eða þjónustu eða á sambærilegum vöru- eða þjónustuflokkum né á landsvæðisskiptingu er í b-lið 27. liðar gerð krafa um að stjórnarmenn og framkvæmdastjórn fyrirtækisins velji annaðhvort rekstrarstarfsþætti eða landsvæðisstarfsþætti sem aðalskýrslusnið fyrirtækisins um starfsþætti þar sem valið er byggt á mati þeirra á því hvor flokkunin endurspegli helstu áhættuþætti og afkomu fyrirtækisins og hin verður þá aukaskýrslusnið. Í því tilviki þurfa stjórnarmenn og framkvæmdastjórn fyrirtækisins að ákvarða hvaða rekstrarstarfsþættir og landsvæðisstarfsþættir þess eru, að því er varðar reikningsskil sem ætluð eru aðilum utan fyrirtækisins, sem byggist á þáttum sem skilgreindir eru í 9. lið þessa staðals fremur en á grundvelli innri reikningsskila þess til stjórnarinnar og framkvæmdastjórans, í samræmi við eftirfarandi:***

   a) ***ef einn eða fleiri starfsþáttanna, sem greint er frá í innri skýrslugerð til stjórnarmanna og framkvæmdastjórnar, eru rekstrarstarfsþættir eða landsvæðisstarfsþættir, sem byggðir eru á skilgreiningum sem fram koma í 9. lið, en aðrir starfsþættir eru það ekki skal einungis beita undirlið b á þá innri starfsþætti sem uppfylla ekki skilgreiningarnar sem fram koma í 9. lið (þ.e. starfsþáttur, sem greint er frá við innri skýrslugerð og uppfyllir skilgreininguna, skal ekki sundurliðaður frekar),***

   b) ***að því er varðar þá starfsþætti sem greint er frá í innri skýrslugerð til stjórnarmanna og framkvæmdastjórnar og uppfylla ekki skilgreiningar í 9. lið skulu stjórnendur fyrirtækisins kanna næsta stig fyrir neðan í innri flokkun eftir starfsþáttum þar sem upplýsingar eru veittar eftir vöru- og þjónustuflokkun eða landfræðilegri flokkun, eins og við á samkvæmt skilgreiningum í 9. lið, og***

   c) ***ef slíkur starfsþáttur af neðra stigi, sem greint er frá í innri skýrslugerð, uppfyllir skilgreiningu á rekstrarstarfsþætti eða landsvæðisstarfsþætti sem byggist á 9. lið skal nota á starfsþáttinn viðmiðanir í 34. og 35. lið um skilgreiningu á frásagnarskyldum starfsþáttum.***

33. Samkvæmt þessum staðli munu flest fyrirtæki skilgreina rekstrarstarfsþætti sína og landsvæðisstarfsþætti sem þær einingar fyrirtækisins sem stjórnin (einkum ef í stjórn sitja einstaklingar sem ekki starfa hjá fyrirtækinu) og framkvæmdastjórinn (æðsti ákvarðanatökuaðili í daglegum rekstri sem í sumum tilvikum kann að vera hópur einstaklinga) fá upplýsingar um í þeim tilgangi að meta fyrri árangur hverrar einingar og taka ákvarðanir um framtíðarskiptingu framleiðsluþátta. Jafnvel þótt fyrirtæki verði að beita ákvæðum 32. liðar vegna þess að innri starfsþættir þess eru ekki flokkaðir eftir vörum eða þjónustu eða landsvæðisskiptingu mun fyrirtækið kanna næsta stig fyrir neðan í innri flokkun eftir starfsþáttum, þar sem upplýsingar eru veittar eftir flokkun í vöru og þjónustu, eða eftir landsvæðisskiptingu fremur en að skapa nýja starfsþætti einungis að því er varðar reikningsskil sem ætluð eru aðilum utan fyrirtækisins. Sú nálgun, að kanna skipulag, stjórnunarhætti og innri reikningsskil fyrirtækis til skilgreiningar á rekstrarstarfsþáttum og landsvæðisstarfsþáttum, að því er varðar reikningsskil sem ætluð eru aðilum utan fyrirtækisins, er stundum nefnd „stjórnendanálgun“ og skipulagsþættirnir, sem greint er frá í innri skýrslugerð, eru stundum nefndir „rekstrarþættir“.

Frásagnarskyldir starfsþættir

34. ***Sameina má tvo eða fleiri rekstrarstarfsþætti eða landsvæðisstarfsþætti, sem greint er frá í innri skýrslugerð, í einn rekstrarstarfsþátt eða landsvæðisstarfsþátt ef þeir eru sambærilegir í meginatriðum. Tveir eða fleiri rekstrarstarfsþættir eða landsvæðisstarfsþættir eru í meginatriðum einungis sambærilegir ef:***

   a) ***þeir sýna sambærilegan rekstrarárangur til langs tíma, og***

   b) ***þeir eru sambærilegir að því er varðar alla þætti í viðeigandi skilgreiningu í 9. lið.***

35. ***Rekstrarstarfsþátt eða landsvæðisstarfsþátt skal skilgreina sem frásagnarskyldan starfsþátt ef meirihluti tekna hans kemur frá sölu til utanaðkomandi viðskiptamanna og:***

   a) ***tekjur hans af sölu til utanaðkomandi viðskiptamanna og af viðskiptum við aðra starfsþætti eru 10% eða meira af heildartekjum, ytri og innri, allra starfsþátta eða***

IAS 14

b) ***afkoma af rekstri starfsþáttar, hvort heldur sem það er hagnaður eða tap, er 10% eða meira af samanlögðum heildarhagnaði allra starfsþátta sem sýna hagnað eða samanlögðu heildartapi allra starfsþátta sem sýna tap, hvort heldur er hærra, sem hrein fjárhæð, eða***

c) ***eignir starfsþáttarins eru 10% eða meira af heildareignum allra starfsþátta.***

36. ***Ef starfsþáttur, sem greint er frá við innri skýrslugerð, nær ekki neinum þeim mikilvægismörkum sem fram koma í 35. lið:***

a) ***má skilgreina starfsþáttinn sem frásagnarskyldan starfsþátt þrátt fyrir smæð hans,***

b) ***ef hann er ekki skilgreindur sem frásagnarskyldur starfsþáttur þrátt fyrir smæð má sameina hann einum eða fleiri öðrum sambærilegum starfsþáttum, sem greint er frá við innri skýrslugerð og ná ekki neinum mikilvægismörkum sem fram koma í 35. lið og mynda aðskilinn, frásagnarskyldan starfsþátt (tveir eða fleiri rekstrarstarfsþættir eða landsvæðisstarfsþættir eru sambærilegir ef þeir eiga sameiginlega meirihluta þeirra þátta sem fram koma í viðeigandi skilgreiningu í 9. lið) og***

c) ***ef ekki er gerð grein fyrir starfsþættinum sérstaklega eða í sameiningu við aðra skal setja hann í óflokkaðan afstemmingarlið.***

37. ***Ef samanlagðar ytri tekjur, sem tengja má við frásagnarskylda starfsþætti, nema minna en 75% af heildartekjum samstæðu eða fyrirtækis skal skilgreina viðbótarstarfsþætti sem frásagnarskylda starfsþætti, jafnvel þótt þeir nái ekki 10% mörkunum sem tilgreind eru í 35. lið, þar til a.m.k. 75% af heildartekjum samstæðunnar eða fyrirtækisins eru taldar með í frásagnarskyldum rekstrarstarfsþáttum.***

38. Þeim mörkum, sem sett eru við 10% í þessum staðli, er ekki ætlað að vera til leiðbeiningar um það hvað teljist mikilvægt í neinum þætti reikningsskila að öðru leyti en til skilgreiningar á frásagnarskyldum rekstrarstarfsþáttum og landsvæðisstarfsþáttum.

39. Með því að takmarka frásagnarskylda starfsþætti við þá sem fá meirihluta tekna sinna frá sölu til utanaðkomandi viðskiptamanna er í þessum staðli ekki gerð krafa um að mismunandi stig lóðrétts, samþætts rekstrar séu skilgreind sem rekstrarstarfsþættir. Þó er í sumum atvinnugreinum venja að gera grein fyrir lóðrétt samþættri starfsemi sem aðskildum rekstrarstarfsþáttum jafnvel þótt þeir skili ekki verulegum tekjum af sölu til utanaðkomandi aðila. Til dæmis greina mörg, alþjóðleg olíufélög frá hráefnisöflunarstarfsemi (olíuleit og framleiðslu) og úrvinnslu og sölustarfsemi (olíuhreinsun og markaðssetningu) sem aðskildum rekstrarstarfsþáttum jafnvel þótt meginhluti eða allt hráefni (hráolía) sé flutt innan fyrirtækisins til olíuhreinsunareiningar þess.

40. Í þessum staðli er hvatt til en ekki gerð krafa um að fyrirtæki hafi frumkvæði um að greina frá lóðréttri samþættri starfsemi sem aðskildum starfsþáttum, með viðeigandi lýsingum þ.m.t. birting upplýsinga um grundvöll verðlagningar á færslum milli starfsþátta eins og krafist er í 75. lið.

41. ***Ef innri skýrslugerð fyrirtækis tilgreinir lóðrétt samþætta starfsemi sem aðskilda starfsþætti og fyrirtækið velur að birta þau ekki í ytri reikningsskilum sínum skal fella sölustarfsþáttinn inn í innkaupastarfsþáttinn eða -þættina við skilgreiningu á frásagnarskyldum rekstrarstarfsþáttum utan fyrirtækisins nema ekki sé fyrir hendi góður grundvöllur til þess. En í slíkum tilvikum skal setja sölustarfsþáttinn í óflokkaðan afstemmingarlið.***

42. ***Starfsþáttur, sem skilgreindur hefur verið á síðasta tímabili sem frásagnarskyldur starfsþáttur vegna þess að hann uppfyllir 10% mörkin, sem við eiga, skal áfram vera frásagnarskyldur starfsþáttur á núverandi tímabili þó svo að tekjur hans, afkoma og eignir nái ekki lengur 10% mörkunum ef stjórnendur fyrirtækisins telja að starfsþátturinn haldi áfram að vera mikilvægur.***

43. ***Ef starfsþáttur er skilgreindur á núverandi tímabili sem frásagnarskyldur starfsþáttur vegna þess að hann uppfyllir 10% mörkin, sem við eiga, skal endurgera starfsþáttagögn fyrri tímabila sem sett eru fram til samanburðar þannig að þau sýni nýja, frásagnarskylda starfsþáttinn sem aðskilinn starfsþátt, jafnvel þótt starfsþátturinn hafi ekki náð 10% mörkunum á síðasta tímabili nema slíkt sé ógerlegt.***

REIKNINGSSKILAAÐFERÐIR FYRIR STARFSÞÆTTI

44. ***Starfsþáttaupplýsingar skal útbúa í samræmi við þær reikningsskilaaðferðir sem viðhafðar eru við gerð og framsetningu reikningsskila samstæðu eða fyrirtækis.***

45. Sú forsenda er gefin að þær reikningsskilaaðferðir, sem stjórnarmenn og framkvæmdastjórn fyrirtækis hafa ákveðið að nota við gerð samstæðureikningsskila fyrirtækisins eða heildarreikningsskila þess, séu þær sem stjórnarmenn og framkvæmdastjórn telja helst viðeigandi að því er varðar ytri reikningsskil. Þar sem tilgangur starfsþáttaupplýsinga er að auðvelda notendum reikningsskila að öðlast betri skilning á og meta fyrirtækið í heild sinni á upplýstari hátt er í þessum staðli gerð krafa um að við gerð starfsþáttaupplýsinga sé notast við reikningsskilaaðferðir sem stjórnarmenn og framkvæmdastjórn hafa valið. Þetta þýðir þó ekki að beita skuli reikningsskilaaðferðum samstæðu eða fyrirtækis á frásagnarskylda starfsþætti eins og um væri að ræða aðskildar og sjálfstæðar einingar sem reikningsskil taka til. Ítarlegum útreikningi, sem gerður er við beitingu ákveðinnar reikningsskilaaðferðar á reikningsskil fyrirtækisins í heild sinni, má skipta niður á starfsþætti ef til þess eru skynsamleg rök. Lífeyrisútreikningar eru t.d. oft gerðir fyrir fyrirtækið í heild sinni en heildarfjárhæðunum fyrir fyrirtækið má síðan skipta niður á starfsþætti miðað við laun og lýðfræðileg gögn um starfsþættina.

46. Samkvæmt þessum staðli er ekki bannað að greint sé frá viðbótarupplýsingum um starfsþætti sem gerðar eru á öðrum grunni en reikningsskilaaðferðunum sem notaðar eru í reikningsskilum samstæðunnar eða fyrirtækisins, að því tilskildu að a) stjórn og framkvæmdastjóra sé greint frá upplýsingunum innanhúss í þeim tilgangi að ákvarðanir verði teknar um skiptingu framleiðsluþátta niður á starfsþáttinn og meta árangur hans og b) grunninum að mati á þessum viðbótarupplýsingum sé lýst á skýran hátt.

47. ***Eignum, sem nýttar eru sameiginlega af tveimur eða fleiri starfsþáttum, skal skipt niður á starfsþætti ef og aðeins ef tengdum tekjum og gjöldum er einnig skipt niður á þessa starfsþætti.***

48. Sú aðferð, sem beitt er við skiptingu eigna-, skulda-, tekju- og gjaldaliða á starfsþætti, er háð þáttum eins og eðli þessara liða, starfseminni sem fram fer að því er varðar þann starfsþátt og því hversu sjálfstæður viðkomandi starfsþáttur er. Hvorki er unnt né viðeigandi að tilgreina einn grunn að skiptingu sem öll fyrirtæki skulu nota. Ekki er heldur viðeigandi að þvinga fram skiptingu á eigna-, skulda-, tekju- og gjaldaliðum sem tengjast sameiginlega tveimur eða fleiri starfsþáttum ef eini grunnurinn að þessari skiptingu er handahófskenndur eða torskilinn. Jafnframt eru skilgreiningar á starfsþáttatekjum, -gjöldum, -eignum og -skuldum tengdar innbyrðis og samræmi ætti að ríkja í skiptingunni sem af hlýst. Af þessum sökum er samnýttum eignum skipt niður á starfsþætti þá og því aðeins að tengdum tekjum og gjöldum er einnig skipt niður á starfsþættina. Til dæmis er eign talin til eigna starfsþáttar þá og því aðeins að tengdar afskriftir séu dregnar frá við útreikning á rekstrarafkomu starfsþáttar.

UPPLÝSINGAGJÖF

49. Í 50. til 67. lið eru tilgreindar þær upplýsingar um frásagnarskylda starfsþætti í aðalsniði starfsþáttarskýrslu fyrirtækis sem gerð er krafa um. Í 68. til 72. lið eru tilgreindar þær upplýsingar sem gerð er krafa um fyrir aukasnið starfsþáttarskýrslu fyrirtækis. Fyrirtæki eru hvött til þess að setja fram allar upplýsingar um aðalstarfsþætti sem skilgreindar eru í 50. til 67. lið fyrir alla frásagnarskylda aukastarfsþætti þó svo að í 68. til 72. lið séu gerðar mun minni kröfur um upplýsingagjöf fyrir aukagrunn. Í 74. til 83. lið er tekið á mörgum öðrum atriðum er varða upplýsingagjöf um starfsþætti. Í viðauka B við þennan staðal er sýnt dæmi um beitingu þessara ákvæða um upplýsingagjöf.

Aðalsnið við skýrslugerð

50. ***Kröfur um upplýsingagjöf, sem settar eru fram í 51. til 67. lið, skulu ná til sérhvers frásagnarskylds starfsþáttar, miðað við aðalsnið, við skýrslugerð fyrirtækis.***

IAS 14

51. ***Fyrirtæki skal greina frá upplýsingum um starfsþáttatekjur fyrir sérhvern frásagnarskyldan starfsþátt. Greina skal sérstaklega frá starfsþáttatekjum vegna sölu til utanaðkomandi viðskiptamanna og starfsþáttatekjum vegna viðskipta við aðra starfsþætti.***

52. ***Fyrirtæki skal greina frá afkomu af rekstri starfsþáttar að því er varðar sérhvern frásagnarskyldan starfsþátt.***

53. Ef fyrirtæki getur reiknað hreinan hagnað eða tap starfsþáttar eða einhvern annan matskvarða á arðsemi starfsþáttar en afkomu af rekstri hans án þess að beita handahófskenndri skiptingu, er það hvatt til að greina frá slíkum fjárhæðum til viðbótar við viðeigandi lýsingu á afkomu af rekstri starfsþáttar. Ef þessi matskvarði byggist á öðru en reikningsskilaaðferðunum sem notaðar eru fyrir reikningsskil samstæðu eða fyrirtækis þurfa reikningsskil fyrirtækis að innihalda skýra lýsingu á matsgrunninum.

54. Dæmi um mat á árangri starfsþáttar, sem er fyrir afkomu af rekstri starfsþáttar í rekstrarreikningi, er heildarframlegð af sölu. Dæmi um mat á árangri starfsþáttar, sem er eftir afkomu af rekstri starfsþáttar í rekstrarreikningi, er hagnaður eða tap af reglulegri starfsemi (annaðhvort fyrir eða eftir tekjuskatta) og hreinn hagnaður eða tap.

55. ***Fyrirtæki skal greina frá samanlögðu, bókfærðu verði eigna sem tilheyra starfsþætti að því er varðar sérhvern frásagnarskyldan starfsþátt.***

56. ***Fyrirtæki skal greina frá skuldum sem tilheyra starfsþætti að því er varðar sérhvern frásagnarskyldan starfsþátt.***

57. ***Fyrirtæki skal greina frá heildarkostnaði sem stofnað er til á tímabili við kaup á starfsþáttaeignum sem búist er við að verði notaðar á fleiri en einu tímabili (varanlegir rekstrarfjármunir og óefnislegar eignir) að því er varðar sérhvern frásagnarskyldan starfsþátt. Þó svo að þetta sé stundum kallað fjármagnsaukning eða fjárfesting skal matið, sem gerð er krafa um samkvæmt þessari meginreglu, byggjast á rekstrargrunni en ekki greiðslugrunni.***

58. ***Fyrirtæki skal greina frá heildarfjárhæð gjalda, sem er innifalin í afkomu af rekstri starfsþáttar, vegna afskrifta starfsþáttar á tímabilinu fyrir sérhvern frásagnarskyldan starfsþátt.***

59. ***Fyrirtæki eru hvött til þess en ekki er gerð krafa um að greint sé frá eðli og fjárhæð allra þeirra liða starfsþáttatekna og starfsþáttagjalda sem eru það stórir, þess eðlis eða koma með slíku millibili að birting upplýsinga um þá hefur gildi til að útskýra árangur sérhvers frásagnarskylds starfsþáttar.***

60. Í IAS-staðli 8 er gerð krafa um að „þegar tekju- eða gjaldaliðir, sem flokkaðir eru undir hagnað eða tap af reglulegri starfsemi, eru það stórir, þess eðlis eða koma með slíku millibili að birting upplýsinga um þá hefur gildi til að útskýra árangur fyrirtækisins á tímabilinu, skal greina sérstaklega frá eðli og fjárhæð slíkra liða.“ Í IAS-staðli 8 eru sýnd nokkur dæmi, s.s. niðurfærsla birgða og varanlegra rekstrarfjármuna, skuldbindingar vegna endurskipulagningar, sala varanlegra rekstrarfjármuna og langtímafjárfestinga, aflagður rekstur, lok málaferla með sátt, og bakfærsla reiknaðra skuldbindinga. Ekki er ætlast til þess samkvæmt 59. lið að breytt sé flokkun slíkra tekju- eða gjaldaliða úr reglulegum í óreglulega liði (eins og skilgreint er í IAS-staðli 8) eða að breytt sé matinu á slíkum liðum. Þær upplýsingar, sem hvatt er til að séu birtar samkvæmt þessum lið, breyta þó því stigi sem mikilvægi slíkra liða er metið á með tilliti til upplýsingagjafar úr fyrirtækisstigi yfir í starfsþáttastig.

61. ***Fyrir sérhvern frásagnaverðan starfsþátt skal fyrirtæki greina frá heildarfjárhæðum verulegra, óþeningalegra gjalda, annarra en afskrifta sem sérstök upplýsingaskylda gildir um skv. 58. lið, sem talin voru til starfsþáttagjalda og eru þar af leiðandi dregin frá við mat á rekstrarafkomu starfsþáttar.***

62. Í IAS-staðli 7 er gerð krafa um að fyrirtæki setji fram sjóðstreymisyfirlit þar sem greint er sérstaklega frá sjóðstreymi vegna rekstrar-, fjárfestingar- og fjármögnunarhreyfinga. Í IAS-staðli 7 er tekið fram að upplýsingagjöf um sjóðstreymi einstakra frásagnarskyldra atvinnugreina- og landsvæðisstarfsþátta sé viðeigandi til þess að skilja efnahag, greiðsluhæfi og sjóðsteymi fyrirtækisins í heild sinni. Í IAS-staðli 7 er hvatt til birtingar á slíkum upplýsingum. Með sama hætti og gert er í IAS-staðli 7 er í þessum staðli hvatt til að veittar séu sjóðstreymisupplýsingar um einstaka starfsþætti. Auk þess er í þessum staðli hvatt til þess að greint sé frá upplýsingum um verulegar, óþeningalegar tekjur sem taldar eru til starfsþáttatekna og eru þar af leiðandi teknar með við mat á afkomu starfsþáttar.

63. ***Ekki er þörf á að fyrirtæki, sem birtir þær sjóðstreymisupplýsingar sem hvatt er til í IAS-staðli 7, birti einnig upplýsingar um afskriftagjöld í samræmi við 58. lið eða upplýsingar um ópeningaleg gjöld í samræmi við 61. lið.***

64. ***Fyrir sérhvern frásagnarskyldan starfsþátt skal fyrirtæki greina frá upplýsingum um samanlagðan hlut fyrirtækisins í hagnaði eða tapi hlutdeildarfélaga, samrekstrar eða vegna annarra fjárfestinga sem færðar eru samkvæmt hlutdeildaraðferð ef því nær allur rekstur þessara hlutdeildarfélaga er innan eins starfsþáttar.***

65. Þegar ein samanlögð fjárhæð er birt í samræmi við liðinn hér að framan er sérhvert hlutdeildarfélag, samrekstur eða önnur hlutdeildarfjárfesting metin hver fyrir sig til að ákvarða hvort rekstur hennar sé nær allur innan eins starfsþáttar.

66. ***Ef samanlagður hlutur fyrirtækis í hreinum hagnaði eða tapi hlutdeildarfélags, samrekstrar eða annarra hlutdeildarfjárfestinga er birtur eftir frásagnarskyldum starfsþáttum, skal einnig greina frá upplýsingum um samanlagðar fjárfestingar í hlutdeildarfélögunum og samrekstrinum eftir frásagnarskyldum starfsþáttum.***

67. ***Fyrirtæki skal sýna afstemmingu á upplýsingunum, sem veittar eru um frásagnarskylda starfsþætti í rekstri, og samanlögðu upplýsingunum í reikningsskilum samstæðu eða fyrirtækis. Þegar afstemmingin er sett fram skal stemma af starfsþáttatekjur við tekjur fyrirtækis vegna utanaðkomandi viðskiptamanna (þ.m.t. upplýsingar um fjárhæð tekna fyrirtækis vegna utanaðkomandi viðskiptamanna sem ekki er talin til tekna neins starfsþáttar), afkomu starfsþáttar skal stemma af við sambærilegt mat á rekstrarhagnaði eða -tapi fyrirtækis og einnig við hreinan hagnað eða tap fyrirtækis, starfsþáttaeignir skal stemma af við eignir fyrirtækis og starfsþáttaskuldir skal stemma af við skuldir fyrirtækis.***

Upplýsingar um aukasnið starfsþátta

68. Í 50. til 67. lið eru tilgreindar kröfur um upplýsingagjöf sem eiga við sérhvern frásagnarskyldan starfsþátt, byggðar á aðalskýrslusniði fyrirtækis. Í 69. til 72. lið eru tilgreindar kröfur um upplýsingagjöf sem eiga við sérhvern frásagnarskyldan starfsþátt, byggðar á aukaskýrslusniði fyrirtækis, og eru þær eftirfarandi:

a) ef aðalsnið fyrirtækis eru rekstrarstarfsþættir eru kröfur um aukasniðsupplýsingar tilgreindar í 69. lið,

b) ef aðalsnið fyrirtækis eru landsvæðisstarfsþættir, byggðir á staðsetningu eigna (þar sem vörur fyrirtækisins eru framleiddar eða þar sem þjónustustarfsemi þess er), eru kröfur um aukasniðsupplýsingar tilgreindar í 70. og 71. lið,

c) ef aðalsnið fyrirtækis eru landsvæðisstarfsþættir, byggðir á staðsetningu viðskiptamanna þess (þar sem vörur þess eru seldar eða þar sem þjónusta þess er veitt), eru kröfur um aukasniðsupplýsingar tilgreindar í 70. og 72. lið.

69. ***Ef aðalsnið fyrirtækis við gerð starfsþáttaskýrslna eru rekstrarstarfsþættir skal það einnig birta eftirfarandi upplýsingar:***

a) ***starfsþáttatekjur vegna utanaðkomandi viðskiptamanna, flokkaðar eftir landsvæðum, miðað við landfræðilega staðsetningu viðskiptamanna fyrirtækisins, fyrir sérhvern landsvæðisstarfsþátt þar sem tekjur af sölu til utanaðkomandi viðskiptamanna nema 10% eða meira af heildartekjum fyrirtækis af sölu til allra utanaðkomandi viðskiptamanna,***

b) ***samanlagt, bókfært verð starfsþáttaeigna, flokkaðar eftir landfræðilegri staðsetningu eignanna, fyrir sérhvern landsvæðisstarfsþátt með eignir sem eru 10% eða meira af heildareignum allra landsvæðis-starfsþátta, og***

IAS 14

c) ***heildarkostnaður sem stofnað er til á tímabilinu við kaup á starfsþáttaeignum sem búist er við að verði notaðar á fleiri en einu tímabili (varanlegir rekstrarfjármunir og óefnislegar eignir) eftir landfræðilegri staðsetningu eigna, fyrir sérhvern landsvæðisstarfsþátt með eignir sem eru 10% eða meira af heildareignum allra landsvæðisstarfsþátta.***

70. ***Ef aðalsnið fyrirtækis við gerð starfsþáttaskýrslna eru landsvæðisstarfsþættir (hvort sem þeir eru byggðir á staðsetningu eigna eða staðsetningu viðskiptamanna), skal fyrirtækið einnig birta eftirfarandi upplýsingar eftir starfsþáttum fyrir sérhvern rekstrarstarfsþátt, sem hefur tekjur af sölu til utanaðkomandi viðskiptamanna sem nema 10% eða meira af heildartekjum fyrirtækisins af sölu til allra utanaðkomandi viðskiptamanna eða sem ræður yfir starfsþáttaeignum sem nema 10% eða meira af heildareignum allra rekstrarstarfsþátta:***

a) ***starfsþáttatekjur vegna utanaðkomandi viðskiptamanna,***

b) ***samanlagt bókfært verð starfsþáttaeigna og***

c) ***heildarkostnað sem fellur á tímabilið við kaup á starfsþáttaeignum sem búist er við að verði notaðar á fleiri en einu tímabili (varanlegir rekstrarfjármunir og óefnislegar eignir).***

71. ***Ef aðalsnið fyrirtækis við gerð starfsþáttaskýrslna eru landsvæðisstarfsþættir sem byggðir eru á staðsetningu eigna og ef staðsetning viðskiptamanna fyrirtækisins er önnur en staðsetning eigna þess skal fyrirtækið einnig gera grein fyrir tekjum af sölu til utanaðkomandi viðskiptamanna að því er varðar sérhvern landsvæðisstarfsþátt eftir viðskiptamönnum, sem hefur tekjur af sölu til utanaðkomandi viðskiptamanna sem nema 10% eða meira af heildartekjum fyrirtækisins af sölu til allra utanaðkomandi viðskiptamanna.***

72. ***Ef aðalsnið fyrirtækis við gerð starfsþáttaskýrslna eru landsvæðisstarfsþættir sem byggðir eru á staðsetningu viðskiptamanna og ef eignir fyrirtækisins eru á öðrum landsvæðum en viðskiptamenn þess, skal fyrirtækið einnig gera grein fyrir eftirfarandi starfsþáttaupplýsingum fyrir sérhvern eignalandsvæðisstarfsþátt, sem hefur tekjur af sölu til utanaðkomandi viðskiptamanna eða starfsþáttaeignir sem nema 10% eða meira af tengdum fjárhæðum samstæðu eða fyrirtækis í heild sinni:***

a) ***samanlögðu bókfærðu verði starfsþáttaeigna flokkaðra eftir landfræðilegri staðsetningu eignanna og***

b) ***heildarkostnaði sem stofnað er til á tímabilinu við kaup á starfsþáttaeignum sem búist er við að verði notaðar á fleiri en einu tímabili (varanlegir rekstrarfjármunir og óefnislegar eignir) og er hann flokkaður eftir staðsetningu eignanna.***

Skýringardæmi um upplýsingar um starfsþætti

73. Í viðauka B við þennan staðal er að finna skýringardæmi sem sýnir þær upplýsingar sem krafist er í þessum staðli varðandi aðal- og aukaskýrslusnið.

Önnur atriði um upplýsingagjöf

74. ***Ef rekstrarstarfsþáttur eða landsvæðisstarfsþáttur sem stjórn og framkvæmdastjóri fyrirtækisins fá upplýsingar um er ekki frásagnarskyldur starfsþáttur vegna þess að meirihluti tekna starfsþáttarins er af sölu til annarra starfsþátta, en tekjur hans af sölu til utanaðkomandi viðskiptamanna nema samt sem áður 10% eða meira af heildartekjum fyrirtækis af sölu til allra utanaðkomandi viðskiptamanna, skal fyrirtækið greina frá því og fjárhæðum tekna af a) sölu til utanaðkomandi viðskiptamanna og b) innri sölu til annarra starfsþátta.***

75. ***Við mat og birtingu starfsþáttatekna vegna viðskipta við aðra starfsþætti skal meta færslur milli starfsþátta á þeim grunni sem fyrirtækið notar í raun og veru við verðlagningu þessara færslna. Í reikningsskilum skal birta upplýsingar um grunninn að verðlagningu færslna milli starfsþátta og allar breytingar þar að lútandi.***

76. ***Birta skal upplýsingar um breytingar á reikningsskilaaðferðum sem teknar eru upp við gerð starfsþáttaskýrslu og hafa veruleg áhrif á starfsþáttaupplýsingar og endurgera skal starfsþáttaupplýsingar fyrri tímabila sem sýndar eru til samanburðar nema slíkt sé ógerlegt. Slík upplýsingagjöf skal fela í sér lýsingu á eðli breytingarinnar, ástæður fyrir breytingunni, það, að samanburðarupplýsingar hafi verið endurgerðar eða að það sé ógerlegt, og fjárhagsleg áhrif breytingarinnar ef raunhæft er að meta slíkt. Ef fyrirtæki breytir skilgreiningum á starfsþáttum sínum og endurgerir ekki starfsþáttaupplýsingar frá fyrra tímabili í samræmi við nýja grunninn vegna þess að slíkt er ógerlegt skal fyrirtækið til samanburðar gera grein fyrir gögnum eftir starfsþáttagögnum bæði fyrir gamla og nýja grunninn að skiptingu í starfsþætti á því ári sem það breytir skilgreiningum á starfsþáttum sínum***.

77. Í IAS-staðli 8 er fjallað um breytingar sem fyrirtæki gerir á reikningsskilaaðferðum. Í IAS-staðli 8 er gerð krafa um að breytingar á reikningsskilaaðferðum skuli einungis gerðar ef þess er krafist samkvæmt lögum eða ef reikningsskilanefnd krefst þess eða ef breytingin leiðir til betri framsetningar á atburðum eða viðskiptum í reikningsskilum fyrirtækisins.

78. Fjallað er um breytingar á reikningsskilaaðferðum fyrirtækis í heild sinni sem hafa áhrif á starfsþátta-upplýsingar í samræmi við IAS-staðal 8. Ef nýr, alþjóðlegur reikningsskilastaðall kveður ekki á um annað er í IAS-staðli 8 gerð krafa um að breytingu á reikningsskilaaðferðum skuli beitt afturvirkt og að upplýsingar fyrra tímabils skuli endurgerðar nema slíkt sé ógerlegt (aðalregla) eða að samanlögð leiðrétting, sem er tilkomin vegna breytingarinnar, skuli tekin inn í ákvörðun á hagnaði eða tapi fyrirtækisins á núverandi tímabili (leyfileg fráviksaðferð). Ef aðalreglunni er beitt eru starfsþáttaupplýsingar fyrra tímabils endurgerðar. Ef leyfilegri fráviksaðferð er beitt er samanlagða leiðréttingin, sem tekin er inn í ákvörðun á hagnaði eða tapi fyrirtækis, talin með í rekstrarafkomu starfsþáttar ef um rekstrarlið er að ræða sem hægt er að tengja við eða skipta skynsamlega niður á starfsþætti. Í síðara tilvikinu kann að vera gerð krafa um það í IAS-staðli 8 að birtar séu sérstakar upplýsingar ef stærð eða eðli liðar eða ef tímabil á milli liðar er með þeim hætti að upplýsingagjöfin skipti máli við skýringu á árangri fyrirtækisins á tímabilinu.

79. Sumar breytingar á reikningsskilaaðferðum tengjast sérstaklega starfsþáttaskýrslugerð. Dæmi um þetta eru m.a. breytingar á skilgreiningum starfsþátta og breytingar á grunni að ráðstöfun tekna og gjalda á starfsþætti. Slíkar breytingar geta haft veruleg áhrif á starfsþáttaupplýsingar sem birtar eru en breyta ekki samanlögðum fjárhagsupplýsingum sem birtar eru um fyrirtækið. Til þess að gera notendum kleift að skilja breytingarnar og meta horfur skal endurgera starfsþáttaupplýsingar frá fyrra tímabili, sem hafðar eru með til samanburðar í reikningsskilum ef slík endurgerð er gerleg, til að endurspegla nýju reikningsskilaaðferðina.

80. Fyrir gerð starfsþáttaskýrslu er gerð krafa um það í 75. lið að færslur milli starfsþátta skuli metnar á þeim grunni sem fyrirtækið notaði í raun til þess að verðleggja færslurnar. Ef fyrirtæki breytir aðferðinni sem það notaði í raun til að verðleggja færslur milli starfsþátta flokkast það ekki undir breytingu á reikningsskilaaðferð sem kallar á endurgerð starfsþáttagagna fyrra tímabils skv. 76. lið. Hins vegar er gerð krafa um það í 75. lið að upplýsingar séu veittar um breytinguna.

81. ***Fyrirtæki skal gera grein fyrir þeim tegundum vara og þjónustu sem eru tilgreindar í sérhverjum frásagnarskyldum starfsþætti og gera grein fyrir samsetningu sérhvers frásagnarskylds landsvæðisstarfs-þáttar, bæði aðal- og aukaflokki ef slíkt kemur ekki fram með öðrum hætti í reikningsskilunum eða annars staðar í fjárhagsskýrslunni.***

82. Til að meta áhrif atriða, eins og breytinga á eftirspurn, breytinga á aðfangaverði eða öðrum framleiðsluþáttum og þróunar staðkvæmdarvara og verkferla, á rekstrarstarfsþátt er nauðsynlegt að vita hvaða starfsemi tilheyrir starfsþættinum. Til að meta áhrif breytinga í efnahagslegu og stjórnmálalegu umhverfi á áhættuþætti og arðsemi landsvæðisstarfsþáttar er á sama hátt mikilvægt að þekkja samsetningu þessa landsvæðisstarfsþáttar.

IAS 15

83. Ekki er greint sérstaklega frá starfsþáttum sem greint hefur verið frá áður og uppfylla ekki lengur stærðarmörkin. Þeir geta hætt að uppfylla þessi mörk, t.d. vegna minni eftirspurnar eða breytinga á stefnu stjórnenda eða vegna þess að hluti rekstrar starfsþáttarins hefur verið seldur eða sameinaður öðrum starfsþáttum. Skýringar á ástæðum, þess að ekki er lengur gerð grein fyrir starfsþætti, sem greint hefur verið frá áður, kunna einnig að vera gagnlegar til að staðfesta væntingar að því er varðar hnignun markaða og breytingar á stefnu fyrirtækis.

GILDISTÖKUDAGUR

84. ***Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. júlí 1998 eða síðar. Hvatt er til þess að staðlinum sé beitt fyrr. Ef fyrirtæki beitir þessum staðli á reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast fyrir 1. júlí 1998 í stað upphaflegrar útgáfu IAS-staðals 14 skal fyrirtækið gera grein fyrir því að svo sé. Ef reikningsskil innihalda samanburðarupplýsingar um tímabil fyrir gildistökudaginn eða snemmbúna upptöku þessa staðals af frjálsum vilja er gerð krafa um að endurgerð starfsþáttaupplýsinga sé tekin þar inn í til að fara að ákvæðum þessa staðals, nema slíkt sé ógerlegt en í þeim tilvikum skal fyrirtækið gera grein fyrir því.***

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 15

(ENDURSNIÐINN 1994)

Upplýsingar sem endurspegla áhrif verðlagsbreytinga

Þessi endursniðni, alþjóðlegi reikningsskilastaðall kemur í stað staðalsins sem stjórnin samþykkti upphaflega í júní 1981. Hann er settur fram á endurskoðuðu formi sem var samþykkt um alþjóðlega reikningsskilastaðla 1991 og eftirleiðis. Engar efnislegar breytingar hafa verið gerðar á textanum sem upphaflega var samþykktur. Tilteknum hugtökum hefur verið breytt í þeim tilgangi að samræma þau gildandi venjum alþjóðareikningsskilanefndarinnar.

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Yfirlýsing stjórnarinnar í október 1989	
Gildissvið	1-5
Skýring	6-7
Viðbrögð við verðlagsbreytingum	8-18
Almenn staðverðsaðferð	11
Gangverðsaðferð	12-18
Núverandi staða	19-20
Lágmarksupplýsingar	21-25
Aðrar upplýsingar	26
Gildistökudagur	27

YFIRLÝSING STJÓRNARINNAR Í OKTÓBER 1989

Á fundi sínum í október 1989 samþykkti stjórn alþjóðareikningsskilanefndarinnar eftirfarandi yfirlýsingu sem viðbót við IAS-staðal 15, upplýsingar sem endurspegla áhrif verðlagsbreytinga:

„Ekki hefur náðst alþjóðlegt samkomulag um birtingu upplýsinga, sem endurspegla áhrif verðlagsbreytinga, eins og vænst var þegar IAS-staðall 15 var gefinn út. Af þessum sökum hefur stjórn alþjóðareikningsskilanefndarinnar ákveðið að ekki sé þörf á því að fyrirtæki birti þær upplýsingar, sem gerð er krafa um í IAS-staðli 15, til að reikningsskil þeirra séu í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla. Þó hvetur stjórn alþjóðareikningsskilanefndarinnar fyrirtæki til þess að birta slíkar upplýsingar og mælist til þess að þeir sem birta slíkar upplýsingar upplýsi um þá liði sem gerð er krafa um í IAS-staðli 15.“

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formála að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sjá 12. lið í formálanum).

GILDISSVIÐ

1. ***Þessum staðli skal beita þegar sýna skal áhrif verðlagsbreytinga á það mat sem notað er til að ákvarða rekstrarafkomu og fjárhagsstöðu fyrirtækis.***

2. Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall kemur í stað IAS-staðals 6, reikningshaldsleg viðbrögð við verðlagsbreytingum.

3. Staðallinn gildir um fyrirtæki sem hafa tekjur, hagnað, eignir eða veita atvinnu að því marki sem telst verulegt í því efnahagsumhverfi sem þau starfa í. Í þeim tilvikum, þegar bæði reikningsskil móðurfélags og reikningsskil samstæðu eru birt, þarf einungis að birta þær upplýsingar sem gerð er krafa um í þessum staðli á grundvelli samstæðunnar.

4. Ekki er gerð krafa til dótturfélags sem starfar í heimalandi móðurfélagsins um að birta þær upplýsingar sem gerð er krafa um í þessum staðli ef móðurfélagið birtir upplýsingar um samstæðuna á þessum grunni. Að því er varðar dótturfélög sem starfa í öðru landi en heimalandi móðurfélagsins er einungis gerð krafa um að birta þær upplýsingar sem krafist er í þessum staðli ef það er viðurkennd venja að fyrirtæki, sem hafa veruleg, efnahagsleg umsvif í því landi, birti slíkar upplýsingar.

5. Aðrar rekstrareiningar eru hvattar til þess að birta upplýsingar sem endurspegla áhrif verðlagsbreytinga í því skyni að auka upplýsingagildi reikningsskilanna.

SKÝRING

6. Verðlag breytist með tímanum vegna áhrifa frá ýmsum sérstökum eða almennum, efnahagslegum og félagslegum þáttum. Sérstakir þættir, s.s. breytingar á framboði og eftirspurn og tæknibreytingar, geta valdið því að tiltekið verð hækkar eða lækkar verulega og óháð öðru verði. Þessu til viðbótar koma almennir áhrifavaldar sem kunna að leiða til breytinga á almennu verðlagi og þar með almennum kaupmætti peninga.

7. Í flestum löndum er gerð reikningsskila byggð á kostnaðarverðsreglu reikningsskila án þess að tillit sé tekið til breytinga á almennu verðlagi eða breytinga á tilteknu verði eigna, nema að því marki að varanlegir rekstrarfjármunir kunna að hafa verið endurmetnir eða birgðir eða aðrir veltufjármunir færðir niður í hreint söluvirði. Þeim upplýsingum, sem gerð er krafa um í þessum staðli, er ætlað að veita notendum reikningsskila fyrirtækis vitneskju um áhrif verðlagsbreytinga á rekstrarafkomu þess. Reikningsskilum, hvort sem gerð þeirra er byggð á kostnaðarverðsreglunni eða á aðferð sem endurspeglar áhrif verðlagsbreytinga, er þó ekki ætlað að tilgreina með beinum hætti heildarvirði fyrirtækisins.

VIÐBRÖGÐ VIÐ VERÐLAGSBREYTINGUM

8. ***Fyrirtæki, sem þessi staðall tekur til, skulu birta upplýsingar um þá liði sem settir eru fram í 21. til 23. lið og beita við það reikningsskilaaðferð sem endurspeglar áhrif verðlagsbreytinga.***

IAS 15

9. Unnt er að gera grein fyrir fjárhagsupplýsingum sem ætlað er að bregðast við áhrifum verðlagsbreytinga með ýmsum hætti. Ein leið er að setja fram fjárhagsupplýsingar með hliðsjón af almennum kaupmætti. Önnur leið er að sýna gangverð í stað upphaflegs kostnaðarverðs og taka tillit til breytinga á tilteknu verði eigna. Þriðja leiðin sameinar þætti úr báðum þessum aðferðum.

10. Það sem liggur að baki þessara viðbragða eru tvær grundvallaraðferðir við að ákvarða tekjur. Samkvæmt annarri aðferðinni eru tekjur færðar eftir að almennum kaupmætti eiginfjár í fyrirtækinu hefur verið viðhaldið. Samkvæmt hinni aðferðinni eru tekjur færðar eftir að rekstrargetu fyrirtækisins hefur verið viðhaldið og þær fela ýmist í sér leiðréttingu vegna almennra verðlagsbreytinga eða ekki.

Almenn staðverðsaðferð

11. Almenna staðverðsaðferðin felur í sér endurákvörðun á sumum eða öllum liðum í reikningsskilunum vegna almennra verðlagsbreytinga. Með tillögum um þetta efni er lögð áhersla á að endurákvarðanir á almennum kaupmætti breyta reiknieiningunni en ekki þeim matsgrunnum sem liggja að baki. Samkvæmt þessari aðferð endurspegla tekjur venjulega áhrif, miðað við viðeigandi vísitölu, almennra verðlagsbreytinga á afskriftir, kostnaðarverð seldra vara og hreina, peningalega liði og eru þær skráðar eftir að almennum kaupmætti eigin fjár í fyrirtækinu hefur verið viðhaldið.

Gangverðsaðferð

12. Gangverðsaðferðina er að finna í ýmsum aðferðum. Almennt má segja að í þeim sé endurstofnverð notað sem aðalmatsgrunnur. Ef endurstofnverð er hins vegar hærra en hvort tveggja, hreint söluvirði og núvirði, er það sem hærra er af hreinu söluvirði og núvirði yfirleitt notað sem matsgrunnur.

13. Endurstofnverð tiltekinnar eignar er venjulega leitt af gildandi kaupverði sambærilegrar eignar, nýrrar eða notaðrar, eða með samsvarandi framleiðslugetu eða þjónustugetu. Hreint söluvirði er venjulega hreint, gildandi söluverð eignarinnar. Núvirði sýnir gildandi mat á hreinum framtíðarinnborgunum sem rekja má til eignarinnar með viðeigandi afvöxtun.

14. Sérstakar verðvísitölur eru oft notaðar til þess að ákvarða gangverð liða, einkum ef engin viðskipti hafa nýlega farið fram með þessa liði, verðlistar eru ófáanlegir eða ekki er unnt að nota verðlista í reynd.

15. Samkvæmt gangverðsaðferðum er þess yfirleitt krafist að áhrif verðlagsbreytinga, sem tengjast fyrirtækinu sérstaklega, á afskriftir og kostnaðarverð seldra vara séu færð. Samkvæmt flestum þessara aðferða er þess einnig krafist að einhvers konar leiðréttingar séu gerðar sem eiga það sameiginlegt að taka almennt tillit til samspils verðlagsbreytinga og fjármögnunar fyrirtækisins. Eins og fjallað er um í 16. til 18. lið eru mismunandi skoðanir á því í hvaða formi þessar leiðréttingar skulu vera.

16. Samkvæmt sumum gangverðsaðferðum er krafist leiðréttingar sem endurspeglar áhrif verðlagsbreytinga á alla hreina, peningalega liði, þ.m.t. langtímaskuldir, sem leiðir til taps vegna eignarhalds á hreinum, peningalegum eignum eða ágóða vegna hreinna, peningalegra skulda á tímum hækkandi verðlags og öfugt. Aðrar aðferðir takmarka þessar leiðréttingar við peningalegar eignir og skuldir sem eru taldar til hreins veltufjár fyrirtækisins. Báðar tegundir leiðréttinga taka tillit til þess að ekki aðeins ópeningalegar eignir heldur einnig peningalegir liðir eru mikilvægir þættir í rekstrargetu fyrirtækis. Eðlilegur þáttur í gangverðsaðferðum, sem lýst er hér að framan, er að hagnaður er færður eftir að rekstrargetu fyrirtækisins hefur verið viðhaldið.

17. Annað sjónarmið er að ónauðsynlegt sé að færa viðbótarendurstofnverð eigna í rekstrarreikning að því marki sem þær eru fjármagnaðar með lántökum. Með aðferðum, sem byggjast á þessu sjónarmiði, er gerð grein fyrir tekjum eftir að þeim hluta rekstrargetu fyrirtækisins, sem er fjármagnaður af hluthöfum þess, hefur verið viðhaldið. Þessu má t.d. ná með því að minnka heildarleiðréttingu vegna afskrifta, kostnaðarverðs seldra vara og, þegar aðferðin krefst þess, hreins, peningalegs veltufjár í sama hlutfalli og er milli fjármögnunar með lántökum og fjármögnunar með lántökum og eigin fé til samans.

18. Með sumum gangverðsaðferðum er vísitölu almenns verðlags beitt á fjárhæð eignarhlutar hluthafa. Þetta gefur vísbendingu um að hve miklu leyti eigin fé í fyrirtækinu hefur verið viðhaldið með tilliti til almenns kaupmáttar þegar hækkun á endurstofnverði eigna, sem myndast á tímabilinu, er minni en lækkun kaupmáttar eignarhlutar hluthafa á sama tímabili. Stundum er þessa útreiknings einungis getið til þess að unnt sé að bera saman hreinar eignir, miðað við almennan kaupmátt, og hreinar eignir, miðað við gangverð. Samkvæmt öðrum aðferðum, þar sem hagnaður er færður eftir að almennum kaupmætti eigin fjár í fyrirtækinu hefur verið viðhaldið, er farið með mismun á þessum tveimur hreinu eignafjárhæðum sem ágóða eða tap sem kemur í hlut hluthafa.

Núverandi staða

19. Þó að fjárhagsupplýsingar séu stundum lagðar fram með þeim ýmsu aðferðum sem notaðar eru til að endurspegla verðlagsbreytingarnar sem lýst er að framan, annaðhvort í reikningsskilunum sjálfum eða viðbótarreikningsskilum, þá hefur ekki náðst alþjóðlegt samkomulag um þetta mál. Þar af leiðandi er það álit alþjóðareikningsskilanefndarinnar að þörf sé á fleiri tilraunum áður en hugað verður að því að gera kröfur til fyrirtækja um að gera reikningsskil þar sem umfangsmikið og einsleitt kerfi er notað til að endurspegla verðlagsbreytingar. Engu að síður myndi það stuðla að þróun þessa máls ef fyrirtæki, sem setja fram reikningsskil sem eru byggð á kostnaðarverðsaðferðinni, veittu einnig viðbótarupplýsingar sem endurspegla áhrif verðlagsbreytinga.

20. Margar mismunandi tillögur hafa verið settar fram um hvaða liði skal birta í slíkum upplýsingum, allt frá fáum liðum í rekstrarreikningi til umfangsmikillar upplýsingagjafar um rekstrarreikning og efnahagsreikning. Æskilegt er að fastsett sé alþjóðlega það lágmark liða sem birta skal í upplýsingunum.

LÁGMARKSUPPLÝSINGAR

21. ***Þeir liðir, sem setja skal fram, eru:***

    a) ***fjárhæð leiðréttingarinnar eða fjárhæð leiðréttra afskrifta varanlegra rekstrarfjármuna,***

    b) ***fjárhæð leiðréttingarinnar eða leiðrétt fjárhæð kostnaðarverðs seldra vara,***

    c) ***leiðréttingar, sem tengjast peningalegum liðum, áhrif lántöku, eða eigið fé, þegar tekið hefur verið tillit til slíkra leiðréttinga við ákvörðun á hagnaði samkvæmt reikningsskilaaðferðinni sem er beitt, og***

    d) ***heildaráhrif leiðréttinganna, sem er lýst í a- og b-lið, og c-lið þegar við á, á árangur, auk allra annarra liða sem endurspegla áhrif verðlagsbreytinga sem eru færð samkvæmt reikningsskilaaðferðinni sem er beitt.***

22. ***Þegar gangverðsaðferð er beitt skal upplýsa um gangverð varanlegra rekstrarfjármuna og birgða.***

23. ***Fyrirtæki skulu lýsa aðferðunum sem beitt er við útreikning á upplýsingunum sem krafist er í 21. og 22. lið, þ.m.t. eðli allra vísitalna sem notaðar eru.***

24. ***Þær upplýsingar, sem krafist er í 21. til 23. lið, skal birta í viðbótarupplýsingum nema slíkar upplýsingar séu birtar í reikningsskilunum sjálfum.***

25. Í flestum löndum eru slíkar upplýsingar settar fram í viðbótarreikningsskilum en ekki sem hluti af reikningsskilunum sjálfum. Þessi staðall gildir ekki um þær reikningsskila- og framsetningaraðferðir sem gerð er krafa um að fyrirtæki noti við gerð reikningsskila, nema reikningsskilin séu sett fram á grundvelli sem endurspeglar áhrif verðlagsbreytinga.

IAS 16

AÐRAR UPPLÝSINGAR

26. Fyrirtæki eru hvött til þess að birta viðbótarupplýsingar og þá einkum umfjöllun á mikilvægi upplýsinganna fyrir aðstæður fyrirtækisins. Venjulega er gagnlegt að birta upplýsingar um allar leiðréttingar á reiknaðri skattsskuldbindingu eða skattastöðu.

GILDISTÖKUDAGUR

27. ***Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall kemur í stað IAS-staðals 6, reikningshaldsleg viðbrögð við verðlagsbreytingum, og tekur gildi fyrir reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1983 eða síðar.***

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 16

(ENDURSKOÐAÐUR 1998)

Varanlegir rekstrarfjármunir

IAS-staðall 16, færsla varanlegra rekstrarfjármuna, var samþykktur í mars 1982.

Í desember 1993 var IAS-staðall 16 endurskoðaður sem liður í áætluninni um samanburðarhæfi reikningsskila og endurbætur á þeim. Hann varð að IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir (IAS-staðall 16 (endurskoðaður 1993)).

Í júlí 1997, þegar IAS-staðall 1, framsetning reikningsskila, var samþykktur, var e-lið 66. liðar í IAS-staðli 16 (endurskoðaður 1993) breytt (nú e-liður 60. liðar þessa staðals).

Í apríl og júlí 1998 var ýmsum liðum IAS-staðals 16 (endurskoðaður 1993) breytt til að halda samræmi við IAS-staðal 22 (endurskoðaður 1998), sameining fyrirtækja, IAS-staðal 36, virðisrýrnun eigna, og IAS-staðal 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir. Endurskoðaði staðallinn (IAS-staðall 16 (endurskoðaður 1998)) gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. júlí 1999 eða síðar.

Í apríl árið 2000 var 4. lið breytt með IAS-staðli 40, fjárfestingareignir. IAS-staðall 40 tók gildi um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2001 eða síðar.

Í janúar árið 2001 var 2. lið breytt með IAS-staðli 41, landbúnaður. IAS-staðall 41 gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2003 eða síðar.

Eftirfarandi túlkanir fastanefndarinnar um túlkanir tengjast IAS-staðli 16:

– 14. túlkun fastanefndarinnar: varanlegir rekstrarfjármunir — bætur vegna virðisrýrnunar eða eignatjóns.

– 23. túlkun fastanefndinnar: varanlegir rekstrarfjármunir — kostnaður vegna meiri háttar eftirlits eða þjónustuskoðana.

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	
Gildissvið	1-5
Skilgreiningar	6
Færsla varanlegra rekstrarfjármuna	7-13
Upphaflegt mat varanlegra rekstrarfjármuna	14-22
Kostnaðarþættir	15-20

Skipti á eignum	21-22
Útgjöld sem falla til síðar	23-27
Mat eftir upphaflega færslu	28-52
Aðalregla	28
Leyfileg fráviksaðferð	29-40
Endurmat	30-40
Afskriftir varanlegra rekstrarfjármuna	41-52
Endurskoðun á nýtingartíma	49-51
Endurskoðun á afskriftaaðferð	52
Endurheimtanleiki bókfærðs verðs — virðisrýrnunartöp	53-54
Úreldingar og ráðstafanir	55-59
Upplýsingagjöf	60-66
Gildistökudagur	67-68

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sjá 12. lið í formálanum).

MARKMIÐ

Markmiðið með þessum staðli er að mæla fyrir um reikningshaldslega meðferð á varanlegum rekstrarfjármunum. Meginatriðin við færslu varanlegra rekstrarfjármuna eru tímasetning á færslu eignanna, ákvörðun á bókfærðu verði þeirra og gjaldfærsla afskrifta í tengslum við þær.

Samkvæmt þessum staðli er þess krafist að varanlegur rekstrarfjármunaliður skuli eignfærður þegar hann uppfyllir skilgreiningu og skilyrði fyrir eignfærslu í rammanum fyrir gerð og framsetningu reikningsskila.

GILDISSVIÐ

1. ***Beita skal þessum staðli við færslu varanlegra rekstrarfjármuna nema gerð sé krafa um eða heimilað samkvæmt öðrum alþjóðlegum reikningsskilastaðli að notuð sé önnur reikningshaldsleg meðferð.***

2. Þessi staðall gildir ekki um:

   a) lífrænar eignir sem tengjast landbúnaðarstarfsemi (sjá IAS-staðal 41, landbúnaður) og

   b) jarðefnaréttindi, rannsóknir og vinnslu á jarðefnum, olíu, jarðgasi og sambærilegum, óendurnýjanlegum náttúruauðlindum.

   Þessi staðall gildir þó um varanlega rekstrarfjármuni sem eru notaðir við þróun eða viðhald starfseminnar eða eignanna, sem er fjallað um í a- og b-lið, en eru aðskiljanlegir frá þeirri starfsemi eða þeim eignum.

3. Við tilteknar aðstæður er heimilt samkvæmt alþjóðlegum reikningsskilastöðlum að ákvarða upphaflega færslu bókfærðs verðs varanlegra rekstrarfjármuna með öðrum hætti en mælt er fyrir um í þessum staðli. Í IAS-staðli 22 (endurskoðaður 1998), sameining fyrirtækja, er t.d. gerð krafa um að varanlegir rekstrarfjármunir, sem yfirteknir eru við sameiningu fyrirtækja, séu upphaflega metnir á gangvirði, jafnvel þó að það sé hærra en kostnaðarverð. Í slíkum tilvikum eru þó allir þættir reikningshaldslegrar meðferðar þeirra eigna, að meðtöldum afskriftum, ákvarðaðir samkvæmt kröfum í þessum staðli.

IAS 16

4. Fyrirtæki beitir IAS-staðli 40, fjárfestingareignir, fremur en þessum staðli, á fjárfestingareignir sínar. Fyrirtæki beitir þessum staðli á fasteignir sem verið er að byggja eða breyta til framtíðarnota sem fjárfestingareignir. Þegar byggingunni eða breytingunni er lokið beitir fyrirtækið IAS-staðli 40. IAS-staðall 40 gildir einnig um fjárfestingareignir sem til eru og verið er að endurgera til framtíðarnotkunar sem fjárfestingareignir.

5. Í þessum staðli er ekki fjallað um tiltekna þætti í beitingu heildarkerfis sem endurspegla áhrif verðbreytinga (sjá IAS-staðal 15, upplýsingar sem endurspegla áhrif verðbreytinga, og IAS-staðal 29, reikningsskil í hagkerfi þar sem óðaverðbólga ríkir). Þó er þess krafist að fyrirtæki, sem beita slíku kerfi, fylgi öllum þáttum þessa staðals nema þeim sem fjalla um mat á varanlegum rekstrarfjármunum eftir upphaflega færslu þeirra.

SKILGREININGAR

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

Varanlegir rekstrarfjármunir eru efnislegar eignir sem:

a) ***eru í eigu fyrirtækis 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.***

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

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

Nýtingartími er annaðhvort:

a) ***tímabilið, sem vænst er að fyrirtækið noti eign, eða***

b) ***fjöldi framleiðslueininga eða sambærilegra eininga sem vænta má að fyrirtækið afli af eignninni.***

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.

Hrakvirði er sú hreina fjárhæð sem fyrirtækið getur vænst að fá fyrir eign við lok nýtingartíma hennar, að frádregnum væntanlegum ráðstöfunarkostnaði.

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.

Bókfært verð er sú fjárhæð sem færð er til eignar í efnahagsreikningi eftir frádrátt á öllum uppsöfnuðum afskriftum og uppsöfnuðum virðisrýrnunartöpum af henni.

FÆRSLA VARANLEGRA REKSTRARFJÁRMUNA

7. ***Varanlegan rekstrarfjármunalið skal eignfæra þegar:***

a) ***líklegt er að efnahagslegur framtíðarávinningur, sem tengist eigninni, muni renna til fyrirtækisins og***

b) ***unnt er að meta kostnaðarverð eignarinnar fyrir fyrirtækið með áreiðanlegum hætti.***

8. Varanlegir rekstrarfjármunir eru oft stór hluti heildareigna fyrirtækis og vega því þungt í framsetningu á fjárhagsstöðu þess. Enn fremur getur ákvörðun um það hvort útgjöld séu eign eða gjöld haft veruleg áhrif á birta rekstrarafkomu sem fyrirtækið skýrir frá.

9. Þegar fyrirtæki ákvarðar hvort liður fullnægi fyrra færsluskilyrðinu þarf það að meta hversu áreiðanlegt flæði efnahagslegs framtíðarávinnings er miðað við þær vísbendingar sem eru fyrir hendi þegar upphafleg færsla fer fram. Þegar nægileg vissa þykir fyrir því að efnahagslegur framtíðarávinningur renni til fyrirtækisins er nauðsynlegt að tryggja að fyrirtækið fái þá umbun sem tengist eigninni og taki á sig áhættu tengda henni. Þessi vissa liggur yfirleitt aðeins fyrir þegar bæði áhætta og umbun hefur færst til fyrirtækisins. Áður en það gerist er yfirleitt unnt að ógilda kaupin á eigninni án umtalsverðra fésekta og því er eignin ekki færð.

10. Síðara skilyrðið fyrir færslu er yfirleitt hægt að uppfylla strax vegna þess að kostnaðarverð eignarinnar kemur fram í viðskiptunum sem fela í sér kaup hennar. Þegar um er að ræða eign sem fyrirtækið sjálft hefur framleitt er hægt að gera áreiðanlegt mat á kostnaðinum út frá viðskiptum við aðila utan fyrirtækisins um öflun á efni, vinnu og öðrum aðföngum sem notuð eru í framleiðsluferlinu.

11. Til að skilgreina hvað telst sérstakur liður varanlegra rekstrarfjármuna er nauðsynlegt að beita mati þegar skilyrðunum í skilgreiningunni er beitt við tilteknar aðstæður eða um tilteknar tegundir fyrirtækja. 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. Flestir varahlutir og mestallur viðhaldsbúnaður eru yfirleitt færðir sem birgðir og gjaldfærðir þegar þeir eru notaðir. Helstu varahlutir og viðbragðsbúnaður uppfylla þó skilyrði um varanlega rekstrarfjármuni þegar fyrirtækið getur vænst þess að nota þá lengur en í eitt tímabil. Hið sama á við ef aðeins er hægt að nota varahluti í tengslum við varanlegan rekstrarfjármunalið og þess er vænst að notkun þeirra sé óregluleg og eru þeir þá færðir sem varanlegir rekstrarfjármunir og afskrifaðir á tímabili sem er ekki lengra en nýtingartími tengdrar eignar.

12. Við tilteknar aðstæður er við hæfi að skipta heildarútgjöldum vegna eignar á íhluti hennar og færa hvern íhlut fyrir sig sérstaklega. Þetta á við þegar íhlutir eignarinnar hafa mismunandi nýtingartíma eða ávinningurinn af þeim fyrir fyrirtækið er með misjöfnum hætti sem gerir það nauðsynlegt að nota mismunandi afskriftahlutföll og afskriftaaðferðir. Nauðsynlegt er t.d. að fara með flugvél og hreyfla hennar sem aðskildar afskrifanlegar eignir ef þær hafa mismunandi nýtingartíma.

13. 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 til staðar er kunna þau að vera nauðsynleg til að fyrirtækið hafi efnahagslegan framtíðarávinning af öðrum eignum sínum. Í slíku tilviki uppfylla kaup á varanlegum rekstrarfjármunum skilyrði fyrir eignfærslu þar sem þau gera fyrirtækinu fært að hafa efnahagslegan framtíðarávinning af tengdum eignum umfram það sem fyrirtækið hefði fengið ef þeir hefðu ekki verið keyptir. Slíkar eignir eru þó aðeins færðar að því marki að bókfært verð slíkrar eignar og tengdra eigna sé ekki hærra en endurheimtanleg heildarfjárhæð þeirrar eignar og tengdra eigna. Framleiðandi kemískra efna getur t.d. þurft að setja upp nýja ferla í meðferð kemískra efna til að uppfylla umhverfiskröfur sem eru gerðar um framleiðslu og geymslu hættulegra efna. Viðeigandi endurbætur á verksmiðjunni eru eignfærðar að því marki sem þær eru endurheimtanlegar vegna þess að án þeirra getur fyrirtækið ekki framleitt og selt kemísk efni.

UPPHAFLEGT MAT VARANLEGRA REKSTRARFJÁRMUNA

14. ***Varanlegur rekstrarfjármunaliður, sem má eignfæra, skal í upphafi metinn á kostnaðarverði.***

Kostnaðarþættir

15. Kostnaðarverð varanlegs rekstrarfjármunaliðar felst í kaupverði hans, þ.m.t. innflutningsgjöld og óafturkræfir skattar vegna kaupanna og allur kostnaður sem rekja má beint til þess að eigninni er komið í starfshæft ástand til þeirra nota sem hún er ætluð. Hvers kyns viðskiptaafsláttur og endurgreiðslur eru dregnar frá þegar kaupverðið er reiknað. Dæmi um beinan, rekjanlegan kostnað eru:

    a) kostnaður við undirbúning svæðis,

    b) upphaflegur afhendingar- og afgreiðslukostnaður,

c) uppsetningarkostnaður,

d) sérfræðiþóknanir, t.d. vegna þjónustu arkitekta og verkfræðinga, og

e) áætlaður kostnaður af sundurhlutun og flutningi eignarinnar og kostnaður við að koma vettvangi í fyrra horf, að því marki sem hann er færður sem reiknuð skuldbinding samkvæmt IAS-staðli 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir.

16. Þegar greiðslu á varanlegum rekstrarfjármunalið er frestað umfram eðlileg lánskjör er kostnaðarverð hans ígildi handbærs fjár. Mismunurinn á þeirri fjárhæð og heildargreiðslum er færður sem vaxtagjöld á lánstímanum nema hann sé eignfærður í samræmi við leyfilega fráviksaðferð í IAS-staðli 23, fjármagnskostnaður.

17. Stjórnunarkostnaður og annar almennur, óbeinn kostnaður eru ekki þættir í kostnaðarverði varanlegra rekstrarfjármuna nema þeir tengist beint kaupum á eigninni eða undirbúningi að því að koma eigninni í starfshæft ástand. Eins er upphafskostnaður og sambærilegur forframleiðslukostnaður ekki hluti af kostnaðarverði eignar nema slíkur kostnaður sé nauðsynlegur til að koma eigninni í starfshæft ástand. Upphafleg rekstrartöp, sem verða áður en eignin nær áætluðum árangri, eru gjaldfærð.

18. Kostnaður vegna eignar sem fyrirtækið framleiðir sjálft er ákvarðaður samkvæmt sömu grundvallarreglum og eign sem er keypt. Ef fyrirtæki framleiðir sambærilegar eignir til sölu í venjulegum rekstri sínum er kostnaðarverð eignarinnar yfirleitt sama fjárhæð og kostnaðurinn við að framleiða eignina til sölu (sjá IAS-staðal 2, birgðir). Þess vegna er öllum innri hagnaði eytt þegar þessi kostnaður er reiknaður. Á sama hátt er kostnaður vegna óeðlilegrar eyðslu hráefnis, vinnu eða annarra aðfanga vegna eignar, sem fyrirtækið framleiðir sjálft, ekki innifalinn í kostnaðarverði eignarinnar. Í IAS-staðli 23 eru sett skilyrði sem verður að uppfylla svo að unnt sé að færa vaxtagjöld sem þátt í kostnaðarverði varanlegra rekstrarfjármuna.

19. Kostnaðarverð eignar, sem leigutaki hefur til umráða í fjármögnunarleigu, er ákvarðað með því að styðjast við grundvallarreglurnar sem eru settar fram í IAS-staðli 17, leigusamningar.

20. Bókfært verð varanlegra rekstrarfjármuna getur lækkað vegna viðeigandi opinberra styrkja í samræmi við IAS-staðal 20, færsla opinberra styrkja og upplýsingar um opinbera aðstoð.

Skipti á eignum

21. Varanlegur rekstrarfjármunaliður kann að vera fenginn í skiptum eða verið hluti af skiptum á ólíkum, varanlegum rekstrarfjármunalið eða annarri eign. Kostnaðarverð á slíkum fjármunalið er metið sem gangvirði eignarinnar, sem var tekið við, sem er jafngildi gangvirðis eignarinnar sem var látin af hendi, leiðrétt sem nemur hverri þeirri fjárhæð handbærs fjár eða ígildis handbærs fjár sem skiptir um hendur.

22. Varanlegs rekstrarfjármunaliðar getur verið aflað í skiptum fyrir sambærilega eign sem hefur sambærilegt notagildi í sams konar atvinnurekstri og sem hefur sambærilegt gangvirði. Varanlegan rekstrarfjármunalið má einnig selja í skiptum fyrir eignarhlutdeild í sambærilegri eign. Í báðum tilvikum er hvorki færður ágóði né tap við yfirfærsluna þar sem tekjuferlinu er ekki lokið. Þess í stað er kostnaðarverð nýju eignarinnar bókfært verð eignarinnar sem látin var af hendi. Gangvirði eignarinnar, sem tekið er við, getur þó gefið vísbendingu um virðisrýrnun á eigninni sem látin er af hendi. Við þessar aðstæður er eignin, sem látin er af hendi, færð niður og nýja eignin fær það niðurfærsluvirði. Sem dæmi um skipti á sambærilegum eignum eru skipti á flugvélum, hótelum, þjónustustöðvum og öðrum fasteignum. Ef aðrar eignir, s.s. handbært fé, eru hluti af viðskiptunum getur það bent til þess að hlutirnir, sem skiptu um eigendur, hafi ekki sambærilegt verðgildi.

ÚTGJÖLD SEM FALLA TIL SÍÐAR

23. ***Útgjöldum, sem falla til síðar, í tengslum við varanlegan rekstrarfjármunalið, sem hefur þegar verið færður, skal bætt við bókfært verð eignarinnar þegar líklegt er að efnahagslegur ávinningur í framtíðinni, umfram upphaflegt mat á efnahagslegu hæfi eignarinnar, sem fyrir er, renni til fyrirtækisins. Öll önnur síðari útgjöld skal gjaldfæra á tímabilinu þegar til þeirra er stofnað.***

24. Síðari útgjöld vegna varanlegra rekstrarfjármuna eru aðeins eignfærð þegar útgjöldin bæta ástand eignarinnar umfram upphaflegt mat á efnahagslegu hæfi eignarinnar. Sem dæmi um umbætur, sem leiða til aukins efnahagslegs ávinnings í framtíðinni, má nefna:

a) breytingu á framleiðslutæki til að lengja nýtingartíma þess, þ.m.t. aukning á afköstum þess,

b) endurbætur á vélarhlutum til að ná verulegri aukningu á gæðum framleiðslunnar og

c) upptöku nýrra framleiðsluferla sem leiðir til verulegrar lækkunar á áður metnum rekstrarkostnaði.

25. Útgjöld vegna viðgerða eða viðhalds varanlegra rekstrarfjármuna eru innt af hendi til að koma á aftur eða viðhalda þeim efnahagslega ávinningi í framtíðinni sem fyrirtækið getur vænst samkvæmt upphaflegu mati á efnahagslegu hæfi eignarinnar. Sem slík eru þau venjulega gjaldfærð þegar til þeirra er stofnað. Kostnaður vegna viðhalds eða víðtækra þjónustuskoðana á verksmiðjum og tækjum er t.d. venjulega gjaldfærður þar sem hann viðheldur efnahagslegu hæfi fremur en að auka það.

26. Viðeigandi, reikningshaldsleg meðferð vegna útgjalda, sem stofnað er til eftir kaup á varanlegum rekstrarfjármunalið, fer eftir aðstæðunum sem var reiknað með við upphaflega matið og færslu tengds, varanlegs rekstrarfjármunaliðar og hvort síðari útgjöldin eru endurheimtanleg. Þegar t.d. hefur verið reiknað með skerðingu á efnahagslegum ávinningi í bókfærðu verði varanlegs rekstrarfjármunaliðar eru síðari útgjöld til að viðhalda efnahagslegum ávinningi af eigninni í framtíðinni eignfærð, að því tilskildu að bókfærða verðið sé ekki hærra en endurheimtanleg fjárhæð eignarinnar. Þetta á einnig við þegar kaupverð eignarinnar endurspeglar þá þegar skyldu fyrirtækisins til að stofna til framtíðarútgjalda sem eru nauðsynleg til að gera eignina starfhæfa. Dæmi um þetta getur verið kaup á húseign sem þarfnast endurbóta. Við slíkar aðstæður er útgjöldum, sem falla til síðar, bætt við bókfært verð eignarinnar að því marki sem unnt er að endurheimta þau með framtíðarnotkun eignarinnar.

27. Helstu 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. Íhlutirnir eru færðir sem sérstakar eignir vegna þess að nýtingartími þeirra er annar en varanlegra rekstrarfjármuna sem þeir tengjast. Þess vegna eru útgjöldin, sem er stofnað til við að skipta út íhlutnum eða endurnýja hann, að því tilskildu að færsluskilyrðunum í 7. lið sé fullnægt, færð sem kaup á sérstakri eign og eignin, sem skipt er út, er afskrifuð.

MAT EFTIR UPPHAFLEGA FÆRSLU

Aðalregla

28. ***Eftir að varanlegur rekstrarfjármunaliður hefur upphaflega verið eignfærður skal færa hann á kostnaðarverði, að frádregnum öllum uppsöfnuðum afskriftum og öllum uppsöfnuðum virðisrýrnunartöpum.***

Leyfileg fráviksaðferð

29. ***Eftir að varanlegur rekstrarfjármunaliður hefur upphaflega verið eignfærður skal færa hann á endurmetinni fjárhæð, sem er gangvirði á endurmatsdeginum, að frádregnum öllum síðari, uppsöfnuðum afskriftum og öllum síðari, uppsöfnuðum virðisrýrnunartöpum. Endurmat skal fara fram nógu reglulega til 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.***

Endurmat

30. Gangvirði lands og bygginga er yfirleitt markaðsvirði þeirra. Þetta virði er ákvarðað með úttekt sem sérfróðir og hæfir matsmenn inna venjulega af hendi.

IAS 16

31. Gangvirði varanlegra rekstrarfjármuna er yfirleitt markaðsvirði þeirra sem er ákvarðað með úttekt. Þegar engin vísbending er um markaðsvirði vegna þess hve sérhæfð verksmiðjan og búnaðurinn er og vegna þess að slíkar eignir eru sjaldan seldar nema sem hluti af áframhaldandi rekstri eru þær metnar á afskrifuðu endurstofnverði.

32. Tíðni endurmats fer eftir breytingum á gangvirði þeirra varanlegu rekstrarfjármuna sem verið er að endurmeta. Þegar gangvirði endurmetinnar eignar er verulega fjarri bókfærðu verði hennar er frekara endurmat nauðsynlegt. Gangvirði sumra varanlegra rekstrarfjármuna getur tekið umtalsverðum og sveiflukenndum 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 endurmat á þriggja eða fimm ára fresti verið nægilegt.

33. Þegar varanlegur rekstrarfjármunaliður er endurmetinn eru allar uppsafnaðar afskriftir á endurmatsdegi annaðhvort:

    a) 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 á afskrifað endurkaupsverð hennar eða

    b) felldar út á móti bókfærðu, vergu verði eignarinnar og hreina fjárhæðin endurgerð yfir í endurmetna fjárhæð eignarinnar. Þessi aðferð er t.d. notuð á byggingar sem eru endurmetnar í markaðsvirði þeirra.

    Fjárhæð leiðréttingarinnar, sem verður til við endurgerð eða niðurfellingu uppsafnaðra afskrifta, myndar hluta hækkunar eða lækkunar á bókfærðu verði sem er farið með í samræmi við 37. og 38. lið.

34. ***Þegar varanlegur rekstrarfjármunaliður er endurmetinn skal endurmeta í heild þann flokk varanlegra rekstrarfjármuna sem sú eign tilheyrir.***

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

    a) land,

    b) land og fasteignir,

    c) vélar,

    d) skip,

    e) flugvélar,

    f) vélknúin ökutæki,

    g) húsgögn og innréttingar og

    h) skrifstofubúnaður.

36. Liðir í sama flokki varanlegra rekstrarfjármuna eru endurmetnir samtímis til að komast hjá valkvæðu endurmati eigna og framsetningu fjárhæða í reikningsskilum þar sem er blandað saman kostnaði og verðmati frá mismunandi tímum. Eignaflokk má þó endurmeta með stuttum hléum, að því tilskildu að endurmat eignaflokksins taki skamman tíma og að því tilskildu að endurmatinu sé haldið dagréttu.

37. ***Þegar bókfært verð eignar er hækkað vegna endurmats skal færa hækkunina beint á endurmatsreikning meðal eigin fjár. Hækkun endurmats skal þó tekjufæra að því marki sem hún snýr við endurmatslækkun sömu eignar sem áður var gjaldfærð.***

38. ***Þegar bókfært verð eignar er lækkað í kjölfar endurmats skal gjaldfæra lækkunina. Þó skal færa lækkun í kjölfar endurmats beint á móti tengdu endurmati, að því marki sem lækkunin er ekki hærri en fjárhæðin sem er á endurmatsreikningi vegna sömu eignar.***

39. Endurmatsreikning meðal eigin fjár má yfirfæra beint á óráðstafað eigið fé þegar endurmatið er innleyst. Innleysa má allan endurmatsreikninginn við úreldingu eða ráðstöfun eignarinnar. Nokkuð af endurmatsreikningnum má þó innleysa með notkun fyrirtækisins á eigninni. Í slíkum tilvikum er sú fjárhæð reikningsins, sem er innleyst, mismunurinn á afskriftum, sem byggjast á endurmetnu, bókfærðu verði eignarinnar, og afskriftum sem byggjast á upphaflegu kostnaðarverði eignarinnar. Yfirfærslan af endurmatsreikningnum á óráðstafað eigið fé fer ekki gegnum rekstrarreikninginn.

40. Um áhrif á tekjuskatta, ef einhver eru, sem stafa af endurmati varanlegra rekstrarfjármuna, er fjallað í IAS-staðli 12, tekjuskattar.

AFSKRIFTIR VARANLEGRA REKSTRARFJÁRMUNA

41. ***Afskrifanlegri fjárhæð varanlegs rekstrarfjármunaliðar skal skipt á kerfisbundinn hátt niður á nýtingartíma hans. Afskriftaaðferðin, sem er notuð, skal endurspegla notkunarmynstur efnahagslegs ávinnings af eigninni hjá fyrirtækinu. Afskriftir hvers tímabils skal gjaldfæra nema þær séu innifaldar í bókfærðu verði annarrar eignar.***

42. Þegar fyrirtæki nýtir efnahagslegan ávinning, sem felst í eign, er bókfært verð eignarinnar lækkað til að endurspegla þessa notkun, yfirleitt með því að gjaldfæra afskriftir. Afskriftir eru gjaldfærðar jafnvel þótt verðmæti eignarinnar sé hærra en bókfært verð hennar.

43. Fyrirtækið nýtir efnahagslegan ávinning, sem felst í varanlegum rekstrarfjármunalið, fyrst og fremst með notkun eignarinnar. Aðrir þættir, s.s. tæknileg úrelding og slit meðan eign er ekki í notkun, leiða þó oft til lækkunar á þeim efnahagslega ávinningi sem hefði mátt vænta að fengist af eigninni. Af þeim sökum þarf að taka tillit til allra eftirfarandi þátta við ákvörðun á nýtingartíma eignar:

a) væntanlegrar notkunar fyrirtækisins á eigninni. Notkun er metin með hliðsjón af væntanlegri afkastagetu eignarinnar eða áþreifanlegri framleiðslu,

b) væntanlegs, áþreifanlegs slits, sem fer eftir rekstrarlegum þáttum, s.s. fjölda vakta sem eignin verður notuð á og viðgerða- og viðhaldsáætlun fyrirtækisins, og umsjónar og viðhalds eignarinnar þegar hún er ekki í notkun,

c) tæknilegrar úreldingar, sem stafar 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 og

d) lagalegra eða sambærilegra takmarkana á notkun eignarinnar, t.d. lok gildistíma tengdra leigusamninga.

44. Nýtingartími eignar er skilgreindur með tilliti til væntanlegs notagildis hennar fyrir fyrirtækið. Eignastýringarstefna fyrirtækis kann að fela í sér ráðstöfun eigna eftir tilgreindan tíma eða eftir að það hefur notað tiltekinn hluta þess efnahagslega ávinnings sem felst í eigninni. Þess vegna getur nýtingartími eignar verið styttri en endingartími hennar. Mat á nýtingartíma varanlegs rekstrarfjármunaliðar er matsatriði sem byggist á reynslu fyrirtækisins af sambærilegum eignum.

45. Land og byggingar eru eignir sem unnt er að aðgreina og er fjallað um þær hvorar í sínu lagi í reikningsskilum, jafnvel þegar þær eru keyptar saman. Endingartími lands er yfirleitt ótakmarkaður og er það því ekki afskrifað. Endingartími bygginga er takmarkaður og þess vegna eru þær afskrifanlegar eignir. Hækkun á verðmæti lands, sem bygging stendur á, hefur ekki áhrif á ákvörðun á nýtingartíma byggingarinnar.

IAS 16

46. Afskrifanleg fjárhæð eignar er ákvörðuð eftir að hrakvirði eignarinnar hefur verið dregið frá. Í framkvæmd er hrakvirði eignar oft óverulegt og skiptir því litlu máli í útreikningi á afskrifanlegri fjárhæð eignar. Þegar aðalreglan er notuð og líklegt er að hrakvirði verði verulegt er hrakvirðið metið miðað við kaupdag og er ekki hækkað síðar vegna verðlagsbreytinga. Þegar leyfileg fráviksaðferð er notuð er þó nýtt mat framkvæmt sama dag og allt síðara endurmat fer fram á eigninni. Matið er byggt á því hrakvirði sem er í gildi á matsdegi um sambærilegar eignir sem hafa lokið nýtingartíma sínum en voru nýttar við aðstæður, sambærilegar þeim sem eignin verður notuð við.

47. Unnt er að nota ýmsar afskriftaaðferðir til að skipta afskrifanlegri fjárhæð eignar kerfisbundið niður á nýtingartíma hennar. Meðal þessara aðferða er línulega aðferðin, stigminnkandi aðferðin og einingaaðferðin. Línulegar afskriftir leiða til fastra afskrifta á nýtingartíma eignarinnar. Stigminnkandi aðferðin leiðir til lækkandi afskrifta á nýtingartíma eignarinnar. Einingaaðferðin leiðir til afskrifta sem byggjast á væntanlegri notkun eða framleiðslu eignarinnar. Aðferðin, sem er notuð á eign, er valin með hliðsjón af væntanlegu mynstri efnahagslegs ávinnings og er beitt með samræmdum hætti frá tímabili til tímabils nema breytingar verði á væntanlegu mynstri efnahagslegs ávinnings af þeirri eign.

48. Afskriftir tímabils eru yfirleitt gjaldfærðar. Við tilteknar aðstæður eyðir fyrirtækið þó efnahagslegum ávinningi af eign við framleiðslu annarra eigna fremur en að af honum leiði gjöld. 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, birgðir). Eins geta afskriftir af varanlegum rekstrarfjármunum, sem er varið til þróunarstarfsemi, verið innifaldar í kostnaði við óefnislega eign sem er færð samkvæmt IAS-staðli 38, óefnislegar eignir.

Endurskoðun á nýtingartíma

49. ***Endurskoða skal nýtingartíma varanlegs rekstrarfjármunaliðar reglulega og leiðrétta afskriftir á yfirstandandi tímabili og á framtíðartímabilum ef væntingar hafa breyst verulega frá fyrra mati.***

50. Komið getur í ljós á endingartíma eignar að áætlun um nýtingartíma hennar eigi ekki við. Nýtingartími getur t.d. lengst vegna síðari útgjalda vegna eignarinnar sem endurbæta ástand hennar umfram þá afkastagetu sem var metin í upphafi. Á hinn bóginn geta tæknibreytingar eða breyttar markaðsaðstæður fyrir afurðirnar stytt nýtingartíma eignarinnar. Í þeim tilvikum er nýtingartími og þar af leiðandi afskriftahlutfallið leiðrétt vegna yfirstandandi tímabils og framtíðartímabila.

51. Stefna fyrirtækisins í viðgerða- og viðhaldsmálum kann einnig að hafa áhrif á nýtingartíma eignar. Stefnan getur leitt til lengingar á nýtingartíma eignarinnar eða hækkunar á hrakvirði hennar. Þó að slík stefna sé tekin upp þarf eftir sem áður að gjaldfæra afskriftir.

Endurskoðun á afskriftaaðferð

52. ***Endurskoða skal reglulega afskriftaaðferðina sem er notuð á varanlega rekstrarfjármuni og ef verulegar breytingar hafa orðið á væntanlegu mynstri efnahagslegs ávinnings af þessum eignum skal breyta aðferðinni þannig að hún endurspegli breytta mynstrið. Þegar slík breyting á afskriftaaðferð er nauðsynleg skal færa hana sem breytingu á reikningshaldslegu mati og leiðrétta afskriftir vegna yfirstandandi tímabils og framtíðartímabila.***

ENDURHEIMTANLEIKI BÓKFÆRÐS VERÐS —VIRÐISRÝRNUNARTÖP

53. Þegar ákvarðað er hvort virði varanlegs rekstrarfjármunar hefur rýrnað beitir fyrirtæki IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna. Í þeim staðli er útskýrt hvernig fyrirtæki endurskoðar bókfært verð eigna sinna, hvernig það ákvarðar endurheimtanlega fjárhæð eignar og hvenær það færir eða bakfærir virðisrýrnunar tap [1].

[1] Sjá einnig 14. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: varanlegir rekstrarfjármunir — bætur vegna virðisrýrnunar eða eignatjóns.

54. Í IAS-staðli 22, sameining fyrirtækja, er útskýrt hvernig taka skal á virðisrýrnunartapi sem var fært fyrir lok fyrsta árlega reikningsskilatímabilsins eftir sameiningu fyrirtækja, sem er yfirtaka.

ÚRELDINGAR OG RÁÐSTAFANIR

55. ***Fjarlægja skal varanlegan rekstrarfjármunalið úr efnahagsreikningnum við ráðstöfun eignarinnar eða þegar hún er endanlega tekin úr notkun og ekki er að vænta neins efnahagslegs ávinnings í framtíðinni af ráðstöfun hennar.***

56. ***Ágóði eða tap, sem stafar af úreldingu eða ráðstöfun varanlegs rekstrarfjármunaliðar, skal ákvarðast sem mismunurinn á áætluðu hreinu söluandvirði og bókfærðu verði eignarinnar og skal færa sem tekjur eða gjöld í rekstrarreikningi.***

57. Þegar skipt er á varanlegum rekstrarfjármunalið og annarri sambærilegri eign við aðstæður, sem er lýst í 22. lið, er kostnaðarverð eignarinnar, sem keypt var, jafnt bókfærðu verði eignarinnar sem ráðstafað er og ekki er um að ræða neinn ágóða eða tap.

58. Sölu- og endurleiguviðskipti eru færð í samræmi við IAS-staðal 17, leigusamningar.

59. Varanlegir rekstrarfjármunir, sem eru teknir úr virkri notkun og eru til ráðstöfunar, eru færðir á bókfærðu verði þeirra daginn sem eignin er tekin úr virkri notkun. Fyrirtæki skal prófa eign með tilliti til virðisrýrnunar samkvæmt IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna, a.m.k. við lok hvers fjárhagsárs og færa allt virðisrýrnunartap í samræmi við það.

UPPLÝSINGAGJÖF

60. ***Í reikningsskilum skal greint frá fyrir hvern flokk varanlegra rekstrarfjármuna:***

    a) ***þeim matsgrunnum sem eru notaðir til að ákvarða vergt, bókfært verð. Þegar fleiri en einn grunnur hefur verið notaður skal greina frá vergu, bókfærðu verði fyrir þann grunn í hverjum flokki,***

    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,***

    e) ***afstemmingu á bókfærðu verði við upphaf og lok tímabilsins sem sýnir:***

        i) ***viðbætur,***

        ii) ***ráðstafanir,***

        iii) ***yfirtökur við sameiningu fyrirtækja,***

        iv) ***hækkanir eða lækkanir á tímabilinu, sem má rekja til endurmats skv. 29., 37. og 38. lið og til virðisrýrnunartapa sem eru færð eða bakfærð beint á eigið fé samkvæmt IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna (ef við á),***

        v) ***virðisrýrnunartöp, færð í rekstrarreikning fyrir tímabilið samkvæmt IAS-staðli 36 (ef við á),***

        vi) ***virðisrýrnunartöp, sem eru bakfærð í rekstrarreikning fyrir tímabilið samkvæmt IAS-staðli 36 (ef við á),***

        vii) ***afskriftir,***

        viii) ***hreinan gengismun, sem verður vegna umreiknings á reikningsskilum sjálfstæðrar, erlendrar rekstrareiningar, og***

        ix) ***aðrar breytingar.***

IAS 16

Ekki er krafist samanburðarupplýsinga vegna sundurliðunarinnar í e-lið.

61. ***Í reikningsskilunum skal einnig greint frá:***

a) ***hvort um er að ræða takmarkanir á eignarrétti og veðsetningu á varanlegum rekstrarfjármunum og fjárhæð þeirra,***

b) ***reikningsskilaaðferð áætlaðs kostnaðar við að koma svæði undir varanlega rekstrarfjármuni til fyrra horfs,***

c) ***fjárhæð útgjalda vegna varanlegra rekstrarfjármuna í byggingu og***

d) ***fjárhæð skuldbindinga vegna kaupa á varanlegum rekstrarfjármunum.***

62. Valið á afskriftaaðferðinni og matið á nýtingartíma eignanna eru matsatriði. 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 dæma um þær aðferðir sem stjórnendur velja og gerir þeim kleift að gera samanburð við önnur fyrirtæki. Af sambærilegum ástæðum er nauðsynlegt að veita upplýsingar um afskriftir, sem er skipt niður á tímabilið, og uppsafnaðar afskriftir í lok þess tímabils.

63. Fyrirtæki skal greina frá eðli og áhrifum breytingar á reikningshaldslegu mati sem hefur veruleg áhrif á yfirstandandi tímabili eða vænst er að hafi veruleg áhrif á síðari tímabilum í samræmi við IAS-staðal 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum. Slík upplýsingagjöf getur stafað af breytingum á mati með tilliti til:

a) hrakvirðis,

b) áætlaðs kostnaðar við sundurhlutun og flutning varanlegra rekstrarfjármuna af svæðinu og við að færa það í samt lag aftur,

c) nýtingartímum og

d) afskriftaaðferðar.

64. ***Þegar varanlegir rekstrarfjármunir eru tilgreindir í endurmetnum fjárhæðum skal greina frá eftirfarandi:***

a) ***þeim grunni, sem er notaður við endurmat eignanna,***

b) ***gildistökudegi endurmatsins,***

c) ***hvort óháður matsmaður kom að matinu,***

d) ***eðli allra vísitalna, sem voru notaðar til að ákvarða endurkaupsverð,***

e) ***bókfærðu verði hvers flokks varanlegra rekstrarfjármuna, sem hefði verið tekinn með í reikningsskilunum ef eignirnar hefðu verið bókfærðar samkvæmt aðalreglunni í 28. lið, og***

f) ***endurmatsreikningi, sem sýnir breytinguna á tímabilinu, og hvers konar takmarkanir á greiðslu fjárhæðar af endurmatsreikningi til hluthafa.***

65. Fyrirtæki skal birta upplýsingar um virðisrýrnun á varanlegum rekstrarfjármunum samkvæmt IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna, auk upplýsinga sem gerð er krafa um skv. iv.- til vi.-lið e-liðar 60. liðar.

66. Notendum reikningsskila þykja einnig eftirfarandi upplýsingar skipta máli fyrir sig:

a) bókfært verð varanlegra rekstrarfjármuna, sem eru ekki í notkun tímabundið,

b) vergt, bókfært verð allra varanlegra rekstrarfjármuna, sem hafa verið afskrifaðir að fullu og eru enn í notkun,

c) bókfært verð varanlegra rekstrarfjármuna sem hafa verið teknir úr virkri notkun og eru til ráðstöfunar, og

d) gangvirði varanlegra rekstrarfjármuna þegar það er verulega frábrugðið bókfærðu verði þegar aðalreglan er notuð.

Þess vegna eru fyrirtæki hvött til að greina frá þessum fjárhæðum.

GILDISTÖKUDAGUR

67. **Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. júlí 1999 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr. Ef fyrirtæki beitir þessum staðli í árlegum reikningsskilum sem taka til tímabila sem hefjast fyrir 1. júlí 1999 skal fyrirtækið:**

a) **greina frá því og**

b) **taka samtímis upp IAS-staðal 22 (endurskoðaður 1998), sameining fyrirtækja, IAS-staðal 36, virðisrýrnun eigna, og IAS-staðal 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir.**

68. Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 16, varanlegir rekstrarfjármunir, sem var samþykktur 1993.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 17

(ENDURSKOÐAÐUR 1997)

Leigusamningar

Þessi endurskoðaði, alþjóðlegi reikningsskilastaðall kemur í stað IAS-staðals 17, færsla leigusamninga, sem stjórnin samþykkti í endursniðinni útgáfu 1994. Endurskoðaði staðallinn gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1999 eða síðar.

Í apríl 2000 var 1., 19., 24., 45. og 48. lið breytt og 48. liður A felldur inn með IAS-staðli 40, fjárfestingareignir. IAS-staðall 40 gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2001 eða síðar.

Í janúar 2001 var 1., 24. og 48. lið A breytt með IAS-staðli 41, landbúnaður. IAS-staðall 41 gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2003 eða síðar.

Eftirfarandi túlkanir fastanefndarinnar um túlkanir tengjast IAS-staðli 17:

– 15. túlkun fastanefndarinnar: rekstrarleiga — hvatar,

– 27. túlkun 27: mat á efnisinnihaldi viðskipta þegar um er að ræða leigusamninga í lagalegum skilningi.

INNGANGUR

Þessi staðall („IAS-staðall 17 (endurskoðaður)“) kemur í stað IAS-staðals 17, færsla leigusamninga („upphaflegur IAS-staðall 17“). IAS-staðall 17 (endurskoðaður) gildir um reikningsskilatímabil sem hefjast 1. janúar 1999 eða síðar.

Í þessum staðli eru settar fram endurbætur á hinum upphaflega IAS-staðli 17, sem hann kemur í staðinn fyrir, sem byggðar eru á endurskoðun í tengslum við takmarkaða endurskoðun þar sem skilgreindar voru þær breytingar sem voru taldar nauðsynlegar til að fullgera safn grunnstaðla sem væri viðunandi fyrir fjármögnun milli landa og skráningu í kauphöll. Stjórn alþjóðareikningsskilanefndarinnar hefur samþykkt að takast á hendur enn frekari grundvallarendurbætur á reikningsskilastöðlum fyrir leigusamninga.

Helstu breytingar frá upphaflegum IAS-staðli 17 eru sem hér segir:

1. Í upphaflegum IAS-staðli 17 var leiga skilgreind sem fyrirkomulag þar sem leigusali afsalaði sér afnotarétti af eign gegn leigu sem greiðist af leigutaka. Í IAS-staðli 17 (endurskoðuðum) er skilgreiningunni breytt með því að setja hugtakið „greiðsla eða raðgreiðslur“ í stað „leigu“.

IAS 17

2. Þar sem kveðið er á um, í upphaflegum IAS-staðli 17, að flokkun leigusamninga skuli byggjast á því í hve miklum mæli áhætta og ávinningur, sem fylgir eignarhaldi á leigðri eign, hvíli á leigusala eða leigutaka sem er réttlætt með meginreglunni um efni framar formi, voru í staðlinum tilgreind dæmi um aðstæður sem gæfu vísbendingar um að leiga væri fjármögnunarleiga. Í IAS-staðli 17 (endurskoðuðum) er bætt við viðbótarvísbendingum um flokkun til að auðvelda flokkunarferlið enn frekar.

3. Í upphaflegum IAS-staðli 17 var hugtakið „nýtingartími“ notað í dæmunum sem vísað er til hér að framan, í þeim tilgangi að bera hann saman við leigutímann í flokkunarferlinu. Í IAS-staðli 17 (endurskoðuðum) er notað hugtakið „endingartími“ og tekið tillit til þess að einn eða fleiri notendur kunni að nota eign.

4. Í upphaflegum IAS-staðli 17 var gerð krafa um að greint væri frá skilyrtri leigu en þess var ekki getið hvort skilyrt leiga skyldi vera innifalin eða undanskilin við útreikning á lágmarksleigu. Í IAS-staðli 17 (endurskoðuðum) er gerð krafa um að skilyrt leiga sé undanskilin í lágmarksleigu.

5. Í upphaflegum IAS-staðli 17 var ekki getið um reikningshaldslega meðferð beins upphafskostnaðar sem leigutaki stofnaði til við að semja um og tryggja leigufyrirkomulag. Í IAS-staðli 17 eru veittar leiðbeiningar með kröfum um að kostnaður, sem rekja má beint til aðgerða af hálfu leigutaka við að ganga frá fjármögnunarleigu, skuli vera innifalinn í fjárhæð leigðrar eignar.

6. Í upphaflegum IAS-staðli var leigusala frjálst að velja um aðferð við skiptingu fjármagnstekna, nefnilega að færa tekjur á grundvelli mynsturs sem endurspeglaði fasta, reglulega ávöxtunarkröfu, byggða annaðhvort á:

   a) útistandandi, hreinni fjárbindingu leigusala í fjármögnunarleigu eða

   b) útistandandi, hreinni fjárbindingu handbærs fjár í fjármögnunarleigu.

   Í IAS-staðli 17 (endurskoðuðum) er gerð krafa um að færsla fjármagnstekna skuli byggjast á fastri, reglulegri ávöxtunarkröfu miðað við eina aðferð, nefnilega útistandandi, hreina fjárfestingu leigusala í fjármögnunarleigu.

7. Í IAS-staðli 17 (endurskoðuðum) er vísað til þess alþjóðlega reikningsskilastaðals, sem fjallar um virðisrýrnun eigna, með leiðbeiningum um nauðsyn þess að meta möguleikann á virðisrýrnun eigna. Í upphaflegum IAS-staðli 17 var ekki fjallað um þetta efni.

8. Í IAS-staðli 17 (endurskoðuðum) er gerð krafa um auknar upplýsingar, bæði af hálfu leigutaka og leigusala, vegna rekstrarleigu og fjármögnunarleigu og eru fyrirmælin feitletruð til aðgreiningar frá þeim upplýsingum sem gerð var krafa um í upphaflegum IAS-staðli 17.

   Meðal nýrra upplýsinga sem gerð er krafa um í IAS-staðli 17 (endurskoðuðum) eru:

   a) heildarlágmarksleiga stemmd af við núvirði leiguskuldbindinga á þremur tímabilum: innan eins árs, eftir eitt ár en innan fimm ára og eftir fimm ár eða síðar (kröfur sem gerðar eru til leigutaka),

   b) útistandandi, verg fjárfesting í leigusamningnum, stemmdar af við núvirði útistandandi lágmarksleigu á þremur tímabilum: innan eins árs, eftir eitt ár en innan fimm ára og eftir fimm ár eða síðar (kröfur sem gerðar eru til leigusala),

   c) fjármagnsgjöld, tengd a- og b-lið hér að framan,

   d) vænt lágmarksframtíðarframleiga miðað við dagsetningu efnahagsreiknings, miðað við óuppsegjanlegan framleigusamning,

   e) uppsöfnuð niðurfærsla vegna óinnheimtanlegra lágmarksleigukrafna og

   f) skilyrt leiga sem leigusalar tekjufæra.

9. Í 1.-3. viðbæti við upphaflegan IAS-staðli 17 voru sýnd dæmi um aðstæður þar sem leigusamningur væri að öllu jöfnu flokkaður sem fjármögnunarleiga. Viðbætarnir hafa verið felldir úr IAS-staðli 17 (endurskoðuðum) í ljósi viðbótarvísbendinga sem þar eru til að skýra enn frekar flokkunarferli leigusamningsins.

10. Bent er á að í ákvæðum um sölu- og endurleiguviðskipti, einkum er varða kröfur um endurleigu sem er rekstrarleiga, eru reglur sem mæla fyrir um margvíslegar aðstæður, byggðar á hlutfallslegum fjárhæðum gangverðs, bókfærðs verðs og söluverðs. Í IAS-staðli 17 (endurskoðuðum) er viðbætir til frekari leiðbeiningar um túlkun á kröfunum.

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	
Gildissvið	1-2
Skilgreiningar	3-4
Flokkun leigusamninga	5-11
Leigusamningar í reikningsskilum leigutaka	12-27
Fjármögnunarleiga	12-24
Rekstrarleiga	25-27
Leigusamningar í reikningsskilum leigusala	28-48
Fjármögnunarleiga	28-40
Rekstrarleiga	41-48
Sölu- og endurleiguviðskipti	49-57
Bráðabirgðaákvæði	58
Gildistökudagur	59-60

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulega liða (sjá 12. lið formálans).

MARKMIÐ

Markmiðið með þessum staðli er að mæla fyrir um viðeigandi reikningsskilaaðferðir og upplýsingar sem beita skal í reikningsskilum leigutaka og leigusala vegna fjármögnunar- og rekstrarleigu.

GILDISSVIÐ

1. ***Beita skal þessum staðli við færslu á öllum leigusamningum, öðrum en:***

   a) ***leigusamningum um leit eða notkun á jarðefnum, olíu, jarðgasi og sambærilegum óendurnýjanlegum auðlindum og***

   b) ***leyfissamningum vegna t.d. kvikmynda, myndbandsupptaka, leikrita, handrita, einkaleyfa og höfundaréttar.***

IAS 17

Þessum staðli skal þó ekki beita við mat:

a) ***leigutaka á fjárfestingareign, sem hann hefur á fjármögnunarleigu (sjá IAS-staðal 40, fjárfestingareignir),***

b) ***leigusala á fjárfestingareign, sem hann leigir út samkvæmt rekstrarleigu (sjá IAS-staðal 40, fjárfestingareignir),***

c) ***leigutaka á lífrænum eignum, sem hann hefur á fjármögnunarleigu (sjá IAS-staðal 41, landbúnaður), eða***

d) ***leigusala á lífrænum eignum sem hann leigir út samkvæmt rekstrarleigu (sjá IAS-41, landbúnaður).***

2. 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. Á hinn bóginn gildir þessi staðall ekki um þjónustusamninga sem fela í sér að annar samningsaðilinn yfirfærir ekki afnotarétt eigna til hins.

SKILGREININGAR

3. ***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 sem yfirfærir svo til alla áhættu og allan ávinning sem fylgir eignarhaldi á eign. Eignarréttur kann eða kann ekki að færast á milli aðila að lokum.

Rekstrarleiga er leigusamningur sem ekki er fjármögnunarleiga.

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

a) ***þegar atburður verður sem hverfandi líkur eru á að verði,***

b) ***með heimild leigusala,***

c) ***ef leigutaki gerir nýjan leigusamning vegna sömu eða sams konar eignar við sama leigusala, eða***

d) ***við greiðslu leigutaka á viðbótarfjárhæð þannig að við upphaf samningsins sé nokkuð víst að framhald verði á honum.***

Upphaf leigusamningstímans er sú eftirfarandi dagsetninga sem fyrr er: dagsetning leigusamningsins eða dagsetning skuldbindingar samningsaðila um grundvallarákvæði leigusamningsins.

Leigutími er óuppsegjanlegt tímabil, sem leigutakinn hefur samið um að leigja eignina á, ásamt öðrum skilmálum um að leigutaki hafi val um að framlengja leigu, með eða án frekari greiðslna, og við upphaf leigusamningsins sé nokkuð víst að leigutakinn muni nýta sér það.

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, annaðhvort af:***

i) ***leigutaka,***

ii) ***aðila, sem tengist leigutakanum, eða***

iii) ***óháðum þriðja aðila sem hefur fjárhagslegt bolmagn til að standa undir þessari tryggingu.***

Eigi leigutaki á hinn bóginn kauprétt að eigninni á verði sem vænta má að sé nægilega mikið undir gangvirði daginn sem kaupréttur inn verður nýtanlegur og við upphaf samningstímans sé nokkuð víst að kaupréttur inn verði nýttur, er lágmarksleigan, sem greiða skal á leigutímanum, og greiðslan, sem þarf til að nýta þennan kauprétt, innifaldar í lágmarksleigunni.

Gangvirði er sú fjárhæð sem unnt er að selja eign fyrir eða greiða 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 fáist af eigninni.***

Nýtingartími er áætlaður eftirstöðvar tímabilsins frá upphafi leigutímans, án takmörkunar af lengd leigutímabilsins, sem vænta má að fyrirtækið 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.

Verg fjárfesting í hinu leigða er samanlögð lágmarksleiga samkvæmt fjármögnunarleigu frá sjónarhóli leigusalans og allt ótryggt hrakvirði sem rennur til leigusalans.

Óinnleystar fjármagnstekjur er mismunurinn á:

a) ***samanlagðri lágmarksleigu samkvæmt fjármögnunarleigu frá sjónarhóli leigusalans og öllu ótryggðu hrakvirði, sem rennur til leigusalans, og***

b) ***núvirði a-liðar á þeim vöxtum sem eru innbyggðir í leiguna.***

Hrein fjárfesting í leigusamningnum er verg fjárfesting í hinu leigða, að frádregnum óinnleystum fjármagnstekjum.

Ávöxtunarkrafan, sem fólgin er í leigunni, er afvöxtunarstuðullinn sem, við upphaf samningstíma, veldur því að uppsafnað núvirði a) lágmarksleigu og b) ótryggðs hrakvirðis er jafnt gangvirði leigðrar eignar.

Vaxtakjör á nýju fjármagni leigutaka er vaxtaprósentan, sem leigutakinn þyrfti að greiða af sambærilegum leigusamningi, eða, ef ekki er hægt að ákvarða hana, vaxtaprósentan 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.

IAS 17

Skilyrt leiga er sá hluti leigunnar sem ekki er föst fjárhæð, heldur miðast við aðra þætti en framrás tímans eingöngu (t.d. hundraðshluti af sölu, notkun, verðvísitölur og markaðsvextir).

4. 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

5. 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 óný ttrar afkastagetu eða tæknilegrar úreldingar og sveiflna í afkomu vegna breytinga á efnahagslegum aðstæðum. Ávinningur getur komið fram sem væntingar um arðbæran rekstur á hagrænum endingartíma eignarinnar og ágóða af hækkun í verði eða innlausn á hrakvirði.

6. 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 yfirfærð að verulegu leyti öll áhætta og ávinningur sem fylgir eignarhaldi.

7. Þar sem viðskipti leigusala og leigutaka byggjast á leigusamningi sem er sameiginlegur fyrir báða aðila er við hæfi að nota samræmdar skilgreiningar. Notkun þessara skilgreininga við aðstæður sem eru mismunandi eftir því um hvorn samningsaðila er að ræða getur stundum leitt til þess að leigusali og leigutaki flokki sama leigusamning á mismunandi hátt.

8. Það fer eftir efni viðskiptanna fremur en formi samningsins hvort leigusamningur felur í sér fjármögnunarleigu eða rekstrarleigu([1]). Dæmi um aðstæður, sem yfirleitt leiða til þess að leigusamningur er flokkaður sem fjármögnunarleiga, eru:

   a) með leigusamningnum er eignarhald á eigninni yfirfært til leigutaka við lok leigutímans,

   b) leigutaki á kauprétt á eigninni á verði, sem vænta má að sé nægilega mikið undir gangvirði, daginn sem kaupréttur inn verður nýtanlegur þannig að nokkuð víst er við upphaf samningstímans að kaupréttur inn 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 í eðli sínu sérhæfðar þannig að aðeins leigutaki getur notað þær án þess að gerðar séu miklar breytingar.

9. Vísbendingar 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.

[1] Sjá einnig 27. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: *mat á efnisinnihaldi viðskipta þegar um er að ræða leigusamninga í lagalegum skilningi*.

10. Flokkun leigusamnings fer fram við upphaf samningstímans. Geri leigutaki og leigusali einhvern tíma samkomulag um að breyta ákvæðum leigusamningsins, að öðru leyti en með endurnýjun, sem hefði leitt til annarrar flokkunar á samningnum samkvæmt skilyrðunum í 5. til 9. lið hefðu breyttu skilmálarnir verið í gildi við upphaf samningstímans, telst endurskoðaði samningurinn vera nýr samningur út samningstímabilið á samningstímabilinu. Breytingar á mati (t.d. breytingar á mati á áætluðum endingartíma eða hrakvirði leigðu eignarinnar) eða breytingar á aðstæðum (t.d. vanskil leigutaka) gefa þó ekki tilefni til nýrrar flokkunar á leigusamningi að því er snertir reikningshaldið.

11. Leigusamningar um land og 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 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. Yfirverð, sem greitt er fyrir slíkan leigusamning, jafngildir fyrirframgreiddri leigu sem er afskrifuð á leigutímanum í samræmi við ávinninginn sem fæst af eigninni.

LEIGUSAMNINGAR Í REIKNINGSSKILUM LEIGUTAKA

Fjármögnunarleiga

12. ***Leigutakar skulu færa fjármögnunarleigu sem eignir og skuldir í efnahagsreikning sinn með fjárhæðum sem eru jafnvirði gangvirðis leigðu eignarinnar í upphafi samningstímans eða, ef þær eru lægri, með núvirði lágmarksleigu. Þegar reiknað er núvirði lágmarksleigu er afvöxtunarþátturinn ávöxtunarkrafa leigusala ef það er gerlegt að ákvarða hana en ef svo er ekki skal nota lánskjör leigutaka af nýju fjármagni.***

13. 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. Jafnvel þótt lagalegt form leigusamnings geti verið með þeim hætti að leigutaki öðlist ekki eignarrétt yfir leigðu eigninni eru efni og efnahagslegur raunveruleiki þannig, þegar um er að ræða fjármögnunarleigu, að leigutakinn nýtur efnahagslega ávinningsins af notkun leigðu eignarinnar megnið af endingartíma hennar gegn því að skuldbinda sig til að greiða fyrir þennan rétt fjárhæð sem svarar u.þ.b. til gangvirðis eignarinnar og tengds fjármagnskostnaðar.

14. Ef slík leiguviðskipti koma ekki fram í efnahagsreikningi leigutaka eru fjármagn og skuldbindingastig fyrirtækis vanmetin og skekkja þar með fjárhagskennitölur. Það er því viðeigandi að fjármögnunarleiga sé færð í efnahagsreikning leigutaka bæði sem eign og sem skuldbinding um að greiða framtíðarleigu. Við upphaf leigusamningsins eru eignin og skuldbindingin um framtíðarleigugreiðslur færðar í efnahagsreikning með sömu fjárhæðum.

15. 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.

16. Oft er stofnað til beins upphafskostnaðar í tengslum við tilteknar leiguaðgerðir, t.d. við að semja um og tryggja leigusamninga. Kostnaður, sem rekja má beint til aðgerða leigutaka vegna fjármögnunarleigu, er innifalinn í fjárhæðinni sem er eignfærð samkvæmt leigusamningnum.

17. ***Leigu skal skipt milli fjármagnskostnaðar og lækkunar á eftirstöðvum skuldarinnar. Fjármagnskostnaði skal skipta á tímabil á leigutímanum á þann hátt að vaxtastig á eftirstöðvar skuldarinnar fyrir hvert tímabil verði fast.***

18. Í framkvæmd má nota einhvers konar nálgun til að einfalda útreikning við skiptingu fjármagnskostnaðar á tímabil á leigutímanum.

IAS 17

19. ***Fjármögnunarleiga myndar á hverju reikningsskilatímabili afskriftir af afskrifanlegum eignum sem og fjármagnskostnað. Afskriftaaðferðin fyrir afskrifanlegar, leigðar eignir skal vera í samræmi við aðferðina sem er beitt á afskrifanlegar eignir í eigu fyrirtækisins og afskriftirnar, sem eru færðar, skal reikna á þeim grunni sem er settur fram í IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir, og IAS-staðli 38, óefnislegar eignir. Ef ekki er nokkuð víst að leigutaki eignist eignina við lok leigutímans skal afskrifa eignina að fullu á því sem styttra er af leigutíma eða nýtingartíma.***

20. 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 því sem styttra er af leigutíma eða nýtingartíma.

21. Heildarfjárhæð afskrifta á 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 í rekstrarreikninginn. Þar af leiðandi er ólíklegt að fjárhæð eignarinnar og fjárhæð tengdrar skuldar séu jafnháar eftir upphaf samningstímans.

22. Þegar ákvarða á hvort virði leigðrar eignar hafi rýrnað, þ.e. þegar væntanlegur, efnahagslegur framtíðarávinningur af eigninni er lægri en bókfært verð hennar, beitir fyrirtæki alþjóðlega reikningsskilastaðlinum sem fjallar um virðisrýrnun eigna, þar sem settar eru fram kröfur um hvernig fyrirtæki skuli standa að endurskoðun á bókfærðu verði eigna sinna, hvernig það skuli ákvarða endurheimtanlega fjárhæð eignar og hvenær það skuli færa eða bakfæra virðisrýrnunartap.

23. ***Leigutakar skulu, til viðbótar við kröfurnar sem gerðar eru í IAS-staðli 32, fjármálagerningar: upplýsingar og framsetning, veita eftirfarandi upplýsingar um fjármögnunarleigu:***

    a) ***hreint, bókfært verð, miðað við dagsetningu efnahagsreiknings fyrir hvern eignaflokk,***

    b) ***afstemmingu milli heildarlágmarksleigu, miðað við dagsetningu efnahagsreiknings og núvirðis hennar. Auk þess skal fyrirtæki greina frá heildarlágmarksleigu, 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) ***skilyrta leigu, sem er tekjufærð á tímabilinu,***

    d) ***heildarfjárhæð lágmarksframtíðarframleigu, sem vænst er samkvæmt óuppsegjanlegum framleigusamningum miðað við dagsetningu efnahagsreiknings og***

    e) ***almenna lýsingu á helstu leigusamningum leigutaka, að meðtöldu en ekki takmarkað við eftirfarandi:***

        i) ***grundvöllinn, sem ákvörðun um skilyrta leigu er byggð á,***

        ii) ***endurnýjunar-, kaupréttar- og verðhækkunarákvæði, ef þau eru fyrir hendi, og skilmála þeirra og***

        iii) ***takmarkanir sem ákvarðast af leigusamningum sem tengjast t.d. arði, viðbótarskuldum og frekari leigusamningum.***

24. Auk þess gilda kröfur um upplýsingar samkvæmt IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir, IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna, IAS-staðli 38, óefnislegar eignir, IAS-staðli 40, fjárfestingareignir, og IAS-staðli 41, landbúnaður, um fjárhæðir leigðra eigna samkvæmt fjármögnunarleigu sem leigutaki færir sem kaup á eignum.

Rekstrarleiga

25. ***Leigu samkvæmt rekstrarleigu skal gjaldfæra í rekstrarreikningi með línulegri aðferð á leigutímanum nema önnur kerfisbundin aðferð endurspegli betur tímamynstur ávinnings notanda[1].***

26. Leiga (að undanskildum þjónustukostnaði eins og vátryggingum og viðhaldi) vegna rekstrarleigu er gjaldfærð í rekstrarreikningi með línulegri aðferð nema önnur kerfisbundin aðferð endurspegli betur tímamynstur ávinnings notanda, jafnvel þótt leigan sé ekki á þeim grundvelli.

27. Leigutakar skulu veita eftirfarandi upplýsingar um rekstrarleigu, auk þeirra sem krafist er í IAS-staðli 32, fjármálagerningar: upplýsingar og framsetning:

    a) heildarlágmarksleigu í framtíðinni samkvæmt óuppsegjanlegri rekstrarleigu á hverju eftirfarandi tímabila:

        i) innan eins árs,

        ii) eftir eitt ár en innan fimm ára,

        iii) eftir fimm ár,

    b) heildarlágmarksframleigu í framtíðinni samkvæmt óuppsegjanlegum framleigusamningum á dagsetningu efnahagsreiknings,

    c) leigu og framleigu sem eru tekjufærðar á tímabilinu með sérstökum fjárhæðum fyrir lágmarksleigu, skilyrta leigu og framleigu,

    d) almenna lýsingu á helstu leigusamningum leigutaka að meðtöldu, en ekki takmarkað við, eftirfarandi:

        i) grundvöllinn, sem ákvörðun um skilyrta leigu er byggð á,

        ii) endurnýjunar-, kaupréttar- og verðhækkunarákvæði, ef þau eru fyrir hendi, og skilmála þeirra, og

        iii) takmarkanir sem ákvarðast af leigusamningum sem tengjast t.d. arði, viðbótarskuldum og frekari leigusamningum.

LEIGUSAMNINGAR Í REIKNINGSSKILUM LEIGUSALA

Fjármögnunarleiga

28. ***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.***

29. Samkvæmt fjármögnunarleigu afsalar leigusali sér í reynd 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.

30. ***Færsla fjármagnstekna skal byggjast á mynstri sem endurspeglar á öllum tímabilum fasta ávöxtunarkröfu af hreinni fjárbindingu leigusala sem er útistandandi að því er varðar fjármögnunarleigu.***

31. Leigusali skal stefna að því að skipta fjármagnstekjum á leigutímann á kerfisbundinn og skynsamlegan hátt. Þessi tekjuskipting byggist á mynstri sem endurspeglar fasta ávöxtun af hreinni fjárbindingu leigusala sem er útistandandi að því er varðar fjármögnunarleigu. Leigugreiðslum í tengslum við reikningsskilatímabilið, að undanskildum þjónustukostnaði, er jafnað á móti vergri fjárfestingu í leigunni til að lækka bæði höfuðstólinn og óinnleystu fjármagnstekjurnar.

---

[1] Sjá einnig 15. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: *rekstrarleigusamningar — hvatar*.

IAS 17

32. Áætlað, ótryggt hrakvirði, sem er notað til að reikna verga fjárfestingu leigusala í leigusamningi, er endurskoðað reglulega. Ef lækkun hefur orðið á áætluðu, ótryggðu hrakvirði er tekjuskiptingin á leigutímanum endurskoðuð og öll lækkun á fjárhæðum, sem þegar hafa safnast upp, er færð strax.

33. Leigusalar stofna oft til beins upphafskostnaðar, s.s. umboðslauna og lögmannsþóknunar, við samninga um og undirbúning leigu. Að því er varðar fjármögnunarleigu er stofnað til þessa beina upphafskostnaðar til að mynda fjármagnstekjur og er hann annaðhvort tekjufærður strax eða dreginn frá þessum tekjum á leigutímanum. Unnt er að framkvæma hið síðarnefnda með því að gjaldfæra áfallinn kostnað og tekjufæra á sama tímabil hluta af óinnleystum fjármagnstekjum sem jafngilda beina stofnkostnaðinum.

34. ***Leigusalar, sem framleiða eða selja eignir, skulu færa söluhagnað eða -tap meðal tekna á tímabilinu í samræmi við þá aðferð sem fyrirtækið beitir við beina sölu. Ef tilgreindir eru óeðlilega lágir vextir skal söluhagnaðurinn takmarkast við það sem gilti ef krafist væri sömu vaxta og á almennum markaði. Beinn stofnkostnaður skal gjaldfærður í rekstrarreikninginn við upphaf samningstímans.***

35. Framleiðendur eða söluaðilar bjóða viðskiptamönnum sínum oft val um að kaupa eða leigja eign. Fjármögnunarleiga eignar hjá leigusala, sem er framleiðandi eða söluaðili hennar, 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.

36. Sölutekjur, sem leigusali, sem er framleiðandi eða söluaðili eignar í fjármögnunarleigu, færir í upphafi fjármögnunarleigutíma, er gangvirði eignarinnar eða, ef það er lægra, núvirði lágmarksleigu sem rennur til leigusala reiknað á viðskiptavöxtum. Sölukostnaður, sem er færður í upphafi leigutímans, er kostnaðarverð leigðu eignarinnar, eða bókfært verð, ef það er annað, að frádregnu núvirði ótryggðs hrakvirðis. Mismunurinn á sölutekjum og sölukostnaði er söluhagnaður sem er færður í samræmi við þá aðferð sem fyrirtækið beitir við færslu á sölu.

37. Leigusali, sem er framleiðandi eða söluaðili, tilgreinir stundum óeðlilega lága vexti til að laða að viðskiptavini. Notkun slíks vaxtastigs gæti leitt til þess að óeðlilega stór hluti heildartekna af viðskiptunum væri færður við sölu. Ef tilgreindir eru óeðlilega lágir vextir myndi söluhagnaður takmarkast við það sem gilti ef krafist væri viðskiptavaxta.

38. Beinn stofnkostnaður er gjaldfærður við upphaf leigutímans vegna þess að hann tengist aðallega myndun söluhagnaðar hjá framleiðanda eða söluaðila.

39. ***Leigusalar skulu veita eftirfarandi upplýsingar um fjármögnunarleigu, auk þeirra sem gerð er krafa um í IAS-staðli 32, fjármálagerningar: upplýsingar og framsetning:***

    a) ***afstemmingu milli vergra heildarleigugreiðslna, miðað við dagsetningu efnahagsreiknings, og núvirðis útistandandi lágmarksleigu miðað við dagsetningu efnahagsreiknings. Auk þess skal fyrirtækið greina frá vergri heildarfjárfestingu í leigusamningnum og núvirði lágmarksleigukrafna miðað við dagsetningu efnahagsreiknings á sérhverju eftirfarandi tímabila:***

        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, og***

f) ***almenn lýsing á helstu leigusamningum leigusalans.***

40. Oft er gagnlegt að veita einnig, sem vísbendingu um vöxt, upplýsingar um verga fjárfestingu að frádregnum óinnleystum tekjum í nýrri starfsemi sem bættist við á reikningsskilatímabilinu eftir að viðeigandi fjárhæðir vegna samninga, sem var sagt upp, hafa verið dregnar frá.

Rekstrarleiga

41. ***Leigusalar skulu flokka eignir, sem heyra undir rekstrarleigu í efnahagsreikningi, eftir eðli eignarinnar.***

42. ***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].***

43. Kostnaður, þ.m.t. afskriftir, sem stofnað er til við öflun leiguteknanna, er gjaldfærður. Leigutekjur (að undanskildum innborgunum fyrir veitta þjónustu, s.s. vátryggingar og viðhald) eru tekjufærðar 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.

44. Beinum upphafskostnaði, sem stofnað er til sérstaklega til að afla tekna af rekstrarleigu, er annaðhvort frestað og skipt á tekjur á leigutímanum í hlutfalli við færslu á leigutekjum eða hann er færður sem kostnaður í rekstrarreikning á tímabilinu þegar stofnað er til hans.

45. ***Afskriftir afskrifanlegra, leigðra eigna skulu vera í samræmi við venjulega afskriftaaðferð leigusalans fyrir sambærilegar eignir og skal reikna afskriftirnar á þeim grundvelli sem er settur fram í IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir, og IAS-staðli 38, óefnislegar eignir.***

46. Þegar ákvarða á hvort virði leigðrar eignar hafi rýrnað, þ.e. þegar væntanlegur, efnahagslegur framtíðarávinningur af eigninni er lægri en bókfært verð hennar, beitir fyrirtæki alþjóðlega reikningsskilastaðlinum sem fjallar um virðisrýrnun eigna þar sem settar eru fram kröfur um hvernig fyrirtæki skuli standa að endurskoðun á bókfærðu verði eigna sinna, hvernig það skuli ákvarða endurheimtanlega fjárhæð eignar og hvenær það skuli færa eða bakfæra virðisrýrnunartap.

47. Leigusali, sem er framleiðandi eða söluaðili, færir ekki neinn söluhagnað þegar hann gengur að rekstrarleigu vegna þess að það er ekki ígildi sölu.

48. ***Leigusalar skulu veita eftirfarandi upplýsingar um rekstrarleigu, auk þeirra sem krafist er í IAS-staðli 32, fjármálagerningar: upplýsingar og framsetning:***

a) ***heildarlágmarksleiga í framtíðinni samkvæmt óuppsegjanlegri rekstrarleigu á hverju eftirfarandi tímabila:***

i) ***innan eins árs,***

ii) ***eftir eitt ár en innan fimm ára,***

iii) ***eftir fimm ár,***

b) ***heildarfjárhæð skilyrtrar leigu, sem er tekjufærð, og***

c) ***almenn lýsing á helstu leigusamningum leigusalans.***

48A. Auk þess gilda kröfur um upplýsingar samkvæmt IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir, IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna, IAS-staðli 38, óefnislegar eignir, IAS-staðli 40, fjárfestingareignir, og IAS-staðli 41, landbúnaður, um eignir sem leigðar eru út samkvæmt rekstrarleigu.

[1] Sjá einnig 15. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: *rekstrarleigusamningar — hvatar*.

IAS 17

SÖLU- OG ENDURLEIGUVIÐSKIPTI

49. Sölu- og endurleiguviðskipti fela í sér að seljandi selur eign og tekur síðan sömu eign aftur á leigu. Leigan og söluverðið eru yfirleitt háð hvort öðru þar sem samið er um þau í einu lagi. Reikningshaldsleg meðferð sölu- og endurleiguviðskipta fer eftir því um hvers konar leigu er að ræða.

50. ***Ef sölu- og endurleiguviðskipti leiða til fjármögnunarleigu skal ekki færa þann hagnað sem verður af sölunni umfram bókfært verð sem tekjur í reikningsskilum seljanda-leigutaka (eða seljanda sem jafnframt er verðandi leigutaki). Þess í stað skal fresta honum og afskrifa hann á leigutímanum.***

51. Ef endurleigan er fjármögnunarleiga eru viðskiptin aðferð sem leigusalinn notar til að veita fjármagn 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.

52. ***Ef sölu- og endurleiguviðskipti leiða til rekstrarleigu og ljóst er að viðskiptin fara fram á gangvirði skal færa allan hagnað eða allt tap strax. Ef söluverðið er undir gangvirði skal færa allan hagnað eða allt tap strax 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.***

53. 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 strax.

54. ***Vegna rekstrarleigu skal færa tap, sem jafngildir fjárhæð mismunar á bókfærðu verði og gangvirði, strax ef gangvirðið, þegar sölu- og endurleiguviðskiptin fara fram, er lægra en bókfært verð eignarinnar.***

55. Slík leiðrétting er ekki nauðsynleg vegna fjármögnunarleigu nema orðið hafi virðisrýrnun, en þá er bókfært verð lækkað í endurheimtanlega fjárhæð í samræmi við alþjóðlegan reikningsskilastaðal sem fjallar um virðisrýrnun eigna.

56. Kröfur um upplýsingar frá leigutökum og leigusölum taka jafnt til sölu- og endurleiguviðskipta. Lýsingin, sem gerð er krafa um á helstu leigusamningum, felur í sér upplýsingar um einstök eða óvenjuleg ákvæði í samningnum eða í skilmálum um sölu- og endurleiguviðskiptin.

57. Sölu- og endurleiguviðskipti geta fallið undir sérstök skilyrði um upplýsingar í 16. lið í IAS-staðli 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum.

BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

58. ***Hvatt er til afturvirkrar beitingar á þessum staðli en ekki er gerð krafa um hana. Ef staðlinum er ekki beitt afturvirkt er leigusalinn talinn hafa ákvarðað stöðu allrar fyrirliggjandi fjármögnunarleigu á réttan hátt og skal eftirleiðis færa í samræmi við ákvæði þessa staðals.***

GILDISTÖKUDAGUR

59. ***Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1999 eða síðar. Ef fyrirtæki beitir þessum staðli í reikningsskilum sem taka til tímabila sem hefjast fyrir 1. janúar 1999 skal fyrirtækið greina frá því að það hafi beitt þessum staðli í stað IAS-staðals 17, færsla leigusamninga, sem var samþykktur árið 1982.***

60. Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 17, færsla leigusamninga, sem samþykktur var árið 1982.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 18

(ENDURSKOÐAÐUR 1993)

Reglulegar tekjur

Árið 1998 var 11. lið IAS-staðals 18 breytt með IAS-staðli 39, fjármálagerningar: færsla og mat, með því að bæta við millivísun í IAS-staðal 39.

Í maí 1999 var 36. lið breytt með IAS-staðli 10 (endurskoðaður 1999), atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings. Breytti textinn tók gildi fyrir árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2000 eða síðar.

Í janúar 2001 var 6. lið breytt með IAS-staðli 41, landbúnaður. IAS-staðall 41 gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2003 eða síðar.

Eftirfarandi túlkanir fastanefndarinnar um túlkanir tengjast IAS-staðli 18:

– 27. túlkun fastanefndarinnar: mat á efnisinnihaldi viðskipta þegar um er að ræða leigusamninga í lagalegum skilning,

– 31. túlkun fastanefndarinnar: reglulegar tekjur — vöruskipti í tengslum við auglýsingaþjónustu.

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	
Gildissvið	1-6
Skilgreiningar	7-8
Mat á reglulegum tekjum	9-12
Skilgreining á viðskiptunum	13
Sala á vörum	14-19
Veitt þjónusta	20-28
Vextir, rétthafagreiðslur og arður	29-34
Upplýsingagjöf	35-36
Gildistökudagur	37

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sjá 12. lið formálans).

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 í sér bæði reglulegar tekjur og ágóða. Reglulegar tekjur eru tekjur sem verða til við reglulega starfsemi fyrirtækis 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.

IAS 18

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 fyrirtækisins 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 fyrirtækis sem gefa af sér vexti, rétthafagreiðslur 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 fyrirtækið framleiðir til sölu, og vörur sem keyptar eru til endursölu, eins og vörur sem smásali kaupir eða land og aðrar eignir sem ætlunin er að endurselja.

4. Veiting þjónustu felur að jafnaði í sér að fyrirtæki 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 fyrirtækis leiðir til reglulegra tekna í formi:

   a) vaxta — þóknanir fyrir notkun á handbæru fé eða ígildi handbærs fjár eða fjárhæðir sem skal greiða fyrirtækinu,

   b) rétthafagreiðslna — þóknanir fyrir notkun á langtímaeignum fyrirtækisins, 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. Í staðlinum er ekki fjallað um reglulegar tekjur 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) tryggingasamninga tryggingafyrirtækja,

   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 stafar af reglulegri starfsemi fyrirtækis þegar innstreymið leiðir til aukningar á eigin fé, annarrar en aukningar sem tengist framlögum eigenda.

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

8. Til reglulegra tekna telst aðeins heildarinnstreymi efnahagslegs ávinnings sem fyrirtækið hefur móttekið 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 fyrirtækisins 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 fyrirtækisins. 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 móttekið eða er óinnheimt*** [1]***.***

10. Fjárhæð reglulegra tekna, sem myndast vegna viðskipta, er venjulega ákvörðuð með samkomulagi á milli fyrirtækisins og kaupanda eða notanda eignarinnar. Hún er metin á gangvirði endurgjaldsins sem er móttekið eða óinnheimt og er tekið tillit til fjárhæðar alls viðskiptaafsláttar og magnafsláttar sem fyrirtækið 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 móttekið eða óinnheimt. Hins vegar kann gangvirði endurgjaldsins að vera lægra en nafnverð handbærs fjár sem er móttekið eða óinnheimt þegar innstreymi handbærs fjár eða ígildis handbærs fjár frestast. Fyrirtæki 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. Ávöxtunarkröfuna 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) vaxtaprósentu 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, fjármálagerningar: færsla og mat.

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.

IAS 18

SKILGREINING Á VIÐSKIPTUNUM

13. Skilyrðum í þessum staðli fyrir færslu er oftast beitt á hver viðskipti fyrir sig. Við tilteknar 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 tvenn 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. Fyrirtæki 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) ***fyrirtækið hefur fært að verulegu leyti áhættu og umbun, sem fylgir eignarhaldi á vörunum, yfir á kaupandann,***

    b) ***fyrirtækið 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 fyrirtækisins, 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 fyrirtæki hefur flutt að verulegu leyti 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 fyrirtækið heldur eftir verulegri áhættu sem fylgir eignarhaldi eru viðskiptin ekki sala og reglulegar tekjur eru ekki færðar. Fyrirtæki getur haldið eftir verulegri áhættu, sem fylgir eignarhaldi, með ýmsum hætti. Dæmi um aðstæður þar sem fyrirtæki getur haldið eftir verulegri áhættu og umbun, sem fylgir eignarhaldi, eru:

    a) þegar fyrirtæki heldur eftir skuldbindingu vegna ófullnægjandi rekstrarárangurs 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 fyrirtækið hefur ekki enn uppfyllt og

    d) þegar kaupandinn hefur rétt til að ógilda kaupin af ástæðu sem er tilgreind í sölusamningnum og í fyrirtækinu er óvissa um það hversu miklar líkur eru á skilum.

17. Ef fyrirtækið heldur aðeins eftir 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 fyrirtækið hefur yfirfært að verulegu leyti áhættu og umbun sem fylgir eignarhaldi. Annað dæmi um það, þegar fyrirtæki 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 fyrirtækisins. Í sumum tilvikum eru ekki líkur á þessu fyrr en endurgjaldið er móttekið 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 hins vegar 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. Almennt 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:***

    a) ***unnt er að meta fjárhæð reglulegra tekna á áreiðanlegan hátt,***

    b) ***líklegt er að efnahagslegur ávinningur, sem tengist viðskiptunum, renni til fyrirtækisins,***

    c) ***unnt er að meta stöðu viðskiptanna á áreiðanlegan hátt miðað við dagsetningu efnahagsreiknings, og***

    d) ***unnt er að meta á áreiðanlegan hátt kostnað, sem stofnað hefur verið til vegna viðskiptanna, og kostnað við að ljúka viðskiptunum[(12)].***

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, verksamningar, 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 fyrirtækisins. Þegar óvissa hins vegar 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.

23. Venjulega getur fyrirtæki unnið áreiðanlegt mat eftir að það hefur samið um eftirfarandi við aðra aðila að viðskiptunum:

    a) framfylgjanlegan rétt hvers aðila varðandi þjónustuna sem aðilarnir munu veita og taka á móti,

    b) endurgjald til greiðslu og

    c) með hvaða hætti og samkvæmt hvaða skilmálum greiðslan fer fram.

    Einnig er yfirleitt nauðsynlegt að fyrirtæki hafi skilvirkt innra kerfi fyrir gerð fjárhagsáætlana og reikningsskila. Fyrirtækið yfirfer og breytir, þegar þörf krefur, mati á reglulegum tekjum á meðan þjónustan fer fram. Þörf á slíkri breytingu þarf ekki að vera vísbending um að ekki sé unnt að meta niðurstöðu viðskiptanna á áreiðanlegan hátt.

---

1 Sjá einnig 27. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: mat á efnisinnihaldi viðskipta sem eru leigusamningar í lagalegum skilningi.

2 Sjá einnig 31. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: reglulegar tekjur — vöruskipti sem fela í sér auglýsingaþjónustu.

IAS 18

24. Unnt er að ákvarða stöðu viðskipta með ýmsum aðferðum. Fyrirtækið 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:

    a) kannanir á því verki, sem hefur verið unnið,

    b) þjónusta, sem hefur verið veitt fram að tilteknum degi sem hlutfall af allri þjónustu sem mun verða veitt, eða

    c) 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.

    Mótteknar áfangagreiðslur og fyrirframgreiðslur frá viðskiptamönnum endurspegla oft ekki þá þjónustu sem hefur verið innt af hendi.

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 fyrirtækið 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, RÉTTHAFAGREIÐSLUR OG ARÐUR

29. ***Reglulegar tekjur, sem myndast vegna notkunar annarra á eignum fyrirtækisins sem gefa af sér vexti, höfundarlaun og arð, skal færa, miðað við þau grundvallaratriði sem eru sett fram í 30. lið, þegar:***

    a) ***líklegt er að efnahagslegur ávinningur, sem tengist viðskiptunum, renni til fyrirtækisins og***

    b) ***unnt er að meta fjárhæð reglulegu teknanna á áreiðanlegan hátt.***

30. ***Færa skal reglulegar tekjur, miðað við eftirfarandi grundvallaratriði:***

    a) ***færa skal vexti í hlutfalli við tímann sem liðinn er og taka tillit til raunverulegs afraksturs af eigninni,***

    b) ***færa skal höfundarlaun á rekstrargrunni í samræmi við efni viðkomandi samkomulags og***

    c) ***færa skal arð þegar réttur hluthafa til að taka á móti greiðslu hefur verið staðfestur.***

31. Raunverulegur afrakstur af eign er vaxtaprósentan sem þarf til að afvaxta streymi innborgana sem vænta má á líftíma eignarinnar þannig að það jafngildi upphaflega bókfærðu verði eignarinnar. Til vaxtatekna telst fjárhæð afskrifta af hvers kyns afföllum, yfirverði eða öðrum mismun á upphaflega bókfærðu verði skuldabréfs og fjárhæð þess á gjalddaga.

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. Höfundarlaun 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 fyrirtækisins. 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. ***Fyrirtæki skal birta upplýsingar um:***

    a) ***þær reikningsskilaaðferðir 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) ***höfundarlaunum,***

        v) ***arði og***

    c) ***fjárhæð reglulegra tekna af skiptum á vörum eða þjónustu í hverjum flokki tekna sem skiptir máli.***

36. Fyrirtæki 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, févíta eða hugsanlegra tapa.

GILDISTÖKUDAGUR

37. ***Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1995 eða síðar.***

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 19

(ENDURSKOÐAÐUR 2002)

Starfskjör

Þessi endurskoðaði, alþjóðlegi reikningsskilastaðall kemur í stað IAS-staðals 19, *eftirlaunakostnaður*, sem stjórnin samþykkti í endurskoðaðri útgáfu árið 1993. Þessi endurskoðaði staðall gildir fyrir reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1999 eða síðar.

Í maí 1999 var b-lið 20. liðar 35., 125. og 141. lið breytt með IAS-staðli 10, *atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings* (endurskoðaður 1999). Breytingarnar tóku gildi fyrir árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2000 eða síðar.

IAS 19

Staðlinum var breytt árið 2000 til að breyta skilgreiningunni á eignum til greiðslu lífeyris og til að innleiða kröfur um færslu, mat og veitingu upplýsinga um endurgreiðslur. Breytingarnar tóku gildi fyrir reikningsskilatímabil sem hefjast 1. janúar 2001 eða síðar.

Frekari breytingar voru gerðar árið 2002 til að koma í veg fyrir færslu hagnaðar eingöngu vegna tryggingafræðilegra tapa eða kostnaðar vegna réttindaávinnslu fyrri tímabila og færslu tapa eingöngu vegna tryggingafræðilegs hagnaðar. Breytingarnar taka gildi fyrir reikningsskilatímabil sem lýkur 31. maí 2002 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr.

INNGANGUR

1. Í staðlinum er mælt fyrir um reikningshald og upplýsingar launagreiðenda vegna starfskjara. Hann kemur í stað IAS-staðals 19, *eftirlaunakostnaður*, sem var samþykktur árið 1993.Helstu breytingar frá eldri IAS-staðli 19 eru settar fram í viðauka D, grundvöllur niðurstaðna. Í staðlinum er ekki fjallað um reikningsskil lífeyrissjóða (sjá IAS-staðal 26, *reikningshald og reikningsskil eftirlaunasjóða*).

2. Í þessum staðli eru tilgreindir fimm flokkar starfskjara:

   a) skammtímastarfskjör, s.s. laun, framlög til almannatrygginga, launað orlof og launað veikindaleyfi, hagnaðarskipting og kaupaukar (ef þau gjaldfalla innan 12 mánaða frá lokum tímabilsins) og ópeningaleg kjör (eins og læknisþjónusta, húsnæði, bifreiðar og ókeypis eða niðurgreiddar vörur eða þjónusta) til núverandi starfsmanna,

   b) eftirlaunakjör, s.s. lífeyrir, önnur eftirlaunakjör, líftryggingar og læknisþjónusta eftir starfslok,

   c) önnur langtímastarfskjör, þ.m.t. leyfi vegna hás starfsaldurs eða rannsóknarleyfi, starfsafmæli eða önnur kjör vegna hás starfsaldurs, varanlegar örorkubætur og hagnaðarskipting, kaupaukar og frestaðar bætur ef þau gjaldfalla 12 mánuðum frá lokum tímabilsins eða síðar.

   d) uppsagnarkjör, og

   e) launakjör, tengd eigin fé fyrirtækis.

3. Í staðlinum er gerð krafa um að félög færi skammtímastarfskjör þegar starfsmaður hefur innt af hendi þjónustu í skiptum fyrir þessi kjör.

4. Eftirlaunakerfi flokkast í iðgjaldatengd eða réttindatengd kerfi. Í staðlinum eru gefnar sérstakar leiðbeiningar um flokkun sameiginlegra lífeyriskerfa margra launagreiðenda, opinberra lífeyriskerfa og kerfa með tryggð kjör.

5. Þegar um er að ræða iðgjaldatengd kerfi greiðir fyrirtæki föst iðgjöld í aðskilda rekstrareiningu (sjóð) og hefur enga lagalega eða ætlaða skuldbindingu til að greiða framlög ef sjóðurinn á ekki nægar eignir til að greiða öll þau starfskjör sem tengjast vinnuframlagi starfsmanna á núverandi og fyrri tímabilum. Í staðlinum er gerð krafa um að fyrirtæki færi iðgjöld í iðgjaldatengd lífeyriskerfi þegar starfsmaður hefur innt af hendi þjónustu í skiptum fyrir þessi iðgjöld.

6. Öll önnur eftirlaunakerfi eru réttindatengd. Réttindatengd kerfi geta verið ófjármögnuð eða fjármögnuð að hluta eða að öllu leyti. Í staðlinum er gerð krafa um að fyrirtæki:

   a) færi ekki aðeins lagalega skuldbindingu sína, heldur einnig ætlaðar skuldbindingar sem geta myndast vegna starfsvenja þess,

b) ákvarði nægilega reglulega núvirði réttindatengdrar lífeyrisskuldbindingar og gangvirði allra eigna til greiðslu lífeyris til að fjárhæðir, sem færðar eru í reikningsskilin, séu ekki verulega frábrugðnar fjárhæðunum sem ákvarðaðar eru miðað við dagsetningu efnahagsreiknings,

c) noti aðferðina sem miðast við áunnin réttindi til að meta skuldbindingar sínar og kostnað,

d) úthluti kjörum eftir starfstíma samkvæmt reiknireglu eftirlaunakerfisins um kjör, nema vinnuframlag starfsmanns á komandi árum leiði til verulega bættra kjara miðað við liðin ár,

e) noti hlutlausar og samrýmanlegar, tryggingafræðilegar forsendur fyrir lýðfræðilegar breytur (s.s. starfsmannaveltu og dánartíðni) og fjárhagslegar breytur (s.s. framtíðarlaunahækkanir, breytingar á lækniskostnaði og tilteknar breytingar á opinberum kjörum). Fjárhagslegar forsendur skulu byggðar á markaðsvæntingum miðað við dagsetningu efnahagsreiknings fyrir það tímabil sem skuldbindingar skulu gerðar upp á,

f) ákvarði afvöxtunarstuðul, miðað við markaðsávöxtun á tryggum skuldabréfum fyrirtækja miðað við dagsetningu efnahagsreiknings (eða á ríkisskuldabréfum í löndum þar sem ekki er virkur markaður með slík bréf), í sambærilegum gjaldmiðli og með sambærilegum skilmálum og eftirlaunaskuldbindingin,

g) dragi gangvirði allra eigna til greiðslu lífeyris frá bókfærðu verði skuldbindingarinnar. Ákveðin endurgreiðsluréttindi, sem uppfylla ekki skilyrði til að teljast eignir til greiðslu lífeyris, eru meðhöndluð á sama hátt og eignir til greiðslu lífeyris, að því undanskildu að þau eru sett fram sem aðskilin eign fremur en sem frádráttur frá skuldbindingunni,

h) takmarki bókfært verð eignar svo að það verði ekki hærra en hrein samtala:

   i) ófærðs kostnaðar vegna réttindaávinnslu fyrri tímabila og tryggingafræðilegra tapa, auk

   ii) núvirðis efnahagslegs ávinnings sem fáanlegur er sem endurgreiðsla úr kerfinu eða lækkun á framtíðariðgjöldum til þess,

i) færi kostnað vegna réttindaávinnslu fyrri tímabila línulega á meðaltímabili þar til hin breyttu réttindi hafa áunnist og eru óskilyrt,

j) færi hagnað eða tap af skerðingu réttinda eða uppgreiðslu úr réttindatengdu lífeyriskerfi þegar skerðingin eða uppgreiðslan á sér stað. Hagnaðurinn eða tapið skal taka til allra breytinga sem verða á núvirði réttindatengdrar skuldbindingar og gangvirðis eigna til greiðslu lífeyris og ófærðs hluta alls tengds, tryggingafræðilegs hagnaðar eða taps og kostnaðar vegna réttindaávinnslu fyrri tímabila, og

k) færi ákveðinn hluta hreins, uppsafnaðs, tryggingafræðilegs hagnaðar og tapa sem eru umfram það sem er hærra af eftirfarandi:

   i) 10% af núvirði réttindatengdrar skuldbindingar (áður en eignir til greiðslu lífeyris eru dregnar frá), og

   ii) 10% af gangvirði allra eigna til greiðslu lífeyris.

   Sá hluti tryggingafræðilegs hagnaðar og taps, sem skal færa fyrir sérhvert réttindatengt kerfi, er það sem var umfram 10% „vikmarkið“ á fyrri reikningsskiladegi, deilt með væntu meðaltali þess sem eftir er af starfsævi þeirra starfsmanna sem eiga aðild að því kerfi.

   Í staðlinum eru einnig leyfðar kerfisbundnar aðferðir til hraðari færslu svo fremi sem sama viðmiðun sé notuð fyrir bæði hagnað og tap og að þeirri viðmiðun sé beitt af samkvæmni frá einu tímabili til annars. Til þessara leyfilegu aðferða telst m.a. tafarlaus færsla alls tryggingafræðilegs hagnaðar og taps.

IAS 19

7. Í staðlinum er gerð krafa um einfaldari aðferðar við færslu annarra langtímastarfskjara heldur en við færslu eftirlaunakjara: tryggingafræðilegur hagnaður og tap og kostnaður við réttindaávinnslu fyrri tímabila er færður strax.

8. Uppsagnarkjör eru starfskjör sem greiðast annaðhvort vegna: ákvörðunar fyrirtækis um að segja upp starfsmanni áður en venjulegum eftirlaunaaldri er náð eða ákvörðunar starfsmanns að samþykkja að segja upp sjálfviljugur í skiptum fyrir þessi kjör. Atburðurinn, sem leiðir til skuldbindingarinnar, er uppsögnin fremur en þjónusta starfsmanns. Því skal fyrirtæki færa uppsagnarkjör þegar og aðeins þegar fyrirtækið er sannanlega skuldbundið annaðhvort til að:

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

   b) bjóða uppsagnarkjör vegna tilboðs sem lagt er fram til að hvetja til sjálfviljugrar uppsagnar.

9. Fyrirtæki er sannanlega skuldbundið til að segja upp starfsmanni þegar og aðeins þegar það hefur útbúið ítarlega, formlega áætlun (með tilgreindu lágmarksefni) um uppsögnina og ekki er raunhæfur möguleiki að afturkalla hana.

10. Þegar uppsagnarkjör koma til greiðslu meira en 12 mánuðum eftir dagsetningu efnahagsreiknings skulu þau afvöxtuð. 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.

11. Launakjör, tengd eigin fé fyrirtækis, eru starfskjör sem annaðhvort fela í sér: að starfsmenn eiga rétt á eiginfjárgerningum sem fyrirtækið (eða móðurfélag þess) gefur út eða að fjárhæð skuldbindingar fyrirtækisins gagnvart starfsmönnum veltur á framtíðarverði eiginfjárgerninga sem fyrirtækið gefur út. Í staðlinum er gerð krafa um að tilteknar upplýsingar séu veittar um slík kjör en ekki eru tilgreindar kröfur um færslu og mat.

12. Staðallinn gildir fyrir reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1999 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr. Við fyrstu beitingu staðalsins er fyrirtæki heimilt að færa hækkun, sem getur orðið á skuldum þess vegna eftirlaunakjara, á fimm ára tímabil að hámarki. Ef beiting staðalsins lækkar skuldir er gerð krafa um að fyrirtæki færi lækkunina strax.

13. Staðlinum var breytt árið 2000 til að breyta skilgreiningunni á eignum til greiðslu lífeyris og til þess að innleiða kröfur um færslu, mat og veitingu upplýsinga um endurgreiðslur. Breytingarnar taka gildi fyrir reikningsskilatímabil sem hefjast 1. janúar 2001 eða síðar. Hvatt er til þess að breytingarnar séu teknar upp fyrr.

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	
Gildissvið	1-6
Skilgreiningar	7
Skammtímastarfskjör	8-23
Færsla og mat	10-22
Öll skammtímastarfskjör	10
Launaðar skammtímafjarvistir	11-16

IAS 19

Hagnaðarskipta- og kaupaukakerfi	17-22
Upplýsingar	23
Eftirlaunakjör: aðgreining á iðgjaldatengdum kerfum og réttindatengdum kerfum	24-42
Sameiginleg kerfi margra launagreiðenda	29-35
Opinber kerfi	36-38
Tryggð kjör	39-42
Eftirlaunakjör: iðgjaldatengd kerfi	43-47
Færsla og mat	44-45
Upplýsingar	46-47
Eftirlaunakjör: réttindatengd kerfi	48-125
Færsla og mat	49-62
Færsla ætlaðrar skuldbindingar	52-53
Efnahagsreikningur	54-60
Rekstrarreikningur	61-62
Færsla og mat: núvirði réttindatengdra skuldbindinga og kostnaður við réttindaávinnslu tímabils	63-101
Tryggingafræðileg virðismatsaðferð	64-66
Skipting kjara á starfstímabil	67-71
Tryggingafræðilegar forsendur	72-77
Tryggingafræðilegar forsendur: afvöxtunarstuðull	78-82
Tryggingafræðilegar forsendur: laun, kjör og lækniskostnaður	83-91
Tryggingafræðilegur hagnaður og tap	92-95
Kostnaður við réttindaávinnslu fyrri tímabila	96-101
Færsla og mat: Eignir til greiðslu lífeyris	102-107
Gangvirði eigna til greiðslu lífeyris	102-104
Endurgreiðslur	104A-104D
Ávöxtun eigna til greiðslu lífeyris	105-107
Sameining fyrirtækja	108
Réttindaskerðingar og uppgjör	109-115
Framsetning	116-119

IAS 19

Jöfnun	116-117
Skammtíma/langtímaaðgreining	118
Fjárhagsliðir eftirlaunakjarakostnaðar	119
Upplýsingar	120-125
Önnur langtímastarfskjör	126-131
Færsla og mat	128-130
Upplýsingar	131
Uppsagnarkjör	132-143
Færsla	133-138
Mat	139-140
Upplýsingar	141-143
Launakjör, tengd eigin fé	144-152
Færsla og mat	145
Upplýsingar	146-152
Bráðabirgðaákvæði	153-156
Gildistökudagur	157-160

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formála að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sjá 12. lið formálans).

MARKMIÐ

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

a) skuld þegar starfsmaður hefur innt af hendi þjónustu í skiptum fyrir starfskjör, sem greiðast í framtíðinni, og

b) gjöld þegar fyrirtæki 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 starfskjara.***

2. Staðallinn fjallar ekki um reikningsskil eftirlaunasjóða (sjá IAS-staðal 26, *reikningshald og reikningsskil eftirlaunasjóða)*.

3. Staðallinn gildir um öll starfskjör, þ.m.t. þau sem eru veitt:

   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 fyrirtæki 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 fyrirtæki á ekki aðra raunhæfa kosti en að greiða starfsmönnum lífeyri. Dæmi um ætlaða skuldbindingu er þegar breyting á óformlegum starfsvenjum fyrirtækis myndi valda óásættanlegum skaða að því er varðar samband þess við starfsmenn.

4. Til starfskjara teljast m.a.:

a) skammtímastarfskjör, 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 læknisþjónusta, húsnæði, bifreiðar og ókeypis eða niðurgreiddar vörur eða þjónusta) til núverandi starfsmanna,

b) eftirlaunakjör, s.s. lífeyrir, önnur eftirlaunakjör, líftryggingar eða læknisþjónusta eftir starfslok,

c) önnur langtímastarfskjör, þ.m.t. leyfi vegna hás starfsaldurs eða rannsóknarleyfi, starfsafmæli eða önnur kjör vegna hás 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 og

e) launakjör, tengd eigin fé fyrirtækis.

Vegna þess að sérhver flokkur, sem tilgreindur er í a til e-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 útvegun 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 fyrirtæki í fullu starfi, hlutastarfi, föstu starfi, íhlaupavinnu 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 fyrirtæki lætur í skiptum fyrir þjónustu sem starfsmenn inna af hendi.

Skammtímastarfskjör eru starfskjör (önnur en uppsagnarkjör og launakjör tengd eigin fé fyrirtækis) 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 og launakjör, tengd eigin fé fyrirtækis) sem greiðast eftir að störfum lýkur.

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

IAS 19

Iðgjaldatengd kerfi eru eftirlaunakerfi sem fela í sér að fyrirtæki 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 ýmis fyrirtæki, sem láta ekki sameiginlegri stjórn, leggja fram, og***

b) ***nota þessar eignir til að veita starfsmönnum fleiri en eins fyrirtækis kjör á þeim grundvelli að iðgjaldastig og kjarastig séu ákvörðuð án tillits til þess hvaða fyrirtæki hefur ráðið hlutaðeigandi starfsmenn til starfa.***

Önnur langtímastarfskjör eru starfskjör (önnur en eftirlaunakjör, uppsagnarkjör og launakjör, tengd eigin fé fyrirtækis) 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 fyrirtækis 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.***

Launakjör, tengd eigin fé fyrirtækis, eru starfskjör þar sem annaðhvort er að:

a) starfsmenn eiga rétt á eiginfjárgerningum sem fyrirtækið (eða móðurfélag þess) gefur út, eða

b) ***fjárhæð skuldbindingar fyrirtækisins við starfsmenn veltur á framtíðarverði eiginfjárgerninga sem það gefur út.***

Launakerfi, tengd eigin fé fyrirtækis, eru formlegt eða óformlegt fyrirkomulag sem felur í sér að fyrirtæki veitir einum eða fleiri starfsmönnum launakjör sem byggjast á eigin fé fyrirtækis.

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 langtímastarfskjör og***

b) ***viðurkenndir tryggingasamningar.***

Eignir lífeyrissjóðs með langtímastarfskjör eru eignir (aðrar en óyfirfæranlegir fjármálagerningar sem fyrirtækið, sem reikningsskilin taka til, gefur út):

a) ***sem eru í eigu einingar (sjóðs) sem er lagalega aðskilin frá fyrirtækinu, 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 fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, eða***

ii) ***eignunum sé skilað til fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, til að endurgreiða því þau starfskjör sem þegar eru greidd.***

Viðurkenndur tryggingasamningur er tryggingarskírteini sem gefið er út af vátryggjanda sem er ekki tengdur fyrirtækinu 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 fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, hafa ekki aðgang að því (jafnvel við gjaldþrot) og ekki er hægt að greiða það fyrirtækinu sem reikningsskilin taka til nema annaðhvort:***

i) ***andvirðið sýni umframeignir, sem ekki eru nauðsynlegar til að með tryggingasamningnum sé staðið við allar tengdar eftirlaunaskuldbindingar, eða***

ii) ***andvirðinu sé skilað til fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, til að endurgreiða því 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 kerfisins 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 langtímastarfskjörum. Kostnaður við réttindaávinnslu fyrri tímabila getur annaðhvort verið jákvæður (þar sem kjör eru tekin upp eða bætt) eða neikvæður (þar sem gildandi kjör eru rýrð).

IAS 19

SKAMMTÍMASTARFSKJÖR

8. Til skammtímastarfskjara teljast liðir á borð við:

   a) laun og framlög til almannatrygginga,

   b) launaðar skammtímafjarvistir (eins og launað orlof og launuð veikindaleyfi) þar sem þess er vænst að fjarvistirnar 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) óþeningaleg kjör (s.s. læknisþjónusta, húsnæði, bifreiðar og ókeypis eða niðurgreiddar vörur eða þjónusta) til núverandi starfsmanna.

9. Færsla skammtímastarfskjara 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 óafvöxtuðum grundvelli.

Færsla og mat

Öll skammtímastarfskjör

10. ***Þegar starfsmaður hefur innt af hendi þjónustu fyrir fyrirtæki á reikningsskilatímabili skal fyrirtækið færa óafvaxtaða fjárhæð skammtímastarfskjara, sem vænst er að verði greidd í skiptum fyrir þá þjónustu:***

    a) ***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 fyrirtæki eignfæra þá umframfjárhæð (fyrirframgreiddur kostnaður) að því marki sem fyrirframgreiðslan leiðir t.d. til lækkunar á framtíðargreiðslum eða til endurgreiðslu í handbæru fé, og***

    b) ***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 fyrirtæki skal beita þessari kröfu að því er varðar skammtímastarfskjör sem eru í formi launaðra fjarvista og hagnaðarskipta- og kaupaukakerfa.

Launaðar skammtímafjarvistir

11. ***Fyrirtæki skal færa væntanlegan kostnað vegna skammtímastarfskjara sem eru í formi launaðra fjarvista skv. 10. lið sem hér segir:***

    a) ***þegar um er að ræða uppsafnanlegar, launaðar fjarvistir þegar starfsmenn inna af hendi þjónustu sem eykur rétt þeirra til launaðra fjarvista í framtíðinni, og***

    b) ***þegar um er að ræða óuppsafnanlegar, launaðar fjarvistir þegar fjarvistirnar eiga sér stað.***

12. Fyrirtæki 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:

    a) uppsafnanlegur, og

    b) 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. ***Fyrirtæki skal meta væntanlegan kostnað vegna uppsafnaðra, launaðra fjarvista sem viðbótarfjárhæð sem fyrirtækið 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 fyrirtæki 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 31. 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 fyrirtækið 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.

Fyrirtækið 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). Fyrirtækið færir því skuld sem nemur 12 launuðum veikindadögum.

16. Óuppsafnanlegar, launaðar fjarvistir eru ekki yfirfærðar: þær fyrnast 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 fyrirtækinu. 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 kviðdómi eða herþjónustu. Fyrirtæki færir ekki skuld eða gjöld fyrr en fjarvistin á sér stað vegna þess að sú fjárhæð, sem kjörin veita, hækkar ekki vegna þjónustu starfsmanna.

Hagnaðarskipta- og kaupaukakerfi

17. ***Fyrirtæki skal færa væntanlegan kostnað vegna hagnaðarskipta- og kaupaukagreiðslna skv. 10. lið þá og því aðeins:***

a) ***fyrirtækið hafi núverandi lagalega eða ætlaða skuldbindingu til að inna af hendi slíkar greiðslur vegna fyrri atburða og***

b) ***unnt sé að meta skuldbindinguna á áreiðanlegan hátt.***

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

IAS 19

18. Samkvæmt sumum hagnaðarskiptakerfum fá starfsmenn einungis hluta af hagnaði ef þeir starfa hjá fyrirtækinu 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 fyrirtæki greiði starfsmönnum, sem starfa allt árið, tiltekið hlutfall af hagnaði þess á árinu. Ef engir starfsmenn hætta á árinu eru heildarhagnaðarskiptagreiðslur fyrir árið 3% af hagnaði. Fyrirtækið áætlar að starfsmannavelta lækki greiðslurnar í 2,5% af hagnaði.

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

19. Verið getur að fyrirtæki beri ekki neina lagalega skuldbindingu til að greiða kaupauka. Engu að síður er í sumum tilvikum venja hjá fyrirtæki að greiða kaupauka. Í slíkum tilvikum ber fyrirtækið ætlaða skuldbindingu vegna þess að fyrirtækið 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. Fyrirtæki getur metið lagalega eða ætlaða skuldbindingu sína á áreiðanlegan hátt samkvæmt hagnaðarskipta- eða kaupaukakerfi þá og því aðeins að:

a) formlegir skilmálar kerfisins innihaldi reiknireglu til að ákvarða fjárhæð kjaranna,

b) fyrirtækið ákvarði fjárhæðir til greiðslu áður en reikningsskilin eru heimiluð til birtingar, eða

c) fyrri venjur sýni með skýrum hætti fjárhæð ætlaðrar skuldbindingar fyrirtækisins.

21. Skuldbinding samkvæmt hagnaðarskipta- og kaupaukakerfi verður til vegna vinnuframlags starfsmanna en ekki vegna viðskipta við eigendur fyrirtækisins. Þar af leiðandi færir fyrirtæki 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. til 131. lið). Ef hagnaðarskipta- og kaupaukagreiðslur samræmast skilgreiningu á launakjörum, tengdum eigin fé fyrirtækis, fer fyrirtæki með þær skv. 144. til 152. lið.

Upplýsingar

23. Þó að í þessum staðli sé ekki gerð krafa um sérstakar upplýsingar um skammtímastarfskjör getur verið gerð krafa um upplýsingar í öðrum alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Fyrirtæki veitir t.d. upplýsingar um starfskjör lykilstjórnenda þegar gerð er krafa um það í IAS-staðli 24, *upplýsingar um tengda aðila*. Í IAS-staðli 1, *framsetning reikningsskila*, er gerð krafa um að fyrirtæki greini frá starfsmannakostnaði.

EFTIRLAUNAKJÖR: AÐGREINING Á IÐGJALDATENGDUM KERFUM OG RÉTTINDATENGDUM KERFUM

24. Eftirlaunakjör fela m.a. í sér:

a) eftirlaunakjör, s.s. lífeyri, og

b) önnur kjör sem falla til eftir starfslok, s.s. líftryggingar og læknisþjónustu eftir starfslok.

Fyrirkomulag, sem felur í sér að fyrirtæki veitir kjör sem falla til eftir starfslok, er eftirlaunakerfi. Fyrirtæki 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 flokkuð annaðhvort sem iðgjaldatengd kerfi eða réttindatengd kerfi eftir því hvert efnahagslegt inntak kerfisins er sem leiðir af meginskilmálum og skilyrðum þess. Samkvæmt iðgjaldatengdum kerfum:

a) takmarkast lagaleg eða ætluð skuldbinding fyrirtækis við þá fjárhæð sem það samþykkir að leggja til kerfisins. Þannig er fjárhæð kjara sem falla til eftir starfslok, sem starfsmaður fær, ákvörðuð út frá fjárhæð iðgjalda sem fyrirtæki greiðir (og jafnvel starfsmaðurinn líka) til eftirlaunakerfis eða tryggingafélags ásamt ávöxtun fjárfestinga sem verður vegna iðgjaldanna og

b) 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 fyrirtækis takmarkast ekki við þá fjárhæð sem það samþykkir að leggja til kerfisins, eru t.d. þegar fyrirtækið ber lagalega eða ætlaða skuldbindingu vegna:

a) reiknireglu kerfis sem er ekki aðeins tengd fjárhæð iðgjalda,

b) ábyrgðar á tiltekinni ávöxtun iðgjalda, ýmist óbeint í gegnum kerfi eða beint, eða

c) óformlegra venja sem skapa ætlaða skuldbindingu. Sem dæmi verður ætluð skuldbinding til þegar venja fyrirtækis er að hækka kjör fyrrum starfsmanna til að halda í við verðbólgu jafnvel þótt ekki sé fyrir hendi lagaleg skuldbinding um að það sé gert.

27. Í réttindatengdum kerfum:

a) er fyrirtæki skuldbundið til að veita núverandi og fyrrverandi starfsmönnum umsamin kjör, og

b) tryggingafræðileg áhætta (að kjör kosti meira en vænst var) og fjárfestingaráhætta lendir í raun á fyrirtækinu. Ef tryggingafræðileg eða fjárfestingarleg reynsla er verri en vænst var getur skuldbinding fyrirtækisins aukist.

28. Í 29. til 42. lið 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. ***Fyrirtæki 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 fyrirtæki:***

a) ***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***

b) ***gefa þær upplýsingar sem gerð er krafa um í 120. lið.***

IAS 19

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 fyrirtæki:

a) ***færa kerfið skv. 44. til 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 fyrirtækinu 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 fáanlegum upplýsingum um afganginn eða hallann,***

ii) ***þeim grundvelli, sem notaður var til að ákvarða afganginn eða hallann, og***

iii) ***áhrifunum á fyrirtækið ef einhver eru.***

31. Eitt dæmi um sameiginlegt, réttindatengt kerfi margra launagreiðenda er þegar:

a) kerfi er fjármagnað með gegnumstreymiskerfi 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 fyrirtæki eiga 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 hefur í för með sér tryggingafræðilega áhættu fyrir fyrirtækið: ef endanlegur kostnaður við kjör, sem þegar hafa áunnist miðað við dagsetningu efnahagsreiknings, er meiri en vænst var þarf fyrirtækið annaðhvort að hækka iðgjöld sín eða sannfæra starfsmenn um að sættast á lækkun 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 fyrirtæki 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 fyrirtæki 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 fyrirtæki standi berskjölduð fyrir tryggingafræðilegri áhættu, sem tengist núverandi og fyrrverandi starfsmönnum annarra fyrirtækja, með þeim afleiðingum að enginn stöðugur og áreiðanlegur grundvöllur er fyrir hendi til að skipta skuldbindingunni, eignum til greiðslu lífeyris og kostnaði niður á einstök fyrirtæki sem þátt taka í kerfinu.

Í þessum tilvikum færir fyrirtæki kerfið eins og það væri réttindatengt kerfi og veitir þær viðbótarupplýsingar sem gerð er krafa um skv. 30. lið

33. Sameiginleg lífeyriskerfi 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 fyrirtæki standa ekki berskjölduð fyrir tryggingafræðilegri áhættu sem tengist núverandi og fyrrverandi starfsmönnum annarra fyrirtækja. Samkvæmt skilgreiningunum í þessum staðli er gerð krafa um að fyrirtæki 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).

34. Réttindatengd kerfi, sem samnýta eignir, sem lagðar eru fram af ýmsum fyrirtækjum sem eru undir sameiginlegri stjórn, t.d. móðurfélagi og dótturfélögum þess, eru ekki sameiginleg lífeyriskerfi margra launagreiðenda. Þess vegna fer fyrirtæki með öll slík lífeyriskerfi sem réttindatengd kerfi.

35. Í IAS-staðli 37, *reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir*, er gerð krafa um að fyrirtæki færi eða veiti upplýsingar um tilteknar, óvissar skuldir. Í sameiginlegu lífeyriskerfi margra launagreiðenda getur óviss skuld t.d. orðið til vegna:

a) tryggingafræðilegra tapa, sem tengjast öðrum hlutaðeigandi fyrirtækjum vegna þess að hvert fyrirtæki, sem tekur þátt í sameiginlegu lífeyriskerfi margra launagreiðenda, deilir tryggingafræðilegri áhættu allra hinna hlutaðeigandi fyrirtækjanna eða

b) allrar ábyrgðar samkvæmt skilmálum kerfisins á fjármögnun sérhvers skorts í kerfinu ef önnur fyrirtæki hætta þátttöku.

Opinber kerfi

36. Fyrirtæki 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 fyrirtækja (eða allra fyrirtækja í ákveðnum flokki, t.d. sérstakrar atvinnugreinar) og eru rekin af ríkis- eða sveitastjórnum eða öðrum aðilum (t.d. sjálfstæðri stofnun sem komið er á fót í þessum sérstaka tilgangi) sem eru ekki undir stjórn eða áhrifum fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til. Sum kerfi, sem fyrirtæki 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. Opinber kerfi eru skilgreind sem réttindatengd eða iðgjaldatengd kerfi í eðli sínu eftir skuldbindingum fyrirtækisins samkvæmt kerfinu. Mörg opinber kerfi eru fjármögnuð með 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, opinberum kerfum ber fyrirtækið samt sem áður enga lagalega eða ætlaða skuldbindingu til að greiða þessi framtíðarkjör: eina skuldbinding þess er að greiða iðgjöldin þegar þau koma til greiðslu og ef fyrirtækið hættir að ráða starfsmenn, sem eru rétthafar í opinbera kerfinu, er það ekki skuldbundið til þess að greiða út kjörin sem starfsmenn þess unnu sér inn á fyrri árum. Af þessum sökum eru opinber kerfi venjulega iðgjaldatengd kerfi. Í þeim undantekningartilvikum, þegar opinbert kerfi er réttindatengt kerfi, beitir fyrirtæki hins vegar meðferðinni sem mælt er fyrir um í 29. og 30. lið.

Tryggð kjör

39. ***Fyrirtæki er heimilt að greiða tryggingariðgjöld til að fjármagna eftirlaunakerfi. Fyrirtækið skal fara með slíkt lífeyriskerfi sem iðgjaldatengt kerfi nema fyrirtækið 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 fyrirtækið heldur slíkri lögformlegri eða ætlaðri skuldbindingu skal fyrirtækið 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.

IAS 19

41. Þegar fyrirtæki fjármagnar eftirlaunaskuldbindingu með iðgjaldi til tryggingarskírteinis sem felur í sér að fyrirtækið (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 fyrirtækið:

a) færir viðurkennt tryggingarskírteini sem eign til greiðslu lífeyris (sjá 7. lið) og

b) færir önnur tryggingarskírteini sem endurgreiðsluréttindi (ef skírteinin uppfylla skilyrðin í 104. lið A).

42. Þegar tryggingaskírteini er í nafni sérstaks þátttakanda í kerfi eða hóps þátttakenda í kerfi og fyrirtækið hefur enga lagalega eða ætlaða skuldbindingu til að greiða fyrir tap á tryggingarskírteininu er fyrirtækið ekki skuldbundið til að greiða starfsmönnum kjör og vátryggjandi ber 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 fyrirtækið á ekki lengur eign eða skuld. Þess vegna fer fyrirtæki með slíkar greiðslur sem iðgjöld til iðgjaldatengds kerfis.

EFTIRLAUNAKJÖR: IÐGJALDATENGD KERFI

43. Einfalt er að færa iðgjaldatengd kerfi vegna þess að skuldbinding fyrirtækisins, 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 fyrirtæki á tímabili skal fyrirtækið 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 hærri en iðgjaldið sem greiða skal vegna þjónustu fyrir dagsetningu efnahagsreiknings skal fyrirtæki 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 afvöxtunarstuðli sem tilgreindur er í 78. lið***

Upplýsingar

46. ***Fyrirtæki skal veita upplýsingar um þá fjárhæð sem gjaldfærð er í iðgjaldatengdum kerfum.***

47. Fyrirtæki 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: RÉTTINDATENGD KERFI

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 fyrirtæki og stundum frá starfsmönnum þess í einingu eða sjóð sem er lagalega aðskilinn frá fyrirtækinu sem reikningsskilin taka til og sem starfskjörin eru greidd úr. Greiðsla á fjármögnuðum kjörum, þegar þau koma til greiðslu, veltur ekki aðeins á fjárhagsstöðu og fjárfestingarárangri sjóðsins heldur líka á getu (og vilja) fyrirtækisins til að bæta fyrir skort í eignum sjóðsins. Fyrirtækið 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 fyrirtækis vegna réttindatengdra kerfa felur í sér eftirfarandi skref:

    a) 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 fyrirtæki þarf að ákvarða hversu stórum hluta kjara má skipta á yfirstandandi og fyrri tímabil (sjá 67. til 71. lið) og vinna mat (tryggingafræðilegar forsendur) á lýðfræðilegum breytum (s.s. starfsmannaveltu og dánartíðni) og fjárhagslegum breytum (s.s. framtíðarhækkunum á launum og lækniskostnaði) sem munu hafa áhrif á kostnað vegna kjaranna (sjá 72. til 91. lið),

    b) 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. til 66. lið),

    c) að ákvarða gangvirði allra eigna til greiðslu lífeyris (sjá 102. til 104. lið),

    d) að ákvarða heildarfjárhæð tryggingafræðilegs hagnaðar og tapa og fjárhæð tryggingafræðilegs hagnaðar og taps sem færa skal (sjá 92. til 95. lið),

    e) að ákvarða kostnað vegna réttindaávinnslu fyrri tímabila þar sem lífeyriskerfi hefur verið komið á eða breytt (sjá 96. til 101. lið) og

    f) 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. til 115. lið).

    Ef fyrirtæki er með fleiri en eitt réttindatengt kerfi beitir fyrirtækið þessum aðferðum sérstaklega á sérhvert lífeyriskerfi sem skiptir máli.

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. ***Fyrirtæki skal ekki einungis færa lagalega skuldbindingu sína samkvæmt formlegum skilmálum réttindatengds kerfis, heldur einnig ætlaðar skuldbindingar sem skapast vegna óformlegra venja fyrirtækisins. Óformlegar venjur skapa ætlaða skuldbindingu þegar fyrirtækið á ekki annan raunhæfan kost en að greiða starfskjör. Dæmi um ætlaða skuldbindingu er þegar breyting á óformlegum venjum fyrirtækis myndi valda óásættanlegum skaða á sambandi þess við starfsmenn.***

53. Formlegir skilmálar réttindatengds kerfis kunna að heimila fyrirtæki að segja upp skuldbindingu sem það ber samkvæmt kerfinu. Samt sem áður er oftast erfitt fyrir fyrirtæki að leggja niður kerfi ef halda á í starfsmenn. Við færslu eftirlaunakjara er því gert ráð fyrir að fyrirtæki, 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:***

    a) ***núvirðis réttindatengdrar skuldbindingar miðað við dagsetningu efnahagsreiknings (sjá 64. lið),***

IAS 19

b) ***að viðbættum tryggingafræðilegum hagnaði (að frádregnum tryggingafræðilegum töpum) sem ekki er færður vegna meðferðarinnar sem sett er fram í 92. og 93. lið,***

c) ***að frádregnum kostnaði vegna réttindaávinnslu fyrri tímabila sem ekki hefur enn verið færður (sjá 96. lið),***

d) ***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. til 104. lið).***

55. Núvirði réttindatengdu skuldbindingarinnar er verga skuldbindingin áður en gangvirði eigna til greiðslu lífeyris er dregið frá.

56. ***Fyrirtæki 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 fyrirtæki 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). Fyrirtæki skal meta þá eign samkvæmt því sem lægra er af eftirfarandi:***

a) ***fjárhæðinni, sem ákvörðuð er skv. 54. lið, og***

b) ***samtölu:***

i) ***allra uppsafnaðra, ófærðra, hreinna, tryggingafræðilegra tapa og kostnaðar vegna réttindaávinnslu fyrri tímabila (sjá 92., 93. og 96. lið) og***

ii) ***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 tímabila á yfirstandandi tímabili eða að tap verði fært eingöngu sem afleiðing tryggingafræðilegs hagnaðar á yfirstandandi tímabili. Fyrirtæki 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:***

a) ***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 hækkun 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,***

b) ***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 58. liðar A gilda aðeins um fyrirtæki ef það 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 færslu þeirra er frestað skv. 54. lið, fjárhæðina sem tilgreind er í ii-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,

[1] Afgangur myndast þegar gangvirði eigna til greiðslu lífeyris er hærra en núvirði réttindatengdu lífeyrisskuldbindingarinnar.

verður hækkun á hreinu samtölunni sem tilgreind er í b-lið 58. liðar og þar af leiðandi hagnaður sem færa þarf. Í 58. lið A er færsla hagnaðar við þessar aðstæður bönnuð. Gagnstæð áhrif verða af tryggingafræðilegum hagnaði sem skapast á tímabilinu, en færslu hans er frestað skv. 54. lið A, að því marki sem tryggingafræðilegi hagnaðurinn lækkar uppsafnað ófært, tryggingafræðilegt tap. Í 58. lið A 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. Fyrirtæki eignfærir í slíkum tilvikum vegna þess að:

a) fyrirtækið hefur yfirráð yfir auðlind sem er getan til að nota afganginn til að af honum verði ávinningur í framtíðinni,

b) þau yfirráð eru afleiðing fyrri atburða (iðgjalda, sem fyrirtækið hefur greitt, og þjónustu sem starfsmenn hafa innt af hendi), og

c) efnahagslegur ávinningur í framtíðinni er fyrirtækinu tiltækur í formi lækkunar á framtíðariðgjöldum eða endurgreiðslu handbærs fjár, annaðhvort beint til fyrirtækisins 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 58. lið A. Hins vegar eru mörkin yfirsterkari bráðabirgðavalkostinum í b-lið 155. liðar. Í vi-lið c-liðar 120. liðar 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 skuldbindingarinnar	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 fáanlegra framtíðarendurgreiðslna og lækkanir á framtíðariðgjöldum	90

Mörkin, sem sett eru í b-lið 58. liðar, eru reiknuð sem hér segir:

Ófærð, tryggingafræðileg töp	110
Ófærður kostnaður við réttindaávinnslu fyrri tímabila	70
Núvirði fáanlegra framtíðarendurgreiðslna og lækkanir á framtíðariðgjöldum	90
Mörk	270

270 er minna en 320. Fyrirtækið færir því eign að fjárhæð 270 og greinir frá því að mörkin hafi lækkað bókfært verð eignarinnar um 50 (sjá vi-lið c-liðar 120. liðar).

IAS 19

Rekstrarreikningur

61. ***Fyrirtæki skal gjaldfæra hreina samtölu eftirfarandi fjárhæða eða tekjufæra (háð þeim mörkum sem sett eru í b-lið 58. liðar) nema að því marki sem gerð er krafa um það í öðrum alþjóðlegum reikningsskilastaðli eða það heimilað að þær séu meðtaldar í kostnaðarverði eignar:***

a) ***kostnaðar vegna réttindaávinnslu tímabilsins (sjá 63. til 91. lið),***

b) ***vaxtagjöld (sjá 82. lið),***

c) ***væntanlegrar ávöxtunar allra eigna til greiðslu lífeyris (sjá 105. til 107. lið) og hvers konar endurgreiðsluréttinda (104. liður A),***

d) ***tryggingafræðilegs hagnaðar og taps, að því marki sem þau eru færð skv. 92. og 93. lið,***

e) ***kostnaðar vegna réttindaávinnslu fyrri tímabila, að því marki sem gerð er krafa um það í 96. lið að fyrirtæki færi hann, og***

f) ***áhrifa réttindaskerðingar eða uppgjöra (sjá 109. og 110. lið).***

62. Í öðrum alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er gerð krafa um að tiltekin starfskjör séu meðtalin í kostnaðarverði eigna, s.s. birgða eða varanlegra rekstrarfjármuna (sjá IAS-staðal 2, *birgðir*, og IAS-staðal 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*). Allur kostnaður vegna kjara sem falla til eftir starfslok, sem meðtalinn 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 lækniskostnaðar 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:

a) beita tryggingafræðilegri virðismatsaðferð (sjá 64. til 66. lið),

b) tengja kjör við starfstíma (sjá 67. til 71. lið) og

c) búa til tryggingafræðilegar forsendur (sjá 72. til 91. lið).

Tryggingafræðileg virðismatsaðferð

64. ***Fyrirtæki 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 viðbótarkjararéttindaeining fyrir hvern starfstíma (sjá 67. til 71. lið) og er sérhver eining metin sérstaklega til þess að mynda lokaskuldbindinguna (sjá 72. til 91. lið).

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

Dæmi til skýringar á 65. lið

Eingreiðsla kjara gjaldfellur við starfslok og jafngildir 1% af endanlegum launum fyrir sérhvert starfsár. Launin eru 10.000 fyrsta árið og gert er ráð fyrir því að þau hækki um 7% (samanlagt) á hverju ári. Afvöxtunarstuðullinn, 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 viðbótarleiðréttingum sem þyrfti til að endurspegla líkurnar á að starfsmaðurinn hætti hjá fyrirtækinu annaðhvort fyrr eða síðar.

Ár	1	2	3	4	5
Kjör sem skipta má á:					
— 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
Upphafleg skuldbinding	—	89	196	324	476
10% vextir	—	9	20	33	48
Kostnaður við réttindaávinnslu tímabilsins	89	98	108	119	131
Lokaskuldbinding	89	196	324	476	655

Aths.:
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.

Skipting kjara á starfstímabil

67. ***Fyrirtæki skal skipta kjörum á starfstíma samkvæmt kjarareiknireglu kerfisins þegar það 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 fyrirtæki 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 fyrirtæki skipti kjörum á yfirstandandi tímabil (til að ákvarða kostnað vegna réttindaávinnslu tímabilsins) og yfirstandandi og fyrri tímabil (til að ákvarða núvirði réttindatengdra skuldbindinga). Fyrirtæki 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 fyrirtæki býst við að greiða á reikningsskilatímabilum. Tryggingafræðilegar aðferðir gera fyrirtæki kleift að meta skuldbindinguna á nógu áreiðanlegan hátt til að réttlæta skuldfærslu.

IAS 19

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 upphæð 100, er skipta 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 fyrirtækinu 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 fyrirtæki líkurnar á hvort sumir starfsmenn uppfylli engar kröfur um óskilyrt áunnin kjör. Jafnvel þótt tiltekin eftirlaunakjör, t.d. eftirlaunakjör sem tengjast læknisþjónustu, 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 fyrirtæki 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 hærra 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 áranna. Kostnaður við réttindaávinnslu tímabilsins á hverju 10 fyrstu áranna 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 fyrirtækið 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 fyrirtækið kjörum að fjárhæð 100 (2.000 deilt með 20) á hvert 20 fyrstu áranna.

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

   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 fyrirtæki 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 á 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 fyrirtæki 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).

IAS 19

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 framtíðarlaunahækkanir 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 launahækkanir 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 launununm 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 fyrirtækis 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, sem eru 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. til 82. lið),

ii) framtíðarlauna- og kjarastigum (sjá 83. til 87. lið),

iii) framtíðarlækniskostnað, þegar um er að ræða kjör tengd læknisþjónustu og, ef hann er verulegur, umsýslukostnað vegna krafna og kjaragreiðslna (sjá 88. til 91. lið) og

iv) væntanlega ávöxtun eigna til greiðslu lífeyris (sjá 105. til 107. lið).

74. Tryggingafræðilegar forsendur eru óhlutdrægar ef þær eru hvorki óhyggilegar né óþarflega varfærnar.

75. Tryggingafræðilegar forsendur eru innbyrðis samrýmanlegar ef þær endurspegla efnahagslegt samband milli þátta eins og verðbólgu, hlutfalls launahækkana, ávöxtunar eigna til greiðslu lífeyris og afvöxtunarstuðla. Allar forsendur sem t.d. velta á ákveðnu verðbólgustigi (eins og forsendur vaxta og launa- og kjarahækkana) á ákveðnu framtíðartímabili gera ráð fyrir sama verðbólgustigi á því tímabili.

76. Fyrirtæki ákvarðar afvöxtunarstuðul og aðrar fjárhagslegar forsendur á nafnvirði (skráðum skilmálum) nema verðmat, sem er miðað við raunvirði (leiðrétt miðað við verðbólgu), sé áreiðanlegra, t.d. 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 skulu byggðar á markaðsvæntingum miðað 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 skuldabréfum fyrirtækja miðað við dagsetningu efnahagsreiknings. Í löndum þar sem ekki er virkur markaður með slík skuldabréf skal nota markaðsávöxtun á ríkisskuldabréfum (miðað 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 sértæku lánsáhættu fyrirtækisins sem hvílir á lánardrottnum þess 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. Fyrirtæki 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 fyrirtæki núgildandi markaðsvexti viðeigandi tímabils til að afvaxta skammtímagreiðslur og metur afvöxtunarstuðulinn fyrir lengri líftíma með því að framreikna núgildandi markaðsvexti eftir ávöxtunarkúrfunni. Ólíklegt er að heildarnúvirði réttindatengdrar skuldbindingar sé sérstaklega viðkvæmt fyrir afvöxtunarstuðlinum sem beitt er á þann hluta kjaranna sem gjaldfellur eftir lokagjalddaga fáanlegra 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. (Viðbætir A skýrir m.a. útreikning vaxtagjalda.)

Tryggingafræðilegar forsendur: laun, kjör og lækniskostnaður

83. ***Eftirlaunaskuldbindingar skulu metnar á grunni sem endurspeglar:***

a) ***áætlaðar framtíðarlaunahækkanir,***

b) ***kjörin sem sett eru fram í skilmálum kerfisins (eða sem skapast vegna allra ætlaðra skuldbindinga sem gilda umfram þá skilmála) miðað við dagsetningu efnahagsreiknings og***

IAS 19

c) ***áætlaðar framtíðarbreytingar á opinberu kjarastigi sem hafa áhrif á kjör sem greiðast 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 fyrirtæki breyti kjörum í framtíðinni, endurspeglar mat skuldbindingarinnar þær breytingar. Þetta á t.d. við þegar:

a) fyrirtæki er vant 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 fyrirtækið er skuldbundið annaðhvort samkvæmt formlegum skilmálum kerfis (eða ætlaðrar skuldbindingar sem gildir umfram þá skilmála) eða samkvæmt lögum, að nota afgang úr kerfinu rétthöfum í kerfinu í hag (sjá c-lið 98. liðar).

86. Tryggingafræðilegar forsendur endurspegla ekki framtíðarkjarabreytingar sem ekki eru settar fram í formlegum skilmálum kerfisins (eða ætlaðri skuldbindingu) miðað við dagsetningu efnahagsreiknings. Slíkar breytingar leiða til:

a) kostnaðar vegna réttindaávinnslu fyrri tímabila, að því marki sem þær breyta kjörum fyrra vinnuframlags, og

b) kostnaðar vegna réttindaávinnslu á tímabilum eftir breytinguna, að því marki sem þær breyta kjörum fyrra vinnuframlags.

87. Sum kjör sem falla til eftir starfslok tengjast breytum eins og stigi opinberra eftirlaunakjara eða læknisþjónustu ríkisins. Mat slíkra kjara endurspeglar væntanlegar breytingar á slíkum breytum byggt á fyrri venjum og öðrum áreiðanlegum gögnum.

88. ***Í forsendum varðandi lækniskostnað skal taka tillit til áætlaðra framtíðarbreytinga á kostnaði vegna læknisþjónustu sem stafa bæði af verðbólgu og sérstökum breytingum á lækniskostnaði.***

89. Mat kjara, sem falla til eftir starfslok, tengdra læknisþjónustu krefst forsendna um stig og tíðni framtíðarkrafna og kostnaðarins við að uppfylla þær kröfur. Fyrirtæki metur framtíðarlækniskostnað á grundvelli sögulegra gagna um eigin reynslu fyrirtækisins að viðbættum sögulegum gögnum frá öðrum fyrirtækjum, tryggingafélögum, aðilum sem veita læknisþjónustu eða öðrum aðilum, ef það er nauðsynlegt. Í mati á framtíðarlækniskostnaði er tekið tillit til áhrifa tækniþróunar, breytinga á nýtingu heilsugæsluþjónustu eða veitingu hennar og breytinga á heilsufari rétthafa 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 lækniskostnaði sem kerfið tekur til. Í mati á framtíðarlækniskostnaði er tekið tillit til allra slíkra iðgjalda samkvæmt skilmálum kerfisins miðað við dagsetningu efnahagsreiknings (eða samkvæmt ætlaðri skuldbindingu sem gildir umfram þá skilmála). Breytingar á þessum iðgjöldum starfsmanna leiða til kostnaðar vegna réttindaávinnslu fyrri tímabila 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 læknisþjónustu (sjá c-lið 83. liðar og 87. lið).

Tryggingafræðilegur hagnaður og tap

92. ***Við mat á réttindatengdri skuld skv. 54. lið skal fyrirtæki, með fyrirvara um 58. lið A, færa hluta (sem tilgreindur er í 93. lið) af tryggingafræðilegum hagnaði og tapi, sem tekjur eða gjöld ef hreinn, uppsafnaður tryggingafræðilegur hagnaður og tap, sem ekki eru færð við lok næsta reikningsskilatímabils á undan, eru hærri en það sem hærra er af eftirfarandi:***

a) ***10% af núvirði 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 skv. 92. lið, deilt með því sem vænst er að verði að meðaltali eftir af starfsævi þeirra starfsmanna sem eru rétthafar í kerfinu. Fyrirtæki 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 töp og að þeim grunni sé beitt af samkvæmni frá einu tímabili til annars. Fyrirtæki má beita slíkum kerfisbundnum aðferðum á tryggingafræðilegan hagnað og tap jafnvel þótt það falli innan þeirra marka sem tilgreind eru í 92. lið.***

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 launahækkanir, kjörum (ef formlegir eða ætlaðir skilmálar kerfis kveða á um verðbólgutengdar kjarahækkanir) eða lækniskostnaði,

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 kjarahækkanir) 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. til 107. liði).

95. Til lengri tíma litið geta tryggingafræðilegur hagnaður og tap jafnað hvort annað. Því er æskilegt að líta á mat eftirlaunaskuldbindinga sem svið (eða „vikmörk“) í kringum besta matið. Þess er ekki krafist að fyrirtæki færi tryggingafræðilegan hagnað og tap sem falla innan þess sviðs, en því 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. útskýrð 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 155. liðar er útskýrð nauðsyn þess að taka tillit til alls ófærðs hluta bráðabirgðaskuldar þegar tryggingafræðilegur hagnaður, sem verður síðar, er færður.

IAS 19

Kostnaður við réttindaávinnslu fyrri tímabila

96. ***Við mat á réttindatengdri skuld skv. 54. lið skal fyrirtæki, með fyrirvara um 58. lið A, 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 fyrirtæki gjaldfæra kostnað vegna réttindaávinnslu fyrri tímabila samtímis.***

97. Kostnaður við réttindaávinnslu fyrri tímabila verður til þegar fyrirtæki innleiðir réttindatengt kerfi eða breytir kjörunum 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

Fyrirtæki 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 fyrirtækið lífeyrinn í 2,5% af endanlegum launum fyrir hvert starfsár frá 1. janúar 20X1. Við dagsetningu hækkunarinnar 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

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

98. Kostnaður við réttindaávinnslu fyrri tímabila tekur ekki til:

a) 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),

b) van- og ofmats á frjálsum lífeyrishækkunum þar sem fyrirtæki ber ætlaða skuldbindingu til að veita slíkar hækkanir (það er enginn kostnaður við réttindaávinnslu fyrri tímabila vegna þess að tryggingafræðilegar forsendur taka tillit til slíkra hækkana),

c) mats á kjarabótum sem verða af tryggingafræðilegum hagnaði sem hefur þegar verið færður í reikningsskilin ef fyrirtækið er skuldbundið, annaðhvort samkvæmt formlegum skilmálum kerfis (eða ætlaðrar skuldbindingar sem gildir umfram þá skilmála) eða samkvæmt lögum, til að nota allan afgang úr kerfinu rétthöfum 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),

d) 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

e) áhrifa breytinga á kerfinu sem lækka kjör vegna framtíðarvinnuframlags (réttindaskerðing).

99. Fyrirtæki 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. Fyrirtæki breytir því aðeins afskriftaáætlun vegna kostnaðar við réttindaávinnslu fyrri tímabila ef réttindaskerðing eða uppgjör á sér stað.

100. Þegar fyrirtæki 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 fyrirtæki lækkar tiltekin kjör sem greiðast samkvæmt gildandi réttindatengdu kerfi og hækkar á sama tíma önnur kjör sem greiðast samkvæmt kerfinu vegna sömu starfsmanna fer fyrirtækið 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 fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, til sjóðsins, sem og allra óyfirfæranlegra fjármálagerninga sem fyrirtækið 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 afleiðugerninga.

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 tryggingaskírteinunum 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 fyrirtæki færa endurgreiðslurétt sinn sem aðskilda eign. Fyrirtæki skal meta þá eign á gangvirði. Að öllu öðru leyti skal fyrirtæki fara með þá eign á sama hátt og eignir til greiðslu lífeyris. Í rekstrarreikningi er heimilt að birta gjöld sem tengjast réttindatengdu kerfi að frádreginni fjárhæðinni sem færð er vegna endurgreiðslu.***

104B. Stundum getur fyrirtæki leitað til annars aðila, eins og vátryggjanda, til að greiða útgjöld, að hluta eða öllu leyti, sem þarf til að gera upp réttindatengda skuldbindingu. Viðurkennd tryggingarskírteini eins og þau eru skilgreind í 7. lið teljast eignir til greiðslu lífeyris. Fyrirtæki færir viðurkennd tryggingarskírteini á sama hátt og allar aðrar eignir til greiðslu lífeyris og 104. liður A á ekki við (sjá 39. til 42. lið og 104. lið).

IAS 19

104C. Þegar tryggingarskírteini er ekki viðurkennt tryggingarskírteini telst slíkt tryggingarskírteini ekki eign til greiðslu lífeyris. Fjallað er um slík tilvik í 104. lið A: fyrirtækið færir endurgreiðslurétt sinn samkvæmt tryggingarskírteininu sem aðskilda eign frekar en sem frádrátt við ákvörðun réttindatengdrar skuldbindingar, sem færð er skv. 54. lið, en að öllu öðru leyti fer fyrirtækið 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 (töp) af réttindatengdu skuldbindingunni og tengdum endurgreiðsluréttindum er áfram ófærður skv. 92. og 93. lið. Í vii-lið c-liðar 120. liðar er gerð krafa um að fyrirtækið gefi stutta lýsingu á tengslunum milli endurgreiðsluréttindanna og tengdu skuldbindingarinnar.

Dæmi til skýringar á 104. lið A-C

Núvirði skuldbindingar	1.241
Ófærður tryggingafræðilegur hagnaður	17
Skuld færð í efnahagsreikning	1.258
Réttindi samkvæmt tryggingarskírteinum 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 tryggingarskírteini 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.

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

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 töp af skuldbindingunni fyrir 20X1 voru 60.

Hinn 1. janúar 20X1 framkvæmdi fyrirtækið, sem reikningsskilin taka til, eftirfarandi mat byggð á markaðsverði þann dag:

	(%)
Vextir og arðstekjur eftir skatt sem sjóðnum ber að greiða	9,25
Innleystur og óinnleystur hagnaður af eignum til greiðslu lífeyris (eftir skatta)	2,00
Stjórnunarkostnaður	(1,00)
Vænt ávöxtunarhlutfall	10,25

Fyrir 20X1 er vænt ávöxtun og raunávöxtun eigna til greiðslu lífeyris eftirfarandi:

10,25% ávöxtun af 10.000 í tólf mánuði	1.025
5% ávöxtun af 3.000 í sex mánuði (svarar til 10,25% árlegrar ávöxtunar, reiknað á sex mánaða fresti)	150
Vænt ávöxtun eigna til greiðslu lífeyris fyrir 20X1	1.175
Gangvirði eigna til greiðslu lífeyris 31. desember 20X1	15.000
Að frádregnu gangvirði eigna til greiðslu lífeyris 1. janúar 20X1	(10.000)
Að frádregnum mótteknum iðgjöldum	(4.900)
Að viðbættum greiddum kjörum	1.900
Raunávöxtun eigna til greiðslu lífeyris	2.000

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 frádregnum 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 fyrirtækið í rekstrarreikning tryggingafræðilegan hagnað að fjárhæð 25 (1.525 að frádregnum 1.500) deilt með meðaltali þess sem vænst er að sé eftir af starfsævi þeirra starfsmanna sem um ræðir.
Vænt ávöxtun eigna til greiðslu lífeyris fyrir 20X2 er byggð á markaðsvæntingum þann 1/1/X2 fyrir ávöxtun á öllum gildistíma skuldbindingarinnar.

Sameining fyrirtækja

108. Við sameiningu fyrirtækja sem er yfirtaka færir fyrirtæki eignir og skuldir sem til verða vegna eftirlaunaakjara á núvirði skuldbindingarinnar að frádregnu gangvirði allra eigna til greiðslu lífeyris (sjá IAS-staðal 22, sameining fyrirtækja). Núvirði skuldbindingarinnar felur í sér öll eftirfarandi atriði, jafnvel þó hið yfirtekna fyrirtæki 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, og

c) fjárhæðir sem yfirtekni aðilinn hafði ekki fært samkvæmt bráðabirgðaákvæðum b-liðar 155. liðar.

Réttindaskerðing og uppgjör

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

a) ***öllum breytingum sem af því hljótast á núvirði réttindatengdu skuldbindingarinnar,***

IAS 19

b) ***öllum breytingum sem af því hljótast 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 fyrirtæki 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 fyrirtæki 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 reikningsskilin. Réttindaskerðing tengist oft endurskipulagningu. Fyrirtæki færir því réttindaskerðingu á sama tíma og tengda endurskipulagningu.

112. Uppgjör fer fram þegar fyrirtæki 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 fyrirtæki tryggingarskírteini til að fjármagna sum eða öll starfskjör sem tengjast þjónustu starfsmanna á yfirstandandi og fyrri tímabilum. Kaup á slíku skírteini eru ekki uppgjör ef fyrirtækið heldur eftir lagalegri eða ætlaðri skuldbindingu (sjá 39. lið) til að greiða frekari fjárhæðir ef tryggingataki greiðir ekki þau starfskjör sem tilgreind eru í tryggingarskírteininu. Í 104. lið A til D er fjallað um færslu og mat endurgreiðsluréttinda samkvæmt tryggingaskírteinum 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

Fyrirtæki leggur niður rekstrarstarfsþátt og starfsmenn aflagða starfsþáttarins vinna sér ekki inn frekari kjör. Þetta er réttindaskerðing án uppgjörs. 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. Fyrirtækið hafði fyrst innleitt staðalinn einu ári fyrr. Þetta hækkaði hreina skuld um 100 sem fyrirtækið 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)
	180	(100)	80
Ófærður, tryggingafræðilegur hagnaður	50	(5)	45
Ófærð, bráðabirgðafjárhæð (100 x 4/5)	(80)	8	(72)
Hrein skuld færð í efnahagsreikning	150	(97)	53

Framsetning

Jöfnun

116. ***Fyrirtæki skal jafna eign sem tengist einu kerfi á móti skuld sem tengist öðru kerfi því og þá aðeins að fyrirtækið:***

a) ***hafi lagalega framfylgjanlegan rétt til að nota afgang í einu kerfi til að gera upp skuldbindingar sem tilheyra öðru kerfi, og***

b) ***hafi annaðhvort í hyggju að gera upp skuldbindingarnar á hreinum grunni eða að innleysa afganginn í einu skerfi 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. Sum fyrirtæki aðgreina veltufjármuni og skammtímaskuldir frá fastafjármunum og langtímaskuldum. Í þessum staðli er ekki tilgreint hvort fyrirtæki skuli aðgreina skammtíma- og langtímahluta eigna og skulda sem til verða vegna eftirlaunakjara.

Fjárhagsliðir eftirlaunakjarakostnaðar

119. Í þessum staðli er ekki tilgreint hvort fyrirtæki skuli setja fram kostnað við réttindaávinnslu tímabilsins, vaxtakostnað og væntan ávöxtun eigna til greiðslu lífeyris sem tiltekinn, einstakan tekna- eða gjaldalið í rekstrarreikningi.

Upplýsingar

120. ***Fyrirtæki skal veita eftirfarandi upplýsingar um réttindatengt kerfi:***

a) ***reikningsskilaaðferð fyrirtækisins við færslu tryggingafræðilegs hagnaðar og taps,***

b) ***almenna lýsingu á tegund kerfis,***

IAS 19

c) ***afstemmingu eigna og skulda sem færðar eru í efnahagsreikning, sem sýnir a.m.k.:***

i) ***núvirði réttindatengdra skuldbindinga sem eru algjörlega ófjármagnaðar miðað við dagsetningu efnahagsreiknings,***

ii) ***núvirði (áður en gangvirði eigna til greiðslu lífeyris er dregið frá) réttindatengdra skuldbindinga, sem eru að fullu eða að hluta til fjármagnaðar miðað við dagsetningu efnahagsreiknings,***

iii) ***gangvirði eigna til greiðslu lífeyris miðað við dagsetningu efnahagsreiknings,***

iv) ***hreinan tryggingafræðilegan hagnað eða tap sem ekki eru færð í efnahagsreikning (sjá 92. lið),***

v) ***kostnað við réttindaávinnslu fyrri tímabila sem ekki hefur enn verið færður í efnahagsreikning (sjá 96. lið),***

vi) ***allar fjárhæðir sem ekki eru eignfærðar vegna markanna sem sett eru í b-lið 58. liðar,***

vii) ***gangvirði allra endurgreiðsluréttinda miðað við dagsetningu efnahagsreiknings sem eru eignfærð skv. 104. lið A (ásamt stuttri lýsingu á tengslunum milli endurgreiðsluréttindanna og tengdu skuldbindingarinnar), og***

viii) ***aðrar fjárhæðir sem færðar eru í efnahagsreikning,***

d) ***fjárhæðirnar sem felast í gangvirði eigna til greiðslu lífeyris fyrir:***

i) ***hvern flokk eigin fjármálagerninga fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til og***

ii) ***allar eignir sem eru nýttar eða notaðar af fyrirtækinu sem reikningsskilin taka til,***

e) ***afstemmingu sem sýnir hreyfingar á tímabilinu á hreinni skuld (eða eign) sem færð er í efnahagsreikninginn,***

f) ***heildargjöld sem færð eru í rekstrarreikninginn fyrir hvert eftirfarandi atriði og lið (liði) í rekstrarreikningnum sem þau teljast til:***

i) ***kostnað við réttindaávinnslu tímabils,***

ii) ***vaxtakostnað,***

iii) ***væntа ávöxtun eigna til greiðslu lífeyris,***

iv) ***væntа ávöxtun allra endurgreiðsluréttinda sem eignfærð eru skv. 104. lið A,***

v) ***tryggingafræðilegan hagnað og tap,***

vi) ***kostnað við réttindaávinnslu fyrri tímabila, og***

vii) ***áhrif réttindaskerðingar eða uppgjörs,***

g) ***raunávöxtun eigna til greiðslu lífeyris auk raunávöxtunar allra endurgreiðsluréttinda sem eignfærð eru skv. 104. lið A og***

h) ***helstu tryggingafræðilegu forsendur sem byggt er á miðað við dagsetningu efnahagsreiknings, þ.m.t. ef við á:***

i) ***afvöxtunarstuðlar,***

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 skv. 104. lið A,***

iv) ***væntar launahækkanir (og breytingar á vísitölu eða annarri breytu sem tilgreind er í formlegum eða ætluðum skilmálum kerfis sem grundvöllur framtíðarkjarahækkana),***

v) ***leitni lækniskostnaðar og***

vi) ***allar aðrar mikilvægar tryggingafræðilegar forsendur sem notaðar eru.***

Fyrirtæki skal greina frá sérhverri tryggingafræðilegri forsendu sem algildi (t.d. sem algilt hlutfall) og ekki aðeins sem bil milli mismunandi hlutfalla eða annarra breyta.

121. Í b-lið 120. liðar er krafist almennrar lýsingar á tegund kerfis. Slík lýsing greinir t.d. milli eftirlaunakerfa sem byggja á föstum launum og eftirlaunakerfa byggðum á starfslokalaunum og starfslokasjúkrakerfa. Frekari sundurliðunar er ekki krafist.

122. Þegar fyrirtæki 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 viðmiðum:

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 fyrirtæki veitir upplýsingar í heild fyrir hóp kerfa 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, upplýsingagjöf um viðskipti tengdra aðila, skal fyrirtæki 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, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir, veitir fyrirtæki upplýsingar um óvissar skuldir sem verða til vegna eftirlaunakjaraskuldbindinga.

ÖNNUR LANGTÍMASTARFSKJÖR

126. Önnur langtímastarfskjör eru t.d.:

a) launaðar langtímafjarvistir eins og leyfi vegna hás starfsaldurs eða rannsóknarleyfi,

b) starfsafmæli eða önnur kjör vegna hás 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.

IAS 19

127. Mat annarra langtímastarfskjara er venjulega ekki háð sömu óvissu og mat eftirlaunakjara. Innleiðing eða breytingar á öðrum langtímastarfskjörum 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 langtímastarfskjara. 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 langtímastarfskjara skal vera hrein samtala eftirfarandi fjárhæða:***

a) ***núvirði réttindatengdrar skuldbindingar miðað við dagsetningu efnahagsreiknings (sjá 64. lið),***

b) ***að frádregnu gangvirði eigna til greiðslu lífeyris (ef einhverjar eru) miðað við dagsetningu efnahagsreiknings sem skuldbindingarnar skulu gerðar upp með beint (sjá 102. til 104. lið).***

Við mat skuldarinnar skal fyrirtæki beita 49. til 91. lið, að undanskildum 54. og 61. lið. Fyrirtæki skal beita 104. lið A við færslu og mat allra endurgreiðsluréttinda.

129. ***Fyrir önnur langtímastarfskjör skal fyrirtæki 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 alþjóðlegum reikningsskilastaðli að þær séu taldar til kostnaðarverðs eignar:***

a) ***kostnaðar við réttindaávinnslu tímabilsins (sjá 63. til 91. lið),***

b) ***vaxtagjalda (sjá 82. lið),***

c) ***væntrar ávöxtunar allra eigna til greiðslu lífeyris (sjá 105. til 107. lið) og allra endurgreiðsluréttinda sem eignfærð eru (104. liður A),***

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 langtímastarfskjara 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 í þessum staðli sé ekki krafist sérstakra upplýsinga um önnur langtímastarfskjör getur verið að upplýsinga sé krafist í öðrum alþjóðlegum reikningsskilastöðlum, t.d. þegar stærð, eðli eða tíðni gjalda vegna slíkra kjara er þannig að þær upplýsingar skipta máli við skýringu á afkomu fyrirtækisins á tímabilinu (sjá IAS-staðal 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskila-aðferðum). Fyrirtæki veitir upplýsingar um önnur langtímastarfskjör lykilstjórnenda þegar þess er krafist í IAS-staðli 24, upplýsingagjöf um viðskipti tengdra aðila.

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.

Færsla

133. ***Fyrirtæki skal færa uppsagnarkjör sem skuld og sem gjöld því og þá aðeins að fyrirtækið sé sannanlega skuldbundið annaðhvort 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. ***Fyrirtæki er sannanlega skuldbundið til að segja upp starfsmanni því og þá aðeins að fyrirtækið 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. Fyrirtæki getur verið skuldbundið 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 það 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 fyrirtækið.

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 uppsagnarþóknun í sumum löndum þá eru þau kjör, sem falla til eftir starfslok, fremur en uppsagnarkjör og fyrirtæki færir þau sem eftirlaunakjör. Sum fyrirtæki veita lægra kjarastig fyrir sjálfviljuga uppsögn að beiðni starfsmanns (í eðli sínu kjör sem falla til eftir starfslok) en fyrir nauðungaruppsögn að beiðni fyrirtækisins. Viðbótarkjörin sem gjaldfalla við nauðungaruppsögn eru uppsagnarkjör.

137. Uppsagnarkjör veita fyrirtæki engan efnahagslegan framtíðarávinning og eru því gjaldfærð strax.

138. Þegar fyrirtæki færir uppsagnarkjör getur verið að fyrirtækið þurfi að færa skerðingu eftirlaunakjara eða annarra starfskjara (sjá 109. lið).

IAS 19

Mat

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 munu samþykkja tilboð um uppsagnarkjör verður til óviss skuld. Í samræmi við kröfur sem gerðar eru í IAS-staðli 37, skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir, birtir fyrirtæki upplýsingar um óvissu skuldina nema möguleikinn á útstreymi við uppgjör sé hverfandi.

142. Í samræmi við það sem krafist er í IAS-staðli 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum, veitir fyrirtæki upplýsingar um eðli og fjárhæðir gjalda ef stærð, eðli eða tíðni þeirra er slík að þær skipta máli við skýringu á afkomu fyrirtækisins á tímabilinu. Uppsagnarkjör geta leitt til gjalda sem veita verður upplýsingar um til að uppfylla þessa kröfu.

143. Þegar þess er krafist í IAS-staðli 24, upplýsingagjöf um viðskipti tengdra aðila, birtir fyrirtæki upplýsingar um uppsagnarkjör lykilstjórnenda.

LAUNAKJÖR TENGD EIGIN FÉ

144. Launakjör tengd eigin fé fyrirtækis taka til kjara á borð við:

a) hluti, kauprétt að hlutum og aðra eiginfjárgerninga sem og gefnir eru út til starfsmanna á lægra verði en því gangvirði sem þessir gerningar væru gefnir út á til þriðja aðila og

b) útgreiðslu handbærs fjár þar sem fjárhæðin ræðst af framtíðarmarkaðsverði á hlutum í fyrirtækinu sem reikningsskilin taka til.

Færsla og mat

145. Í þessum staðli eru ekki tilgreindar kröfur um færslu og mat fyrir launakjör tengd eigin fé fyrirtækis.

Upplýsingar

146. Upplýsingarnar, sem krafist er hér á eftir, eru ætlaðar til þess að gera notendum reikningsskila kleift að meta áhrif launakjara sem tengjast eigin fé fyrirtækis á fjárhagsstöðu, afkomu og sjóðstreymi fyrirtækis. Launakjör tengd eigin fé fyrirtækis geta haft áhrif á:

a) fjárhagsstöðu fyrirtækis þar sem gerð er krafa um að fyrirtækið gefi út eiginfjárgerninga eða breyti fjármálagerningum, t.d. þegar starfsmenn eða starfsþóknunarkerfi eiga kauprétt að hlutum eða hafa að hluta til uppfyllt ávinnsluákvæði sem gerir þeim kleift að eignast kauprétt að hlutum í framtíðinni, og

b) afkomu og sjóðstreymi fyrirtækis með því að lækka fjárhæðir handbærs fjár eða annarra starfskjara sem fyrirtækið veitir starfsmönnum í skiptum fyrir vinnuframlag þeirra.

147. ***Fyrirtæki skal birta upplýsingar um:***

a) ***eðli og skilmála (að meðtöldum ávinnsluákvæðum) launakerfa tengdum eigin fé fyrirtækis,***

b) ***reikningsskilaaðferð launakerfa tengdum eigin fé fyrirtækis,***

c) ***fjárhæðir sem eru færðar í reikningsskil vegna launakerfa tengdum eigin fé fyrirtækis,***

d) ***fjölda og skilmála (þ.m.t. arðsréttur og atkvæðisréttur, skiptiréttur, nýtingardagar, nýtingarverð og fyrningardagar, þar sem við á) eigin eiginfjárgerninga fyrirtækisins sem eru í eigu launakerfa sem tengjast eigin fé fyrirtækis (og starfsmanna þegar um er að ræða kauprétt að hlutum) við upphaf og lok tímabils. Tilgreint skal að hve miklu leyti réttindi starfsmanna til þessara gerninga eru áunnin og óskilyrt við upphaf og lok tímabilsins.***

e) ***fjölda og skilmála (þ.m.t. arðsréttur og atkvæðisréttur, skiptiréttur, nýtingardagar, nýtingarverð og fyrningardagur, þar sem við á) eiginfjárgerninga sem fyrirtækið gefur út til launakerfa sem tengjast eigin fé fyrirtækis eða starfsmanna (eða eigin eiginfjárgerninga fyrirtækisins sem er úthlutað til starfsmanna gegnum launakerfi tengd eigin fé fyrirtækis) á tímabilinu og gangvirði endurgjalds sem er móttekið frá launakerfum tengdum eigin fé fyrirtækis eða starfsmönnum,***

f) ***fjölda, nýtingardaga og nýtingarverð kauprétta á hlutum sem nýttir eru á tímabilinu samkvæmt launakerfum sem tengjast eigin fé fyrirtækis,***

g) ***fjölda kauprétta að hlutum í eigu launakerfa tengdum eigin fé fyrirtækis, eða starfsmanna sem tilheyra slíkum kerfum, sem runnu út á tímabilinu, og***

h) ***fjárhæðir og helstu skilmála allra lána eða greiðsluábyrgða sem fyrirtækið sem reikningsskilin taka til veitti launakerfum tengdum eigin fé fyrirtækis eða fyrir hönd þeirra.***

148. ***Fyrirtæki skal einnig birta upplýsingar um:***

a) ***gangvirði eigin eiginfjárgerninga fyrirtækisins (annarra en kaupréttar að hlutum) við upphaf og lok tímabils í eigu launakerfa sem tengjast eigin fé fyrirtækis og***

b) ***gangvirði eigin eiginfjárgerninga fyrirtækisins (annarra en kaupréttar að hlutum) á uppgjörsdegi sem fyrirtækið gefur út til launakerfa sem tengjast eigin fé fyrirtækis eða starfsmanna eða sem launakerfi tengd eigin fé fyrirtækis gefa út til starfsmanna á tímabilinu.***

Ef ekki er unnt að ákvarða gangvirði eiginfjárgerninga (annarra en kaupréttar að hlutum) skal greina frá því.

149. Þegar fyrirtæki er með fleira en eitt launakerfi tengt eigin fé fyrirtækis er því heimilt að veita upplýsingar í heild, fyrir sérhvert kerfi eða samkvæmt þeirri flokkun sem er álitin koma að mestum notum við mat á skuldbindingum fyrirtækis til að gefa út eiginfjárgerninga samkvæmt slíkum kerfum og breytingarnar á þessum skuldbindingum á yfirstandandi tímabili. Slík flokkun getur t.d. falið í sér að greint er á milli staðsetningar og stöðu hlutaðeigandi starfsmannahópa. Þegar fyrirtæki veitir upplýsingar í heild fyrir hóp af kerfum eru slíkar upplýsingar gefnar í formi veginna meðaltala eða á hlutfallslega þröngu bili.

150. Þegar fyrirtæki hefur gefið kauprétt að hlutum til starfsmanna eða starfsþóknunarkerfa geta upplýsingar farið fram í heild eða samkvæmt þeirri flokkun sem álitin er gagnlegust til að meta fjölda og tímasetningu hluta sem kunna að verða gefin út og handbæra fé sem kann að verða móttekið vegna þess. Það getur t.d. verið gagnlegt að greina á milli kaupréttar sem er „á yfirverði“ (þegar nýtingarverð er hærra en gildandi markaðsverð) og kaupréttar sem er „á undirverði“ (þegar gildandi markaðsverð er hærra en nýtingarverð). Einnig getur verið gagnlegt að sameina upplýsingar í flokkum þar sem ekki er lagður saman kaupréttur sem er með afar mismunandi nýtingarverð eða nýtingardaga.

IAS 19

151. Þeim upplýsingum, sem krafist er að séu veittar skv. 147. og 148. lið, er ætlað að uppfylla markmið þessa staðals. Viðbótarupplýsinga kann að vera krafist til að uppfylla kröfurnar í IAS-staðli 24, upplýsingagjöf um viðskipti tengdra aðila, ef fyrirtæki:

a) veitir lykilstjórnendum launakjör tengd eigin fé fyrirtækis,

b) veitir launakjör tengd eigin fé fyrirtækis í formi gerninga sem móðurfélag fyrirtækisins gefur út eða

c) stofnar til viðskipta við tengda aðila með launakerfi tengd eigin fé fyrirtækis.

152. Ef ekki eru gerðar sérstakar kröfur um færslu og mat fyrir launakerfi tengd eigin fé fyrirtækis eru upplýsingar um gangvirði fjármálagerninga, sem fyrirtækið sem reikningsskilin taka til notar í slíkum kerfum, gagnlegar notendum reikningsskila. Þar sem ekki er samkomulag um viðeigandi leið til að ákvarða gangvirði kaupréttar að hlutum, er þess þó ekki krafist í þessum staðli að fyrirtæki greini frá gangvirði slíks réttar.

BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

153. Í þessum hluta er fjallað um bráðabirgðameðferð réttindatengdra kerfa. Þegar fyrirtæki tekur upp þennan staðal í fyrsta sinn að því er varðar önnur starfskjör beitir fyrirtækið IAS-staðli 8, *hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum*.

154. ***Þegar þessi staðall er fyrst tekinn upp skal fyrirtæki ákvarða bráðabirgðaskuld vegna réttindatengdra kerfa þann dag sem:***

a) núvirði skuldbindingarinnar (sjá 64. lið) á upptökudegi,

b) ***að frádregnu gangvirði eigna til greiðslu lífeyris (ef einhverjar eru) á upptökudegi sem skuldbindingarnar skulu gerðar beint upp með (sjá 102. til 104. lið).***

c***) 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 fyrirtækisins skal fyrirtækið taka endanlega ákvörðun um að færa hækkunina sem hluta réttindatengdrar skuldar sinnar skv. 54. lið:***

a) ***strax skv. IAS-staðli 8, hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum, eða***

b) ***sem gjöld samkvæmt línulegri aðferð á allt að fimm árum frá upptökudegi. Ef fyrirtæki velur b-lið skal fyrirtækið:***

i) ***beita mörkunum sem lýst er í b-lið 58. liðar) við mat allra eigna sem færðar eru í efnahagsreikning,***

ii) ***birta upplýsingar við hverja dagsetningu efnahagsreiknings: 1) fjárhæð hækkunarinnar sem er enn ófærð, og 2) fjárhæðina sem er færð á yfirstandandi tímabili,***

iii) ***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 fyrirtæki 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***

iv) ***telja með tengda hluta ófærðu bráðabirgðaskuldarinnar við ákvörðun á síðari hagnaði eða tapi við uppgjör eða réttindaskerðingu.***

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

156. Þegar staðallinn er fyrst tekinn upp 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. til 156. lið

Hinn 31. desember 1998 er í efnahagsreikningi fyrirtækis lífeyrisskuld að fjárhæð 100. Fyrirtækið 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 fyrirtækið lífeyri (kostnaður við kjör sem ekki hafa áunnist: 160 og meðaltímabil þann dag þar til kjör ávinnast og verða óskilyrt 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 × 4/10)	(64)
Bráðabirgðaskuld	236
Skuld sem þegar hefur verið færð	100
Hækkun skuldar	136

Fyrirtækið getur valið að færa hækkunina að fjárhæð 136 annaðhvort strax eða á 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. Fyrirtækið 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:

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

GILDISTÖKUDAGUR

157. ***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 159. lið A. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr. Ef fyrirtæki beitir þessum staðli á eftirlaunakostnað í reikningsskilum sem taka til tímabila sem hefjast fyrir 1. janúar 1999, skal fyrirtækið 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 langtímaeftirlaunasjóðs og viðurkenndum tryggingasamningi og***

[1] Í 159. lið og 159. lið A er talað um „árleg reikningsskil“ í samræmi við notkun skýrara máls þegar gefnir eru upp gildistökudagar sem tóku gildi 1998. Í 157. lið er talað um „reikningsskil“.

IAS 20

b) ***kröfur um færslu og mat fyrir endurgreiðslur í 104. lið A, 128. og 129. lið og tengdar upplýsingar í viii-lið c-liðar 120. liðar, iv-lið f-liðar 120. liðar, g-lið 120. liðar og iii-lið h-liðar 120. liðar.***

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

159A. ***Breytingin á 58. lið A gildir um árleg reikningsskil[1] sem taka til tímabila sem lýkur 31. maí 2002 eða síðar. Hvatt er til upptöku fyrr. Ef upptaka fyrr hefur áhrif á reikningsskilin skal fyrirtæki greina frá því.***

160. IAS-staðall 8, *hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum*, gildir þegar fyrirtæki breytir reikningsskilaaðferðum til að endurspegla breytingarnar sem tilgreindar eru í 159. lið og 159. lið A. Þegar þessum breytingum er beitt afturvirkt eins og krafist er samkvæmt meginreglu og leyfilegri fráviksaðferð í IAS-staðli 8 fer fyrirtækið með þessar breytingar eins og þær hefðu verið teknar upp á sama tíma og staðallinn í heild.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 20

(ENDURSNIÐINN 1994)

Færsla opinberra styrkja og upplýsingar um opinbera aðstoð

Þessi endursniðni, alþjóðlegi reikningsskilastaðall kemur í stað staðalsins sem stjórnin samþykkti upphaflega í nóvember 1982. Staðallinn er settur fram á endurskoðuðu formi um alþjóðlega reikningsskilastaðla sem var samþykkt 1991 og eftirleiðis. Engar efnislegar breytingar hafa verið gerðar á textanum sem upphaflega var samþykktur. Tilteknum hugtökum hefur verið breytt í þeim tilgangi að samræma þau gildandi venjum alþjóðareikningsskilanefndarinnar.

Í maí 1999 voru gerðar breytingar á 11. lið með IAS-staðli 10 (endurskoðaður 1999), atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings. Breyttu ákvæðin gilda fyrir reikningsskil sem ná yfir árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2000 eða síðar.

Í janúar 2001 voru gerðar breytingar á 2. lið með IAS-staðli 41, landbúnaður. Breytti textinn gildir fyrir reikningsskil sem taka til árlegra tímabila sem hefjast 1. janúar 2003 eða síðar.

Ein túlkun fastanefndarinnar um túlkanir tengist IAS-staðli 20:

– 10. túlkun fastanefndarinnar: opinber aðstoð — engin tilgreind tengsl við rekstrarhreyfingar.

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Gildissvið	1-2
Skilgreiningar	3-6
Opinberir styrkir	7-33
Óþeningalegir opinberir styrkir	23
Framsetning eignatengdra styrkja	24-28
Framsetning tekjutengdra styrkja	29-31
Endurgreiðsla opinberra styrkja	32-33

[1] Í 159. lið og 159. lið A er talað um „árleg reikningsskil“ í samræmi við notkun skýrara máls þegar gildistökudagar sem taka gildi 1998 eru skrifaðir. Í 157. lið er talað um „reikningsskil“.

Opinber aðstoð	34-38
Upplýsingagjöf	39
Bráðabirgðaákvæði	40
Gildistökudagur	41

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sjá 12. lið formálans).

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 sérstöku vandamál sem koma upp við færslu opinberra styrkja í reikningsskil sem endurspegla áhrif verðbreytinga eða í viðbótarupplýsingum af sambærilegu tagi,

   b) opinbera aðstoð sem veitt er fyrirtæki í formi ávinnings sem er fáanlegur við ákvörðun skattskyldra tekna eða er ákvarðaður eða takmarkaður á grundvelli tekjuskattskyldu (s.s. tekjuskattslaus tímabil, fjárfestingarafsláttur, auknar afskriftaheimildir og lækkun tekjuskattshlutfalls),

   c) þátttöku hins opinbera í eignarhaldi fyrirtækis,

   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 fyrirtæki eða fyrirtækjum, 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 fyrirtækis að því tilskildu að fyrirtæki hafi uppfyllt eða muni uppfylla skilyrði að því er varðar rekstrarhreyfingar þess. 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 fyrirtæki, 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.

[1] Sjá einnig 10 . túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: opinber aðstoð — engin tilgreind tengsl við rekstrarhreyfingar.

IAS 20

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

Eftirgefanleg 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 fyrirtæki til að hefjast handa við aðgerðir sem það hefði að öðru jöfnu ekki ráðist í ef aðstoðin hefði ekki verið veitt.

5. Móttaka opinberrar aðstoðar af hálfu fyrirtækis 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 fyrirtækið hefur haft ávinning af slíkri aðstoð á reikningsskilatímabilinu. Þetta auðveldar samanburð á reikningsskilum fyrirtækisins við reikningsskil fyrri tímabila og við reikningsskil annarra fyrirtækja.

6. Opinberir styrkir eru stundum nefndir öðrum nöfnum s.s. framlög, fjárveitingar eða tillag.

OPINBERIR STYRKIR

7. ***Opinbera styrki, þ.m.t. ópeningalegir styrkir á gangvirði, skal ekki færa fyrr en nokkuð öruggt er:***

   a) ***að fyrirtækið muni uppfylla skilyrðin sem þeir eru veittir með og***

   b) ***að styrkirnir verði mótteknir.***

8. Opinber styrkur er ekki færður fyrr en nokkuð öruggt er að fyrirtækið muni uppfylla þau skilyrði sem hann er veittur með og að styrkurinn verði móttekinn. 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 móttekinn í handbæru fé eða sem lækkun á skuld við hið opinbera.

10. Eftirgefanlegt lán frá hinu opinbera er meðhöndlað sem opinber styrkur þegar nokkuð öruggt er að fyrirtækið 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 kerfisbundið færðir sem tekjur á þeim tímabilum eftir því sem nauðsyn krefur til að hægt sé jafna þá á móti þeim tengda kostnaði sem þeim er ætlað að vega á móti. Þá skal ekki færa beint sem eigið fé.***

13. Tvær meginaðferðir eru til við reikningshaldslega meðferð opinberra styrkja: eiginfjáraðferðin, en samkvæmt henni er styrkur færður beint á eigið fé, og tekjuaðferðin en samkvæmt henni er styrkur færður sem tekjur á einu eða fleiri tímabilum.

14. Fylgjendur eiginfjáraðferðarinnar hafa sett fram eftirfarandi rök:

   a) 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 endurgreiðslu er ekki vænst skal færa þá beint sem eigið fé og

b) 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:

a) 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,

b) opinberir styrkir eru sjaldan veittir án endurgjalds. Fyrirtækið 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 vega á móti, og

c) 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 reikningsskil á rekstrargrunni (sjá IAS-staðal 1, framsetning reikningsskila) 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 fyrirtæki 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 endingartíma byggingarinnar.

19. Styrkir eru stundum mótteknir 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 bætur vegna gjalda eða tapa sem þegar hefur verið stofnað til eða sem veittur er í því skyni að veita fyrirtækinu fjárhagsstuðning tafarlaust án nokkurs tengds kostnaðar í framtíðinni, skal færa sem tekjur á því tímabili sem hann er innheimtanlegur, sem óreglulegan lið, ef við á (sjá IAS-staðal 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum).***

21. Við tilteknar aðstæður getur opinber styrkur verið veittur í þeim tilgangi að veita fyrirtæki fjárhagsstuðning tafarlaust fremur en að hann sé hvatning til að það taki á sig tilgreind útgjöld. Slíkir styrkir geta einskorðast við eitt fyrirtæki 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 fyrirtækið öðlast rétt á að hljóta hann, og, ef við á, sem óreglulegan lið ásamt upplýsingum til að tryggja að áhrif hans séu auðskilin.

22. Fyrirtæki getur móttekið opinberan styrk sem bætur vegna gjalda eða tapa sem stofnað var til á fyrra reikningsskilatímabili. Slíkur styrkur er færður sem tekjur á því tímabili sem hann er innheimtanlegur og, ef við á, sem óreglulegur liður ásamt upplýsingum til að tryggja að áhrif hans séu auðskilin.

IAS 20

Óþeningalegir opinberir styrkir

23. Opinber styrkur getur verið í formi óþeningalegrar eignar, s.s. lands eða annarra verðmæta, sem fyrirtækið nýtir. Við þær aðstæður er gangvirði óþeningalegu 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. óþeningalegir 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 endingartíma eignarinnar.

27. Samkvæmt hinni aðferðinni er styrkurinn dreginn frá við útreikning á bókfærðu verði eignarinnar. Styrkurinn er færður sem tekjur á endingartíma afskrifanlegrar eignar með lægri gjaldfærslu afskrifta.

28. Kaup á eignum og móttaka tengdra styrkja getur valdið verulegum hreyfingum á sjóðstreymi fyrirtækis. Af þessum sökum og til að sýna heildarfjárfestingu í eignum eru slíkar hreyfingar oft birtar sem sérstakir liðir í sjóðstreymisyfirliti 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 eru þeir 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 fáanlegur og því geti verið misvísandi 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 fáist. 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, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum). Endurgreiðslu tekjutengds styrks skal fyrst jafnað á móti óafskrifuðum, frestuðum tekjum sem færðar hafa verið vegna styrksins. Að því marki sem endurgreiðslan er hærri 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 fyrirtækisins, er opinber innkaupastefna sem á að tryggja hluta af sölu fyrirtækisins. 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. Í þessum staðli telst hvorki það að koma upp grunngerð skipulags með endurbótum á almennum samgöngu- og fjarskiptakerfum né endurbættri áveitu eða vatnsveitu, sem er til afnota fyrir allt sveitarfélagið um óákveðinn tíma, til opinberrar aðstoðar.

UPPLÝSINGAGJÖF

39. ***Greina skal frá eftirfarandi atriðum:***

    a) ***reikningsskilaaðferðinni sem beitt er á opinbera styrki, þ.m.t. framsetningaraðferðir sem beitt er í reikningsskilunum,***

    b) ***eðli og umfangi opinberra styrkja, sem færðir eru í reikningsskilin, og vísbendingum um annars konar opinbera aðstoð, sem fyrirtækið hefur haft beinan ávinning af, og***

    c) ***óuppfylltum skilyrðum og öðrum óvissuliðum sem fylgja opinberri aðstoð sem hefur verið færð.***

BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

40. ***Fyrirtæki, sem beitir staðlinum í fyrsta skipti, skal:***

    a) ***fara að kröfum um upplýsingagjöf þar sem við á og***

    b) ***annaðhvort:***

        i) ***lagfæra reikningsskilin eftir breytingu á reikningsskilaaðferð í samræmi við IAS-staðal 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum, eða***

        ii) ***beita reikningsskilaákvæðum staðalsins aðeins á styrki eða hluta styrkja sem er úthlutað eða skal endurgreiða eftir gildistökudag staðalsins.***

GILDISTÖKUDAGUR

41. Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1984 eða síðar.

IAS 21

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 21

(ENDURSKOÐAÐUR 1993)

Áhrif gengisbreytinga í erlendum gjaldmiðlum

Þessi endurskoðaði, alþjóðlegi reikningsskilastaðall kemur í stað IAS-staðals 21, áhrif gengisbreytinga í erlendum gjaldmiðlum, og gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1995 eða síðar.

IAS-staðall 21 nær ekki til skráningar á áhættuvörn gagnvart erlendum gjaldmiðlum (annarra en liða sem verja hreina fjárfestingu í sjálfstæðri, erlendri rekstrareiningu). IAS-staðall 39, fjármálagerningar: færsla og mat, fjallar um þetta efni.

Árið 1998 var 2. lið IAS-staðals 21 breytt þannig að hann vísaði til IAS-staðals 39, fjármálagerningar: færsla og mat.

Árið 1999 var 46. lið breytt þannig að hann vísaði til IAS-staðals 10 (endurskoðaður 1999), óvissuliðir og atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings, í stað IAS-staðals 10, atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings.

Eftirfarandi túlkanir fastanefndarinnar um túlkanir tengjast IAS-staðli 21:

– 7. túlkun fastanefndarinnar: upptaka evrunnar,

– 11. túlkun fastanefndarinnar: erlendir gjaldmiðlar — eignfærsla taps sem hlýst af mjög mikilli gengislækkun gjaldmiðils,

– 19. túlkun fastanefndarinnar: reikningsskilagjaldmiðill — mat og framsetning reikningsskila samkvæmt IAS-staðli 21 og IAS-staðli 29,

– 30. túlkun fastanefndarinnar: reikningsskilagjaldmiðill — umreikningur úr matsgjaldmiðli yfir í framsetningargjaldmiðil.

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	
Gildissvið	1-6
Skilgreiningar	7
Viðskipti í erlendum gjaldmiðli	8-22
Upphafleg færsla	8-10
Skráning í síðari efnahagsreikningum	11-12
Færsla gengismunar	13-22
Hrein fjárfesting í sjálfstæðri, erlendri rekstrareiningu	17-19
Leyfileg fráviksaðferð	20-22
Reikningsskil erlends rekstrar	23-40
Flokkun erlends rekstrar	23-26
Erlendur rekstur sem er samþættur starfsemi fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til	27-29
Sjálfstæðar, erlendar rekstrareiningar	30-38
Ráðstöfun á sjálfstæðri, erlendri rekstrareiningu	37-38

Breyting á flokkun erlends rekstrar	39-40
Allar breytingar á gengi erlendra gjaldmiðla	41
Skattaleg áhrif gengismunar	41
Upplýsingar	42-47
Bráðabirgðaákvæði	48
Gildistökudagur	49

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sjá 12. lið formálans).

MARKMIÐ

Fyrirtæki getur stundað erlenda starfsemi á tvo vegu. Það getur átt viðskipti í erlendum gjaldmiðli eða það getur stundað erlendan rekstur. Svo unnt sé að skrá viðskipti í erlendum gjaldmiðli og erlendan rekstur í reikningsskilum fyrirtækis skal gera grein fyrir viðskiptum í reikningsskilagjaldmiðli fyrirtækisins og umreikna verður reikningsskil erlends rekstrar yfir í reikningsskilagjaldmiðil fyrirtækisins.

Meginatriðin við skráningu viðskipta í erlendum gjaldmiðli og erlends rekstrar eru að ákveða hvaða gengi skuli nota og hvernig skuli færa fjárhagsleg áhrif gengisbreytinga í reikningsskil.

GILDISSVIÐ

1. ***Staðlinum skal beita:***

   a) ***við skráningu viðskipta í erlendum gjaldmiðlum og***

   b) ***við umreikning reikningsskila erlends rekstrar sem talinn er með í reikningsskilum fyrirtækis með samstæðureikningsskilum, hlutfallslegum samstæðureikningsskilum eða með hlutdeildaraðferð[1].***

2. Þessi staðall tekur ekki til skráningar viðskipta, annarra en flokkun gengismunar sem hlýst af skuld í erlendum gjaldmiðli sem er skráð sem áhættuvörn hreinnar fjárfestingar í sjálfstæðri, erlendri rekstrareiningu. Aðra þætti áhættuvarna, þ.m.t. forsendur fyrir notkun áhættuvarna, er fjallað um í IAS-staðli 39, fjármálagerningar: færsla og mat.

3. Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 21, áhrif gengisbreytinga í erlendum gjaldmiðlum, sem var samþykktur 1983.

4. Þessi staðall tiltekur ekki gjaldmiðilinn sem fyrirtæki notar við framsetningu reikningsskila. Fyrirtæki notar þó venjulega gjaldmiðil heimalands síns. Ef fyrirtæki notar annan gjaldmiðil er gerð sú krafa í þessum staðli að greint sé frá ástæðu þess að sá gjaldmiðill er notaður. Í þessum staðli er þess einnig krafist að greint sé frá ástæðu breytingar sem kann að verða á reikningsskilagjaldmiðli[2].

[1] Sjá einnig 7. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: upptaka evrunnar.

[2] Sjá einnig 19. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: reikningsskilagjaldmiðill — mat og framsetning reikningsskila samkvæmt IAS-staðli 21 og IAS-staðli 29.

IAS 21

5. Þessi staðall nær ekki til endurgerðra reikningsskila fyrirtækis frá reikningsskilagjaldmiðli yfir í annan gjaldmiðil til hagræðis fyrir notendur sem eru vanir þeim gjaldmiðli eða í öðrum sambærilegum tilgangi[1].

6. Þessi staðall nær ekki til framsetningar í sjóðstreymisyfirliti á sjóðstreymi sem verður til vegna viðskipta í erlendum gjaldmiðli og umreiknings á sjóðstreymi erlends rekstrar (sjá IAS-staðal 7, yfirlit um sjóðstreymi).

SKILGREININGAR

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

Erlendur rekstur er dótturfélag, hlutdeildarfélag, samrekstur eða útibú fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til og er starfsemi þess staðsett eða starfrækt í öðru landi en í landi fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til.

Sjálfstæð, erlend rekstrareining er erlendur rekstur þar sem starfsemin er ekki samþætt starfsemi fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til.

Reikningsskilagjaldmiðill er sá gjaldmiðill sem notaður er við framsetningu reikningsskilanna.

Erlendur gjaldmiðill er gjaldmiðill, annar en reikningsskilagjaldmiðill fyrirtækis.

Gengi er skiptihlutfall tveggja gjaldmiðla.

Gengismunur er munurinn sem hlýst af því að greina frá sama einingafjölda erlends gjaldmiðils í reikningsskilagjaldmiðli á mismunandi gengi.

Lokagengi er stundargengið við dagsetningu efnahagsreiknings.

Hrein fjárfesting í sjálfstæðri, erlendri rekstrareiningu er hlutur fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, í hreinum eignum rekstrareiningarinnar.

Peningalegir liðir eru peningar, eignir og skuldir sem fást greiddar eða skulu greiddar í föstum eða útreiknanlegum peningafjárhæðum.

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

VIÐSKIPTI Í ERLENDUM GJALDMIÐLI

Upphafleg færsla

8. Viðskipti í erlendum gjaldmiðli eru viðskipti sem eru ákveðin eða gerð upp í erlendum gjaldmiðli, þ.m.t. viðskipti þegar fyrirtæki:

a) kaupir eða selur vöru eða þjónustu á verði sem ákveðið er í erlendum gjaldmiðli,

b) fær að láni eða lánar fjármagn þar sem endurgreiðslan er ákveðin í erlendum gjaldmiðli,

c) verður aðili að óloknum gjaldmiðilssamningi eða

d) á annan hátt kaupir eða selur eignir eða stofnar til eða greiðir skuldir sem eru ákveðnar í erlendum gjaldmiðli.

[1] Sjá einnig túlkun fastanefndarinnar um túlkanir 30: reikningsskilagjaldmiðill — umreikningur frá mælingargjaldmiðli yfir í framsetningargjaldmiðil.

9. ***Erlend viðskipti skal í upphafi skrá með því að umreikna fjárhæðina í erlenda gjaldmiðlinum út frá gengi reikningsskilagjaldmiðilsins gagnvart erlenda gjaldmiðlinum á degi viðskiptanna.***

10. Gengi á degi viðskiptanna er oft nefnt stundargengi. 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. Þó er ekki áreiðanlegt að nota meðalgengi fyrir tímabil ef gengi sveiflast verulega.

Skráning í síðari efnahagsreikningum

11. ***Við hverja dagsetningu efnahagsreiknings***

    a) ***skal nota lokagengi þegar gerð er grein fyrir peningalegum liðum í erlendum gjaldmiðli,***

    b) ***skal nota gengið sem gilti á degi viðskiptanna þegar gerð er grein fyrir ópeningalegum liðum sem færðir eru á upphaflegu kostnaðarverði og tilgreindir í erlendum gjaldmiðli og***

    c) ***skal nota gengið sem gilti þegar virði var reiknað þegar gerð er grein fyrir ópeningalegum liðum sem færðir eru á gangvirði sem tilgreint er í erlendum gjaldmiðli.***

12. Bókfært verð liðar er ákvarðað í samræmi við viðeigandi alþjóðlega reikningsskilastaðla. Tiltekna fjármálagerninga, sem og varanlega rekstrarfjármuni, má t.d. meta á gangvirði eða upphaflegu kostnaðarverði. Hvort sem bókfært verð er ákvarðað eftir upphaflegu kostnaðarverði eða gangvirði er gerð grein fyrir fjárhæðunum, sem þannig eru ákvarðaðar fyrir liði í erlendum gjaldmiðli, í reikningsskilagjaldmiðli í samræmi við þennan staðal.

Færsla gengismunar

13. Í 15. til 18. lið er sett fram sú reikningshaldslega meðferð, sem krafist er í þessum staðli, að því er varðar gengismun í viðskiptum í erlendum gjaldmiðli. Í þessum liðum er að finna aðalregluna fyrir gengismun, sem hlýst af mikilli gengislækkun eða afskriftum gjaldmiðils sem ekki er með góðu móti hægt að verjast, sem hefur áhrif á skuldir sem ekki er hægt að greiða upp og hafa beinlínis orðið til vegna nýlegra kaupa á eignum sem eru reikningsfærð í erlendum gjaldmiðli. Leyfileg fráviksaðferð vegna slíks gengismunar er sett fram í 21. lið.

14. Í þessum staðli er ekki fjallað um reikningshald áhættuvarna fyrir liði í erlendum gjaldmiðli, annarra en þá flokkun gengismunar sem hlýst af skuld í erlendum gjaldmiðli sem er færð sem vörn hreinnar fjárfestingar í sjálfstæðri, erlendri rekstrareiningu. Aðra þætti í reikningshaldi áhættuvarna, þ.m.t. forsendur fyrir notkun áhættuvarna, er fjallað um í IAS-staðli 39, fjármálagerningar: færsla og mat.

15. ***Færa skal gengismun, sem hlýst af uppgjöri peningalegra liða eða sem verður til þegar gerð er grein fyrir peningalegum liðum fyrirtækis á öðru gengi en því sem þeir voru upphaflega skráðir á á tímabilinu, eða sem gerð var grein fyrir í fyrri reikningsskilum, sem tekjur eða gjöld á tímabilinu þegar hann verður til, að undanskildum þeim gengismun sem fjallað er um í samræmi við 17. og 19. lið.***

16. Gengismunur myndast þegar breyting verður á gengi milli þess dags, þegar viðskiptin fara fram, og þess dags þegar uppgreiðsla fer fram á peningalegum liðum sem orðið hafa til vegna viðskipta í erlendum gjaldmiðli. 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 á milli þess tímabils og tímabilsins þegar skuldin er gerð upp, ákvarðaður af þeim gengisbreytingum sem orðið hafa á tímabilinu.

IAS 21

Hrein fjárfesting í sjálfstæðri, erlendri rekstrareiningu

17. ***Flokka skal gengismun, sem verður til af peningalegum lið sem myndar í raun hluta af hreinni fjárfestingu fyrirtækis í sjálfstæðri, erlendri rekstrareiningu, sem eigið fé í reikningsskilum fyrirtækisins þar til fjárfestingunni hefur verið ráðstafað en þá skal skrá hann sem tekjur eða gjöld í samræmi við 37. lið.***

18. Fyrirtæki getur verið með peningalegan lið sem er krafa á eða skuld við sjálfstæða, erlenda rekstrareiningu. Liður, sem ekki er ætlunin að gera upp og ólíklegt er að verði gerður upp í fyrirsjáanlegri framtíð, er í eðli sínu aukning á eða frádráttur frá hreinni fjárfestingu fyrirtækisins í sjálfstæðu, erlendu rekstrareiningunni. Slíkir peningalegir liðir geta t.d. verið langtímakröfur eða lán en ekki viðskiptakröfur eða viðskiptaskuldir.

19. ***Flokka skal gengismun, sem hlýst af skuld í erlendum gjaldmiðli og skráð er sem vörn fyrir hreina fjárfestingu fyrirtækis í sjálfstæðri, erlendri rekstrareiningu, sem eigið fé í reikningsskilum fyrirtækisins þar til fjárfestingunni hefur verið ráðstafað en þá skal skrá hann sem tekjur eða gjöld í samræmi við 37. lið.***

Leyfileg fráviksaðferð

20. Aðalreglan um gengismun, sem fjallað er um í 21. lið, er sett fram í 15. lið.

21. ***Gengismunur getur hlotist af mikilli gengislækkun sem ekki er með góðu móti hægt að verja sig gegn og hefur áhrif á skuldir sem ekki er hægt að gera upp og eru tilkomnar vegna nýlegra kaupa á eign sem er reikningsfærð í erlendum gjaldmiðli. Slíkur gengismunur skal innifalinn í bókfærðu verði viðkomandi eignar, að því tilskildu að umreiknaða, bókfærða verðið sé ekki hærra en það sem lægra reynist, endurkaupsverð eða sú fjárhæð sem fæst með sölu eða notkun eignarinnar[1].***

22. Gengismunur er ekki innifalinn í bókfærðu verði eignar þegar fyrirtæki getur gert upp eða varið sig gegn skuldinni í erlenda gjaldmiðlinum sem hlýst af kaupum á eigninni. Þó eru gengistöp hluti af kaupverði eignar, og má rekja beint til þess, þegar ekki er hægt að gera upp skuldina og ekki er með góðu móti hægt að gera samning um áhættuvörn, eins og t.d. þegar seinkun verður á öflun erlends gjaldmiðils vegna gjaldeyriseftirlits. Samkvæmt leyfilegri fráviksaðferð er því litið svo á að kostnaðarverð eignar sem er reikningsfært í erlendum gjaldmiðli, sé sú fjárhæð í reikningsskilagjaldmiðli sem fyrirtækið þarf að lokum að greiða til að gera upp skuldir sem eru nýtilkomnar vegna kaupa á eigninni.

REIKNINGSSKIL ERLENDS REKSTRAR

Flokkun erlends rekstrar

23. Aðferðin, sem er notuð til að umreikna reikningsskil erlends rekstrar, veltur á því hvernig hann er fjármagnaður og starfar, miðað við fyrirtækið sem reikningsskilin taka til. Vegna þessa er erlendur rekstur flokkaður annaðhvort sem „erlendur rekstur sem er samþættur rekstri fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til“ eða „sjálfstæðar, erlendar rekstrareiningar“.

24. Að því er varðar erlendan rekstur sem er samþættur rekstri fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til er starfsemi hans stunduð eins og hún sé framlenging á rekstri fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til. Slíkur erlendur rekstur gæti t.d. aðeins selt vörur, sem fluttar eru inn frá fyrirtækinu sem reikningsskilin taka til, og sent ágóðann til fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til. Í slíkum tilvikum hefur gengisbreyting milli reikningsskilagjaldmiðilsins og gjaldmiðilsins í landinu, þar sem erlendi reksturinn fer fram, næstum tafarlaus áhrif á sjóðstreymi vegna rekstrar fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til. Þess vegna hefur gengisbreyting áhrif á einstaka peningalega liði erlenda rekstrarins fremur en á hreina fjárfestingu fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, vegna þessa rekstrar.

[1] Sjá einnig 11. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: erlendur gjaldeyrir — eignfærsla taps sem hlýst af mjög mikilli gengislækkun gjaldmiðils.

25. Andstætt þessu safnar sjálfstæð, erlend rekstrareining handbæru fé og öðrum peningalegum liðum, stofnar til gjalda, myndar tekjur og útvegar jafnvel lán, allt að miklu leyti í gjaldmiðli þess lands sem sjálfstæða, erlenda rekstrareiningin starfar í. Sjálfstæða, erlenda rekstrareiningin getur líka stofnað til viðskipta í erlendum gjaldmiðlum, þ.m.t. viðskipti í reikningsskilagjaldmiðlinum. Þegar gengisbreyting verður milli reikningsskilagjaldmiðils og gjaldmiðils lands sjálfstæðu, erlendu rekstrareiningarinnar hefur það lítil eða engin bein áhrif á núverandi sjóðstreymi eða framtíðarsjóðstreymi vegna rekstrar sjálfstæðu, erlendu rekstrareiningarinnar eða fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til. Gengisbreytingin hefur áhrif á hreina fjárfestingu fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, í sjálfstæðu, erlendu rekstrareiningunni fremur en á einstaka peningalega og ópeningalega liði sjálfstæðu, erlendu rekstrareiningarinnar.

26. Eftirfarandi atriði eru vísbendingar um að erlendur rekstur sé sjálfstæð, erlend rekstrareining fremur en erlendur rekstur sem er samþættur rekstri fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til:

a) þótt fyrirtækið, sem reikningsskilin taka til, stjórni erlenda rekstrinum fer starfsemi erlenda rekstrarins að töluverðu leyti fram óháð starfsemi fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til,

b) viðskipti við fyrirtækið, sem reikningsskilin taka til, eru ekki stór hluti af starfsemi erlenda rekstrarins,

c) starfsemi erlenda rekstrarins er einkum fjármögnuð með eigin rekstri eða lántöku í landi erlenda rekstrarins fremur en af fyrirtækinu sem reikningsskilin taka til,

d) launakostnaður, efni og aðrir þættir, sem tengjast vörum eða þjónustu erlenda rekstrarins, eru fyrst og fremst greiddir eða gerðir upp í gjaldmiðli þess lands, þar sem erlendi reksturinn er, fremur en í reikningsskilagjaldmiðlinum,

e) sú sala, sem erlendi reksturinn stundar, fer fyrst og fremst fram í öðrum gjaldmiðlum en reikningsskilagjaldmiðlinum og

f) sjóðstreymi fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, er einangrað frá daglegri starfsemi erlenda rekstrarins fremur en að það verði fyrir beinum áhrifum frá erlenda rekstrinum.

Í meginatriðum má flokka allan rekstur á viðeigandi hátt út frá staðreyndum sem tengjast vísbendingunum hér að ofan. Í sumum tilfellum getur verið að flokkun erlends rekstrar, sem annaðhvort sjálfstæð, erlend rekstrareining eða sem rekstur, samþættur rekstri fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til, sé ekki skýr og mat sé nauðsynlegt til að ákvarða viðeigandi flokkun.

Erlendur rekstur sem er samþættur rekstri fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til

27. ***Reikningsskil erlends rekstrar, sem er samþættur rekstri fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til, skal umreikna með því að nota þá staðla og aðferðir, sem er að finna í 8. til 22. lið, eins og viðskipti erlenda rekstrarins, hafi verið viðskipti þess fyrirtækis sem reikningsskilin taka til.***

28. Einstakir liðir í reikningsskilum erlenda rekstrarins eru umreiknaðir eins og fyrirtækið, sem reikningsskilin taka til, hafi sjálft átt í öllum viðskiptunum. Kostnaður og afskriftir varanlegra rekstrarfjármuna eru umreiknuð á gengi dagsins þegar kaupin voru gerð eða, ef eignin er bókfærð á gangvirði, á gengi dagsins þegar matið fór fram. Kostnaðarverð birgða er umreiknað á því gengi sem var þegar stofnað var til kostnaðarins. Endurheimtanleg fjárhæð eða söluvirði eignar er umreiknað á því gengi sem gilti þegar endurheimtanleg fjárhæð eða hreint söluvirði var ákvarðað. Sem dæmi má nefna að þegar birgðir eru metnar á hreinu söluvirði og virðið ákvarðað í erlendum gjaldmiðli er það virði umreiknað á gengi dagsins þegar hreint söluvirði er ákvarðað. Gengið, sem er notað, er því venjulega lokagengi. Þörf kann að vera á aðlögun til að lækka bókfært verð eignar í reikningsskilum fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, niður í endurheimtanlega fjárhæð eða hreint söluvirði, jafnvel þótt ekki sé þörf á slíkum umreikningi í reikningsskilum erlenda rekstrarins. Í reikningsskilum fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, getur að öðrum kosti verið nauðsynlegt að bakfæra umreikning sem gerður var í reikningsskilum erlenda rekstrarins.

IAS 21

29. 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 áreiðanlegt að nota meðalgengi fyrir tímabil.

Sjálfstæðar, erlendar rekstrareiningar

30. ***Þegar fyrirtæki, sem reikningsskilin taka til, umreiknar reikningsskil sjálfstæðrar, erlendrar rekstrareiningar til þess að taka þau með í reikningsskilum fyrirtækisins skal það beita eftirfarandi aðferðum:***

a) ***eignir og skuldir sjálfstæðu, erlendu rekstrareiningarinnar, bæði peninga- og ópeningalega liði, skal umreikna á lokagengi,***

b) ***tekju- og gjaldaliði sjálfstæðu, erlendu rekstrareiningarinnar skal umreikna á því gengi sem gilti þegar viðskiptin fóru fram, nema þegar sjálfstæða, erlenda rekstrareiningin semur reikningsskil sín í gjaldmiðli efnahagskerfis í óðaverðbólgu en þá skal umreikna tekju- og gjaldaliði á lokagengi, og***

c) ***allan gengismun, sem af þessu hlýst, skal flokka sem eigið fé þar til hreinu fjárfestingunni hefur verið ráðstafað.***

31. Af hagkvæmnisástæðum er oft notað gengi sem er nálægt raunverulegu gengi, t.d. er oft notað meðalgengi tímabils við umreikning tekju- og gjaldaliða erlends rekstrar.

32. Umreikningur reikningsskila sjálfstæðrar, erlendrar rekstrareiningar leiðir af sér færslu gengismunar sem hlýst af:

a) umreikningi tekju- og gjaldaliða á gengi þeirra daga, þegar viðskiptin fara fram, og eigna og skulda við lokagengi,

b) umreikningur upphaflegrar hreinnar fjárfestingar í sjálfstæðri, erlendri rekstrareiningu á öðru gengi en því sem áður var notað og

c) öðrum breytingum á eigin fé í sjálfstæðu, erlendu rekstrareiningunni.

Þessi gengismunur er ekki færður sem tekjur eða gjöld á tímabilinu vegna þess að breytingarnar á genginu hafa lítil sem engin bein áhrif á núverandi sjóðstreymi eða framtíðarsjóðstreymi vegna rekstrar sjálfstæðu, erlendu rekstrareiningarinnar eða fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til. Þegar sjálfstæð, erlend rekstrareining er hluti af samstæðu en ekki að öllu leyti í eigu fyrirtækisins er uppsöfnuðum gengismun, sem hlýst af umreikningi og hægt er að rekja til hlutdeildar minnihluta, skipt niður á, og greint frá honum sem hluta af, hlutdeild minnihluta í efnahagsreikningi samstæðunnar.

33. Viðskiptavild, sem verður til við kaup á sjálfstæðri, erlendri rekstrareiningu, og sú gangvirðisleiðrétting, sem kann að verða á bókfærðu verði eigna og skulda við kaupin á sjálfstæðu, erlendu rekstrareiningunni, er meðhöndluð sem annaðhvort:

a) eignir og skuldir sjálfstæðu, erlendu rekstrareiningarinnar og eru þær umreiknaðar á lokagengi í samræmi við 30. lið, eða

b) eignir og skuldir fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, sem hafa annaðhvort þegar verið settar fram í reikningsskilagjaldmiðlinum eða eru ópeningalegir liðir í erlendum gjaldmiðli sem skráðir eru miðað við gengið á þeim degi þegar viðskiptin fóru fram í samræmi við b-lið 1. liðar.

34. Sameining reikningsskila sjálfstæðrar, erlendrar rekstrareiningar við reikningsskil fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, er gerð eftir venjulegum aðferðum við samstæðureikningsskil, s.s. með því að fella út stöður innan samstæðu og viðskipti dótturfélags innan samstæðu (sjá IAS-staðal 27, samstæðureikningsskil og færsla fjárfestinga í dótturfélögum, og IAS-staðal 31, reikningsskil hlutdeildar í samrekstri). Ekki er þó hægt að fella út gengismun, sem hlýst af peningalegum lið innan samstæðu, hvort heldur sem hann er til langs eða skamms tíma, á móti samsvarandi fjárhæð sem verður til vegna annarra aðstæðna innan samstæðu því að peningalegi liðurinn felur í sér skuldbindingu til að breyta einum gjaldmiðli í annan og gerir fyrirtækið, sem reikningsskilin taka til, óvarið fyrir ágóða eða tapi vegna gjaldmiðilssveiflna. Í samræmi við þetta er slíkur gengismunur áfram færður sem tekjur eða gjöld í samstæðureikningsskilum fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til eða, ef hann verður til við þær aðstæður sem lýst er í 17. og 19. lið, hann er flokkaður sem eigið fé þar til fjárfestingunni hefur verið ráðstafað.

35. Þegar reikningsskil sjálfstæðrar, erlendrar rekstrareiningar eru samin, miðað við annan reikningsskiladag en reikningsskil fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, semur sjálfstæða, erlenda rekstrareiningin oft reikningsskil miðað við sama reikningsskiladag og fyrirtækið, sem reikningsskilin taka til, með það að markmiði að þau verði tekin með í reikningsskil þess. Þegar þetta er ógerlegt leyfir IAS-staðall 27, samstæðureikningsskil og færsla fjárfestinga í dótturfélögum, reikningsskil sem samin eru annan reikningsskiladag, að því tilskildu að tímamunurinn sé ekki meiri en þrír mánuðir. Í slíkum tilvikum eru eignir og skuldir sjálfstæðu, erlendu rekstrareiningarinnar umreiknaðar á genginu sem var í gildi við dagsetningu efnahagsreiknings sjálfstæðu, erlendu rekstrareiningarinnar. Ef umtalsverðar breytingar verða á gengi fram að dagsetningu efnahagsreiknings fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til er nýr umreikningur gerður, ef við á, í samræmi við IAS-staðal 27, samstæðureikningsskil og færsla fjárfestinga í dótturfélögum, og IAS-staðal 28, færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélögum.

36. ***Reikningsskil sjálfstæðrar, erlendrar rekstrareiningar, sem semur reikningsskil í gjaldmiðli efnahagskerfis þar sem óðaverðbólga ríkir, skulu endurgerð í samræmi við IAS-staðal 29, reikningsskil í hagkerfum þar sem óðaverðbólga ríkir, áður en þau eru umreiknuð í reikningsskilagjaldmiðil fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til. Þegar óðaverðbólga er ekki lengur fyrir hendi í efnahagskerfinu og sjálfstæði, erlendi reksturinn hættir að gera og setja fram reikningsskil í samræmi við IAS-staðal 29, reikningsskil í hagkerfum þar sem óðaverðbólga ríkir, skal hann nota sem upphaflegt kostnaðarverð til umreiknings í reikningsskilagjaldmiðil fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, þær fjárhæðir sem settar voru fram í þeirri mælieiningu sem var í gildi þann dag sem hætt var að gera reikningsskil samkvæmt IAS-staðli 29.***

Ráðstöfun á sjálfstæðri, erlendri rekstrareiningu

37. ***Við ráðstöfun á sjálfstæðri, erlendri rekstrareiningu skal færa uppsafnaða fjárhæð frestaðs gengismunar, sem tengist sjálfstæðu, erlendu rekstrareiningunni, sem tekjur eða gjöld á sama tímabili og hagnaðurinn eða tapið af ráðstöfuninni er fært.***

38. Fyrirtæki getur ráðstafað hlutdeild sinni í sjálfstæðri, erlendri rekstrareiningu með sölu, félagsslitum, endurgreiðslu hlutafjár eða brotthvarfi frá hluta af sjálfstæðu, erlendu rekstrareiningunni eða frá henni allri. Arðgreiðsla myndar hluta af ráðstöfun þegar hún telst endurgreiðsla á fjárfestingunni. Ef um er að ræða ráðstöfun að hluta er aðeins samsvarandi hluti af tengda, uppsafnaða gengismuninum talinn til söluhagnaðar eða sölutaps. Niðurfærsla bókfærðs verðs sjálfstæðrar, erlendrar rekstrareiningar telst ekki ráðstöfun að hluta. Að sama skapi er enginn hluti frestaða gengishagnaðarins eða gengistapsins færður þegar niðurfærslan fer fram.

Breyting á flokkun erlends rekstrar

39. ***Þegar breyting verður á flokkun erlends rekstrar skal beita þeim umreikningsaðferðum sem eiga við þann flokk, sem breytt var í, frá þeim degi sem breytingin á flokkuninni verður.***

40. Breyting á því hvernig erlendur rekstur er fjármagnaður og starfar, miðað við fyrirtækið sem reikningsskilin taka til, getur leitt til breytingar á flokkun erlenda rekstrarins. Þegar erlendur rekstur, sem er samþættur rekstri fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, er endurflokkaður sem sjálfstæð, erlend rekstrareining er gengismunur, sem hlýst af umreikningi óperningalegra liða á degi endurflokkunarinnar, flokkaður sem eigið fé. Þegar sjálfstæð, erlend rekstrareining er endurflokkuð sem erlendur rekstur sem er samþættur rekstri fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, er farið með umreiknaðar fjárhæðir vegna óperningalegra liða á breytingardeginum sem upphaflegt kostnaðarverð þessara liða á því tímabili, sem breytingin var gerð, og á síðari tímabilum. Frestaður gengismunur er ekki færður sem tekjur eða gjöld fyrr en rekstrinum hefur verið ráðstafað.

IAS 21

ALLAR BREYTINGAR Á GENGI ERLENDRA GJALDMIÐLA

Skattaleg áhrif gengismunar

41. Hagnaður og tap af viðskiptum í erlendum gjaldmiðli og gengismunur, sem hlýst af umreikningi reikningsskila erlends rekstrar, getur haft skattaleg áhrif sem eru færð í samræmi við IAS-staðal 12, tekjuskattar.

UPPLÝSINGAR

42. ***Fyrirtæki skal birta upplýsingar um:***

a) ***fjárhæð gengismunar, sem er talinn til hagnaðar eða taps á tímabilinu,***

b) ***hreinan gengismun, sem er flokkaður sem eigið fé, og skal hann sérgreindur meðal eigin fjár og um afstemmingu fjárhæðar slíks gengismunar við upphaf og lok tímabils, og***

c) ***fjárhæð gengismunar sem verður til á tímabilinu og er talinn hluti bókfærðs verðs eignar í samræmi við leyfilega fráviksaðferð í 21. lið.***

43. ***Þegar reikningsskilagjaldmiðill er annar en gjaldmiðill heimalandsfyrirtækisins skal greina frá ástæðu þess að annar gjaldmiðill er notaður. Einnig skal greina frá ástæðu breytinga sem geta orðið á reikningsskilagjaldmiðli[1].***

44. ***Þegar breyting á sér stað á flokkun mikilvægs, erlends rekstrar skal fyrirtæki upplýsa um:***

a) ***eðli breytingarinnar á flokkuninni,***

b) ***ástæðu breytingarinnar,***

c) ***áhrif flokkunarbreytingarinnar á eigin fé og***

d) ***áhrif á hagnað eða tap sérhvers fyrra tímabils, sem reikningsskil eru birt fyrir, eins og breytingin á flokkuninni hefði átt sér stað við upphaf fyrsta tímabils sem birt er.***

45. ***Fyrirtæki skal greina frá þeirri aðferð sem valin er í samræmi við 33. lið til að umreikna viðskiptavild og gangvirðisleiðréttingar sem verða vegna kaupa á sjálfstæðri, erlendri rekstrareiningu.***

46. Fyrirtæki greinir frá áhrifum gengisbreytinga á peningalega liði í erlendum gjaldmiðli eða á reikningsskil erlends rekstrar sem eiga sér stað eftir dagsetningu efnahagsreiknings ef breytingin er svo mikilvæg að væri ekki greint frá henni myndi það hafa áhrif á getu notenda reikningsskilanna til að gera viðeigandi mat og taka viðeigandi ákvarðanir (sjá IAS-staðal 10, atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings).

47. Fyrirtæki eru einnig hvött til að upplýsa um stefnu sína varðandi gjaldmiðilsáhættu af erlendum gjaldmiðlum.

[1] Sjá einnig 30. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: reikningsskilagjaldmiðill — umreiknun frá mælingargjaldmiðli yfir í framsetningargjaldmiðil.

BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

48. ***Í fyrsta sinn, sem fyrirtæki beitir þessum staðli, skal það við upphaf tímabils flokka sérstaklega og upplýsa um uppsafnaða stöðu á frestuðum gengismun sem hefur verið flokkaður sem eigið fé á fyrri tímabilum, nema ekki sé hægt að ákvarða fjárhæðina með góðu móti.***

GILDISTÖKUDAGUR

49. ***Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1995 eða síðar.***

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 22

(ENDURSKOÐAÐUR 1998)

Sameining fyrirtækja

IAS-staðall 22, færsla vegna sameiningar fyrirtækja, var samþykktur í nóvember 1983.

Í desember 1993 var IAS-staðall 22 endurskoðaður og var það liður í verkefninu um samanburðarhæfi og endurbætur á reikningsskilum. Hann varð IAS-staðall 22, sameining fyrirtækja (IAS-staðall 22 (endurskoðaður 1993)).

Í október 1996 voru i-liður 39. liðar og 69. liður IAS-staðals 22 (þ.e. i-liður 39. liðar og 85. liður þessa staðals) endurskoðaðir þannig að þeir samræmdust IAS-staðli 12 (endurskoðaður 1996), tekjuskattar. Endurskoðunin tók gildi um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1998 eða síðar.

Í júlí 1998 voru ýmsir liðir IAS-staðals 22 endurskoðaðir þannig að þeir samræmdust IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna, IAS-staðli 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir, og IAS-staðli 38, óefnislegar eignir, og einnig var meðferð neikvæðrar viðskiptavildar endurskoðuð. Endurskoðaði staðallinn (IAS-staðall 22 (endurskoðaður 1998)) gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. júlí 1999 eða síðar.

Í október 1998 gáfu starfsmenn alþjóðareikningsskilanefndarinnar sérstaklega út „Grundvöll niðurstaðna vegna IAS-staðals 38, óefnislegar eignir, og IAS-staðals 22 (endurskoðaður 1998)“. Þann hluta þessara grundvallarniðurstaðna, þar sem vísað er í endurskoðun á IAS-staðli 22 árið 1998, er að finna í viðauka A.

Árið 1999 var 97. lið breytt í því skyni að vísað verði til IAS-staðals 10 (endurskoðaður 1999), atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings, í stað IAS-staðals 10, ófyrirséðir atburðir og atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings. Þar að auki var 30. lið og c-lið 31. liðar breytt þannig að þeir samræmdust IAS-staðli 10 (endurskoðaður 1999). Breytti textinn tók gildi fyrir ár sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2000 eða síðar.

Eftirfarandi túlkanir fastanefndarinnar um túlkanir tengjast IAS-staðli 22:

– 9. túlkun fastanefndarinnar: sameining fyrirtækja — flokkað annaðhvort sem yfirtökur eða sameining hagsmuna,

– 22. túlkun fastanefndarinnar: sameining fyrirtækja — síðari leiðréttingar upphaflegrar færslu gangvirðis og viðskiptavildar,

– 28. túlkun fastanefndarinnar: sameining fyrirtækja — „viðskiptadagur“ og gangvirði eiginfjárgerninga.

IAS 22

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	
Gildissvið	1-7
Skilgreiningar	8
Eðli sameiningar fyrirtækja	9-16
Yfirtökur	10-12
Dulbúin hlutabréfaskráning	12
Sameining hagsmuna	13-16
Yfirtökur	17-76
Færsla á yfirtökum	17-18
Yfirtökudagur	19-20
Kostnaðarverð yfirtöku	21-25
Færsla aðgreinanlegra eigna og skulda	26-31
Skipting kostnaðarverðs yfirtöku	32-35
Aðalregla	32-33
Leyfileg fráviksaðferð	34-35
Hlutabréfakaup í áföngum	36-38
Ákvörðun gangvirðis yfirtekinna aðgreinanlegra eigna og skulda	39-40
Viðskiptavild sem myndast við yfirtöku	41-58
Færsla og mat	41-43
Afskriftir óefnislegra eigna	44-54
Endurheimtanleiki bókfærðs verðs — virðisrýrnunartöp	55-58
Neikvæð viðskiptavild sem myndast við yfirtöku	59-64
Færsla og mat	59-63
Framsetning	64
Leiðréttingar á kaupfjárhæð, sem er háð framtíðaratburðum	65-67
Síðari breytingar á kostnaðarverði yfirtöku	68-70
Síðari aðgreining eða breytingar á virði aðgreinanlegra eigna og skulda	71-76
Sameining hagsmuna	77-83

Færsla á sameiningu hagsmuna	77-83
Öll sameining fyrirtækja	84-85
Tekjuskattar	84-85
Upplýsingagjöf	86-98
Bráðabirgðaákvæði	99-101
Gildistökudagur	102-103

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sjá 12. lið formálans).

MARKMIÐ

Markmið þessa staðals er að mæla fyrir um reikningshaldslega meðferð vegna sameiningar fyrirtækja. Staðallinn tekur bæði til yfirtöku fyrirtækis á öðru fyrirtæki og einnig til þeirra sjaldgæfu tilvika þegar fyrirtæki eru sameinuð með sameiningu hagsmuna þegar ekki er hægt að ákvarða yfirtökuaðila. Færsla yfirtöku felur í sér að ákvarða verður kostnaðarverð yfirtöku, skipta kostnaði á aðgreinanlegar eignir og skuldir yfirtekna fyrirtækisins og færa viðskiptavild eða neikvæða viðskiptavild sem af hlýst, bæði við kaup og síðar. Meðal annarra reikningshaldslegra viðfangsefna er ákvörðun fjárhæðar hlutdeildar minnihluta, færsla yfirtöku sem á sér stað á ákveðnu tímabili, síðari breytingar á kostnaðarverði yfirtöku eða á aðgreiningu eigna og skulda og þær upplýsingar sem gerð er krafa um.

GILDISSVIÐ

1. ***Þessum staðli skal beita við færslu á sameiningu fyrirtækja***

2. Sameining fyrirtækja getur farið fram á mismunandi hátt og ráðist af lagalegum, skattalegum eða öðrum ástæðum. Hún getur falið í sér kaup fyrirtækis á eigin fé annars fyrirtækis eða kaup á hreinum eignum fyrirtækis í rekstri. Hún getur farið fram með útgáfu hlutabréfa eða yfirfærslu handbærs fjár, ígildis handbærs fjár eða annarra eigna. Viðskiptin geta farið fram á milli hluthafa í fyrirtækjunum sem sameinast eða á milli eins fyrirtækis og hluthafa í hinu fyrirtækinu. Sameining fyrirtækja getur falið í sér stofnun nýs fyrirtækis til að stjórna fyrirtækjunum sem sameinast, yfirfærslu hreinna eigna frá einu eða fleiri fyrirtækjum sem sameinast, til annars fyrirtækis eða upplausn eins eða fleiri af fyrirtækjunum sem sameinast. Þegar efni viðskiptanna samræmist skilgreiningunni á sameiningu fyrirtækja í þessum staðli eiga við kröfur um reikningshald og upplýsingagjöf í þessum staðli án tillits til þess tiltekna forms sem beitt er við sameininguna.

3. Sameining fyrirtækja getur leitt til myndunar tengsla milli móður- og dótturfélags þar sem yfirtökuaðilinn er móðurfélagið og aðilinn, sem yfirtekinn er, er dótturfélag yfirtökuaðilans. Við slíkar aðstæður beitir yfirtökuaðilinn þessum staðli við gerð samstæðureikningsskila sinna. Í eigin reikningsskilum yfirtökuaðila kemur fram hlutdeild hans í yfirtekna aðilanum sem fjárfesting í dótturfélagi (sjá IAS-staðal 27, samstæðureikningsskil og færsla fjárfestinga í dótturfélögum).

IAS 22

4. Sameining fyrirtækja getur falið í sér kaup á hreinum eignum annars fyrirtækis, að meðtalinni allri viðskiptavild þess, fremur en kaup á hlutabréfum í hinu fyrirtækinu. Slík sameining fyrirtækja leiðir ekki til myndunar tengsla móður- og dótturfélags. Við slíkar aðstæður beitir yfirtökuaðilinn þessum staðli í eigin reikningsskilum og þar af leiðandi í samstæðureikningsskilum sínum.

5. Sameining fyrirtækja getur leitt til lagalegs samruna. Þó að kröfur til lagalegs samruna séu mismunandi eftir löndum er lagalegur samruni yfirleitt samruni tveggja fyrirtækja þar sem annaðhvort:

   a) eignir eða skuldir eins fyrirtækis eru yfirfærðar til hins fyrirtækisins og fyrra fyrirtækinu er slitið eða

   b) eignir og skuldir beggja fyrirtækja eru yfirfærðar til nýs fyrirtækis og báðum upprunalegu fyrirtækjunum er slitið.

   Oft á lagalegur samruni sér stað sem þáttur í enduruppbyggingu og -skipulagningu samstæðu en ekki er fjallað um slíkan samruna í þessum staðli vegna þess að um er að ræða viðskipti milli fyrirtækja sem eru undir sameiginlegum yfirráðum. Hins vegar er farið með alla sameiningu fyrirtækja, sem leiðir til þess að fyrirtækin tvö verði hluti af sömu samstæðu, sem yfirtöku eða sameiningu hagsmuna í samstæðureikningsskilum samkvæmt kröfum í þessum staðli.

6. Þessi staðall fjallar ekki um eigin reikningsskil móðurfélags, að undanskildum þeim tilvikum sem lýst er í 4. lið. Eigin reikningsskil eru gerð eftir mismunandi venjum um framsetningu reikningsskila í mismunandi löndum til að uppfylla ýmsar kröfur.

7. Í þessum staðli er ekki fjallað um:

   a) viðskipti milli fyrirtækja, sem eru undir sameiginlegum yfirráðum, og

   b) hlutdeild í samrekstri (sjá IAS-staðal 31, reikningsskil hlutdeildar í samrekstri) og reikningsskil samrekstrar.

SKILGREININGAR

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

   Sameining fyrirtækja er sameining aðgreindra fyrirtækja í eina efnahagslega einingu í kjölfar þess að eitt fyrirtæki sameinast eða tekur við yfirráðum yfir hreinum eignum og rekstri annars fyrirtækis.

   Yfirtaka er sameining fyrirtækja þar sem eitt fyrirtækjanna, yfirtökuaðilinn, fær yfirráð yfir hreinum eignum og rekstri annars aðila, þess sem er yfirtekinn, í skiptum fyrir yfirfærslu eigna, stofnun skulda eða útgáfu hlutabréfa.

   Sameining hagsmuna er sameining fyrirtækja þar sem hluthafar í fyrirtækjunum, sem sameinast, sameina yfirráð yfir öllum eða nær öllum hreinum eignum þeirra og rekstri til að þeir geti áfram deilt saman áhættu og ávinningi sem tengist sameinuðu einingunni þannig að hvorugan aðilann er hægt að ákvarða sem yfirtökuaðila.

   Yfirráð er vald til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu fyrirtækis í þeim tilgangi að hljóta ávinning af starfsemi þess.

   Móðurfélag er fyrirtæki sem á eitt eða fleiri dótturfélög.

   Dótturfélag er fyrirtæki sem lýtur yfirráðum annars fyrirtækis (sem nefnist móðurfélag).

   Hlutdeild minnihluta er sá hluti hreinnar rekstrarafkomu og hreinna eigna dótturfélags sem rekja má til hlutdeildar, sem er ekki í beinni eigu móðurfélags, eða óbeint í gegnum dótturfélög.

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

Peningalegar eignir eru peningar og eignir sem fást greiddar í föstum eða ákvarðanlegum peningafjárhæðum.

Yfirtökudagur er dagurinn þegar yfirráð yfir hreinum eignum og rekstri yfirtekna aðilans færist í reynd til yfirtökuaðilans.

EÐLI SAMEININGAR FYRIRTÆKJA

9. Við færslu á sameiningu fyrirtækja er yfirtaka í eðli sínu ekki það sama og sameining hagsmuna og reikningsskilin þurfa að endurspegla efni viðskiptanna ([1]). Þar af leiðandi er mælt fyrir um mismunandi reikningsskilaaðferðir eftir því um hvort er að ræða.

Yfirtökur

10. Nánast alltaf þegar fyrirtæki sameinast fær eitt fyrirtækjanna sem sameinast yfirráð yfir hinu og þannig er hægt að ákvarða yfirtökuaðila. Talið er að yfirráðum hafi verið náð þegar eitt fyrirtækjanna sem sameinast öðlast meira en helming atkvæðisréttar í hinu fyrirtækinu, nema í þeim undantekningartilvikum þegar hægt er að sýna greinilega fram á að slíkt eignarhald feli ekki í sér yfirráð. Jafnvel þegar eitt fyrirtækjanna, sem sameinast, öðlast ekki meira en helming atkvæðisréttar í hinu fyrirtækinu, er e.t.v. samt mögulegt að ákvarða yfirtökuaðila þegar eitt fyrirtækjanna, sem sameinast, öðlast eitthvað af eftirfarandi í kjölfar sameiningarinnar:

    a) vald yfir meira en helmingi atkvæðisréttar í hinu fyrirtækinu á grundvelli samkomulags við aðra fjárfesta,

    b) vald til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu hins fyrirtækisins samkvæmt lögum eða samkomulagi,

    c) vald til að skipa eða leysa frá störfum meirihluta stjórnarmanna eða sambærilegra stjórnenda hins fyrirtækisins eða

    d) vald til að fara með meirihluta atkvæða á stjórnarfundum eða fundum sambærilegra stjórnenda hins fyrirtækisins.

11. Þó að erfitt geti reynst að ákvarða yfirtökuaðila eru yfirleitt vísbendingar um að hann sé til staðar. Sem dæmi má nefna:

    a) að gangvirði annars fyrirtækisins er talsvert hærra en gangvirði hins fyrirtækisins í sameiningunni. Í slíkum tilvikum er stærra fyrirtækið yfirtökuaðilinn,

    b) að sameiningu fyrirtækja er komið til leiðar með því að skipta almennum hlutabréfum með atkvæðisrétti fyrir handbært fé. Í slíkum tilvikum er fyrirtækið, sem lætur frá sér handbært fé, yfirtökuaðilinn, eða

    c) að sameining fyrirtækja leiðir til þess að framkvæmdastjórn eins fyrirtækis verður ráðandi í vali á stjórnendateymi sameinaða fyrirtækisins sem myndast. Í slíkum tilvikum er ráðandi fyrirtækið yfirtökuaðilinn.

Dulbúin hlutabréfaskráning

12. Stöku sinnum nær fyrirtæki eignarhaldi á hlutabréfum annars fyrirtækis, en sem hluta af viðskiptunum gefur það út sem endurgjald nægilega mörg hlutabréf með atkvæðisrétti til að yfirráð yfir sameinaða fyrirtækinu flytjist til eigenda fyrirtækisins sem hlutabréfin voru keypt í. Þessar aðstæður nefnast dulbúin hlutabréfaskráning. Þótt í lagalegum skilningi megi líta á fyrirtækið, sem gefur hlutabréfin út, sem móðurfélag

[1] Sjá einnig 9. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: sameining fyrirtækja — flokkað annaðhvort sem yfirtökur eða sameining hagsmuna.

eða eftirlifandi fyrirtæki, er fyrirtækið, þar sem hluthafar hafa nú yfirráð yfir sameinaða fyrirtækinu, yfirtökuaðilinn og nýtur atkvæðisréttarins eða annarra valda sem tilgreind eru í 10. lið. Litið er svo á að fyrirtækið, sem gefur hlutabréfin út, hafi verið yfirtekið af hinu fyrirtækinu. Litið er á það síðarnefnda sem yfirtökuaðila og beitir það kaupaðferðinni á eignir og skuldir fyrirtækisins sem gefur hlutabréfin út.

Sameining hagsmuna

13. Í undantekningartilvikum getur reynst ómögulegt að ákvarða yfirtökuaðila. Í stað þess að ráðandi aðili komi fram sameinast hluthafar í sameinuðu fyrirtækjunum um að deila, í grundvallaratriðum, jafnt á milli sín yfirráðum yfir öllum eða nær öllum hreinum eignum þeirra og rekstri. Þar að auki taka framkvæmdastjórnir fyrirtækjanna, sem sameinast, þátt í stjórnun sameinuðu rekstrareiningarinnar. Af þeim sökum deila hluthafar í fyrirtækjunum, sem sameinast, í sameiningu áhættu og ávinningi af sameinuðu rekstrareiningunni. Slík sameining fyrirtækja er færð sem sameining hagsmuna.

14. Sameiginleg hlutdeild í áhættu og ávinningi er í grundvallaratriðum yfirleitt ekki möguleg nema um sé að ræða tiltölulega jöfn skipti á almennum hlutabréfum með atkvæðisrétti á milli fyrirtækjanna sem sameinast. Slík skipti tryggja að hlutfallslegir eignarhlutar fyrirtækjanna, sem sameinast, haldist óbreyttir og þar af leiðandi að áhætta og ávinningur af sameinaða fyrirtækinu verði í hlutfalli við þá og að vald aðilanna yfir ákvarðanatöku haldist. Svo að skipti á hlutabréfum, sem eru í grundvallaratriðum jöfn, beri árangur að þessu leyti má þó ekki verða veruleg skerðing á rétti sem tengist hlutabréfum eins fyrirtækisins sem sameinast öðru því að annars skerðast áhrif þess aðila.

15. Til að ná fram sameiginlegri hlutdeild í áhættu og ávinningi af sameinuðu rekstrareiningunni:

    a) er miklum meirihluta almennra hlutabréfa með atkvæðisrétt eða jafnvel þeim öllum skipt eða þau samnýtt,

    b) er gangvirði eins fyrirtækis ekki verulega frábrugðið gangvirði hins fyrirtækisins og

    c) halda hluthafar í hverju fyrirtæki að mestu sama atkvæðisrétti og hlutdeild í sameinuðu rekstrareiningunni, í réttum hlutföllum innbyrðis, eftir sameininguna eins og áður.

16. Sameiginleg hlutdeild í áhættu og ávinningi af sameinuðu rekstrareiningunni minnkar og líkurnar á því, að hægt verði að ákvarða yfirtökuaðila, aukast þegar:

    a) gangvirði fyrirtækjanna, sem sameinast, sem áður var hlutfallslega jafnt, minnkar og hlutfall almennra hlutabréfa með atkvæðisrétti, sem koma til skipta, minnkar,

    b) fjármálasamkomulag er til hagsbóta fyrir einn hóp hluthafa fremur en aðra hluthafa. Slíkt samkomulag getur öðlast gildi annaðhvort fyrir eða eftir sameiningu fyrirtækjanna og

    c) hlutur eins aðila í eigin fé sameinuðu einingarinnar er háður árangri fyrirtækisins, sem hann réð áður yfir, eftir sameiningu fyrirtækjanna.

YFIRTÖKUR

Færsla á yfirtökum

17. ***Sameiningu fyrirtækja, sem er yfirtaka, skal færa samkvæmt kaupaðferðinni eins og sett er fram í stöðlunum í 19. til 76. lið.***

18. Notkun kaupaðferðarinnar hefur í för með sér að yfirtaka á fyrirtæki er færð á sambærilegan hátt og kaup á öðrum eignum. Þetta er við hæfi vegna þess að yfirtaka felur í sér viðskipti þar sem eignir eru yfirfærðar, stofnað er til skulda eða hlutafé er gefið út í skiptum fyrir yfirráð yfir hreinum eignum og rekstri annars fyrirtækis. Með kaupaðferðinni er kostnaðarverð notað sem grundvöllur að færslu yfirtökunnar og við ákvörðun kostnaðarverðs er byggt á viðskiptunum sem liggja að baki yfirtökunni.

Yfirtökudagur

19. ***Frá og með yfirtökudegi skal yfirtökuaðili:***

a) ***fella rekstrarniðurstöðu yfirtekna aðilans inn í rekstrarreikninginn og***

b) ***færa í efnahagsreikninginn aðgreinanlegar eignir og skuldir yfirtekna aðilans og alla viðskiptavild eða neikvæða viðskiptavild sem yfirtakan kann að leiða af sér.***

20. Yfirtökudagur er sá dagur þegar yfirráð yfir hreinum eignum og rekstri yfirtekna aðilans færist í reynd til yfirtökuaðilans og sá dagur þegar beiting kaupaðferðarinnar hefst. Rekstrarafkoma yfirtekins fyrirtækis er talin með í reikningsskilum yfirtökuaðilans frá og með yfirtökudegi, sem er dagurinn þegar yfirráð yfir yfirtekna aðilanum færast í reynd til yfirtökuaðilans. Í reynd er yfirtökudagurinn sá dagur þegar yfirtökuaðilinn fær vald til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu fyrirtækis þannig að hann geti notið ávinnings af starfsemi þess. Ekki er talið að yfirráð hafi færst til yfirtökuaðilans fyrr en öll skilyrði, sem nauðsynleg eru til að vernda hagsmuni þeirra aðila sem hlut eiga að máli, hafa verið uppfyllt. Þetta leiðir þó ekki til þess að nauðsynlegt sé að viðskiptum sé lokið eða lokið lagalega áður en yfirráðin færast í reynd til yfirtökuaðilans. Þegar meta skal hvort yfirráð hafi í reynd verið yfirfærð er nauðsynlegt að kanna í hverju yfirtakan fólst.

Kostnaðarverð yfirtöku

21. ***Yfirtaka skal færð á kostnaðarverði, sem er fjárhæð greidd í handbæru fé, eða ígildi handbærs fjár eða gangvirði annarrar kaupfjárhæðar á viðskiptadegi sem yfirtökuaðilinn afhendir í skiptum fyrir yfirráð yfir hreinum eignum hins fyrirtækisins, að viðbættum öllum kostnaði sem má tengja yfirtökunni beint[1].***

22. Þegar yfirtaka felur í sér fleiri en ein viðskipti er kostnaðarverð yfirtöku heildarkostnaðarverð hverra viðskipta um sig. Þegar yfirtaka fer fram í áföngum er munurinn á yfirtökudegi og viðskiptadegi mikilvægur. Þó að færsla á yfirtöku hefjist frá og með yfirtökudegi byggist hún á upplýsingum um kostnaðarverð og gangvirði eins og það var á þeim degi sem hver viðskipti um sig fóru fram.

23. Peningalegar eignir, sem afhentar eru, og skuldir, sem stofnað er til, eru metnar á gangvirði á viðskiptadegi. Þegar uppgjöri kaupfjárhæðarinnar er frestað er kostnaðarverð yfirtökunnar núvirði kaupfjárhæðarinnar, að teknu tilliti til yfirverðs eða afsláttar sem líklegt er að komi til við uppgjör en ekki nafnverð þess sem greiða á.

24. Við ákvörðun á kostnaðarverði yfirtöku eru markaðshæf verðbréf, sem yfirtökuaðilinn gefur út, metin á gangvirði, sem er markaðsverð þeirra á viðskiptadegi, að því tilskildu að markaðsverð verði ekki ótraustur mælikvarði vegna óvenjulegra sveiflna eða smæðar markaðarins. Þegar markaðsverð á tilteknum degi er ekki traustur mælikvarði þarf að kanna verðbreytingar á hæfilega löngu tímabili fyrir og eftir tilkynningu um skilmála vegna yfirtökunnar. Þegar markaðurinn er ótraustur eða engin skráning er fyrir hendi er gangvirði verðbréfanna, sem yfirtökuaðilinn gefur út, metið með hliðsjón af hlutdeild þeirra í gangvirði fyrirtækis yfirtökuaðilans eða með hliðsjón af hlutdeild í gangvirði yfirtekna fyrirtækisins, hvort heldur er greinilegra. Kaupfjárhæð, sem er greidd til hluthafa í yfirtekna fyrirtækinu í handbæru fé í stað

[1] 28. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: sameining fyrirtækja — „viðskiptadagur“ og gangvirði eiginfjárgerninga.

IAS 22

verðbréfa, getur einnig gefið vísbendingu um greitt heildargangvirði. Kanna þarf alla þætti yfirtökunnar, þ.m.t. mikilvægir þættir sem hafa áhrif á samningaviðræður, og nota má óháð mat til að auðvelda ákvörðun á gangvirði verðbréfanna sem eru gefin út.

25. Til viðbótar við kaupfjárhæð getur yfirtökuaðilinn stofnað til beins kostnaðar í tengslum við yfirtökuna. Þar með er talinn kostnaður við skráningu og útgáfu hlutabréfatengdra verðbréfa og sérfræðiþóknun til endurskoðenda, lögfræðinga, matsmanna og annarra ráðgjafa, til að kaupin geti farið fram. Almennur stjórnunarkostnaður, þ.m.t. kostnaður við rekstur deildar sem sér um yfirtöku, og annar kostnaður sem ekki er hægt að tengja beint við hina tilteknu yfirtöku sem verið er að færa, er ekki talinn til kostnaðarverðs yfirtökunnar heldur er hann færður sem gjöld þegar til hans er stofnað.

Færsla aðgreinanlegra eigna og skulda

26. ***Aðgreinanlegar eignir og skuldir, sem eru yfirteknar og færðar skv. 19. lið, skulu vera eignir og skuldir yfirtekna aðilans sem voru fyrir hendi á yfirtökudegi ásamt öllum skuldum sem eru færðar skv. 31. lið. Þær skal færa sérstaklega eins og þær stóðu á yfirtökudegi þá og því aðeins að:***

a) ***líklegt sé að allur tengdur, efnahagslegur framtíðarávinningur renni til yfirtökuaðilans eða að verðmæti, sem fela í sér efnahagslegan ávinning streymi frá yfirtökuaðilanum og***

b) ***fyrir liggi áreiðanlegt mat á kostnaðarverði þeirra eða gangvirði.***

27. Eignum og skuldum, sem færðar eru skv. 26. lið, er lýst í þessum staðli sem aðgreinanlegum eignum og skuldum. Að því marki sem keyptar eru eignir og skuldir, sem uppfylla ekki þessi skilyrði fyrir færslu, hefur það áhrif á fjárhæð viðskiptavildar eða neikvæðrar viðskiptavildar sem myndast við yfirtökuna, vegna þess að viðskiptavild eða neikvæð viðskiptavild er ákvörðuð sem afgangsverð yfirtökunnar eftir að aðgreinanlegar eignir og skuldir hafa verið færðar.

28. Aðgreinanlegar eignir og skuldir, sem yfirtökuaðilinn fær yfirráð yfir, geta falið í sér eignir og skuldir sem ekki voru færðar áður í reikningsskil yfirtekna aðilans. Þetta getur verið vegna þess að þær uppfylltu ekki skilyrði fyrir færslu áður en yfirtakan fór fram. Þetta á t.d. við þegar skattaívilnun, sem stafar af skattalegum töpum yfirtekna aðilans, uppfyllir skilyrði fyrir færslu sem aðgreinanleg eign vegna þess að yfirtökuaðilinn aflar nægilegra, skattskyldra tekna.

29. ***Í samræmi við 31. lið skal ekki færa skuldir á yfirtökudegi ef þær eru komnar til vegna ásetnings eða aðgerða yfirtökuaðilans. Ekki skal heldur færa skuldir vegna tapa í framtíðinni eða annan kostnað sem vænta má að stofnað verði til vegna yfirtökunnar, hvort sem þau tengjast yfirtökuaðilanum eða yfirtekna aðilanum.***

30. Skuldirnar, sem vísað er til í 29. lið, eru ekki skuldir yfirtekna aðilans á yfirtökudegi. Þær koma því ekki til álita við skiptingu kostnaðarverðs yfirtöku. Samt sem áður er í þessum staðli tiltekin ein undantekning á þessari almennu reglu. Sú undantekning gildir ef yfirtökuaðilinn hefur gert áætlanir varðandi rekstur yfirtekna aðilans og skuldbinding myndast sem bein afleiðing yfirtökunnar. Vegna þess að áætlanirnar eru óaðskiljanlegur hluti af yfirtökuáætlun yfirtökuaðilans er þess krafist í þessum staðli að fyrirtæki færi skuldbindingu vegna kostnaðarins sem af þessu hlýst (sjá 31. lið). Í þessum staðli fela aðgreinanlegar eignir og yfirteknar skuldir í sér skuldbindingarnar sem eru færðar skv. 31. lið. Í 31. lið eru sett fram ströng skilyrði sem er ætlað að tryggja að áætlanirnar séu óaðskiljanlegur hluti af yfirtökunni og að innan skamms tíma — þremur mánuðum eftir yfirtökudag eða þremur mánuðum eftir að birting reikningsskilanna er heimiluð hvort heldur gerist fyrr — hafi yfirtökuaðilinn gert áætlanirnar þannig að þess sé krafist að fyrirtækið færi reiknaða skuldbindingu vegna endurskipulagningar samkvæmt IAS-staðli 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir. Í þessum staðli er þess einnig krafist að fyrirtæki bakfæri slíkar reiknaðar skuldbindingar, ef áætluninni er ekki hrint í framkvæmd á þann hátt eða innan þess tíma sem upphaflega var gert ráð fyrir (sjá 75. lið), og birti upplýsingar um slíkar reiknaðar skuldbindingar (sjá 92. lið).

31. ***Á yfirtökudegi skal yfirtökuaðilinn færa reiknaða skuldbindingu sem var ekki skuld yfirtekna aðilans á þeim degi, þá og því aðeins að yfirtökuaðilinn hafi:***

a) ***þróað á yfirtökudegi eða fyrr aðalatriði áætlunar sem felur í sér að leggja niður eða draga úr starfsemi yfirtekna aðilans og varðar eftirfarandi:***

i) *að veita starfsmönnum yfirtekna aðilans starfslokabætur,*

ii) *að loka aðstöðu yfirtekna aðilans,*

iii) *að leggja niður vörulínur yfirtekna aðilans eða*

iv) *að rifta þeim samningum yfirtekna aðilans sem eru orðnir íþyngjandi vegna þess að yfirtökuaðilinn hefur á yfirtökudegi eða fyrr tilkynnt hinum aðilanum um að samningnum verði rift,*

b) ***með því að veita upplýsingar um aðalatriði áætlunarinnar á yfirtökudegi eða fyrr hefur yfirtökuaðilinn vakið réttmætar væntingar hjá þeim sem áætlunin hefur áhrif á um að hann muni hrinda áætluninni í framkvæmd og***

c) ***að lokið sé gerð ítarlegrar og formlegrar áætlunar upp úr þessum aðalatriðum áður en þrír mánuðir eru liðnir frá yfirtökudegi eða þeim degi þegar birting árlegu reikningsskilanna er heimiluð, hvort heldur er fyrr, þar sem skýrt er frá a.m.k.:***

i) *hlutaðeigandi rekstri eða hluta af þeim rekstri,*

ii) *helstu stöðum, sem verða fyrir áhrifum,*

iii) *staðsetningu, hlutverki og áætluðum fjölda starfsmanna, sem hljóta starfslokabætur,*

iv) *útgjöldum, sem stofnað verður til, og*

v) *hvenær áætluninni verður hrint í framkvæmd.*

Allar reiknaðar skuldbindingar, sem eru færðar samkvæmt þessum lið, skulu aðeins taka til kostnaðar vegna liðanna sem taldir eru upp í i- til iv-lið a-liðar.

Skipting kostnaðarverðs yfirtöku

Aðalregla

32. ***Aðgreinanlegar eignir og skuldir, sem eru færðar skv. 26. lið, skal meta út frá samanlögðu:***

a) ***gangvirði yfirteknu aðgreinanlegu eignanna og skuldanna á viðskiptadegi, að því marki sem samsvarar hlutdeild yfirtökuaðilans vegna viðskiptanna, og***

b) ***hlutfalli minnihluta í bókfærðu verði aðgreinanlegra eigna og skulda dótturfélagsins fyrir kaup.***

Alla viðskiptavild eða neikvæða viðskiptavild skal færa samkvæmt þessum staðli.

33. Kostnaðarverði yfirtöku er skipt niður á aðgreinanlegar eignir og skuldir, sem eru færðar skv. 26. lið, með hliðsjón af gangvirði þeirra á viðskiptadegi. Kostnaðarverð yfirtöku tengist þó aðeins hlutfalli þeirra aðgreinanlegu eigna og skulda sem yfirtökuaðilinn kaupir. Af því leiðir að þegar yfirtökuaðili kaupir ekki öll hlutabréf hins fyrirtækisins er hlutdeild minnihlutans, sem af þessu hlýst, tilgreind sem hlutfall minnihlutans í bókfærðu verði hreinna, aðgreinanlegra eigna dótturfélagsins fyrir yfirtöku. Ástæðan er sú að hlutfall minnihlutans hefur ekki verið hluti viðskiptanna og því ekki haft áhrif á yfirtökuna.

IAS 22

Leyfileg fráviksaðferð

34. ***Aðgreinanlegar eignir og skuldir, sem eru færðar skv. 26. lið, skal meta á gangvirði þeirra á yfirtökudegi. Alla viðskiptavild eða neikvæða viðskiptavild skal færa samkvæmt þessum staðli. Alla hlutdeild minnihluta skal tilgreina sem hlutfall minnihlutans í gangvirði aðgreinanlegra eigna og skulda sem eru færðar skv. 26. lið.***

35. Samkvæmt þessari aðferð eru hreinar, aðgreinanlegar eignir, sem yfirtökuaðilinn hefur öðlast yfirráð yfir, tilgreindar á gangvirði án tillits til þess hvort yfirtökuaðilinn hafi yfirtekið allt eigið fé hins fyrirtækisins eða aðeins hluta af því eða keypt eignirnar beint. Þar af leiðandi er öll hlutdeild minnihluta tilgreind sem hlutfall minnihlutans í gangvirði hreinna, aðgreinanlegra eigna dótturfélagsins.

Hlutabréfakaup í áföngum

36. Yfirtaka getur falið í sér fleiri en ein viðskipti, t.d. þegar yfirtakan fer fram með kaupum í áföngum í kauphöll. Í slíkum tilvikum eru sérhver viðskipti sem skipta máli meðhöndluð sérstaklega til þess að hægt sé að ákvarða gangvirði aðgreinanlegra, yfirtekinna eigna og skulda og til að ákvarða fjárhæð viðskiptavildar eða neikvæðrar viðskiptavildar sem kann að fylgja viðskiptunum. Þetta leiðir til samanburðar í þrepum á kostnaðarverði einstakra fjárfestinga og hlutfallslegri hlutdeild yfirtökuaðilans í gangvirði aðgreinanlegra eigna og skulda sem eru yfirteknar í hverju þrepi sem skiptir máli.

37. Þegar yfirtaka fer fram í áföngum getur gangvirði aðgreinanlegra eigna og skulda verið breytilegt eftir dagsetningu hverra viðskipta fyrir sig. Ef allar aðgreinanlegar eignir og skuldir sem tengjast yfirtöku eru endurákvarðaðar miðað við gangvirði í hvert skipti sem hver áfangi kaupanna fer fram er litið á allar leiðréttingar, sem tengjast fyrri hlutdeild yfirtökuaðilans, sem endurmat og eru þær færðar sem slíkar.

38. Áður en viðskipti uppfylla skilyrði til að teljast yfirtaka geta þau uppfyllt skilyrði um fjárfestingu í hlutdeildarfélagi og verið færð eftir hlutdeildaraðferð samkvæmt IAS-staðli 28, færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélögum. Ákvörðun gangvirðis aðgreinanlegra, yfirtekinna eigna og skulda og færsla viðskiptavildar og neikvæðrar viðskiptavildar fer í slíkum tilvikum, venju samkvæmt, fram frá og með þeim degi þegar hlutdeildaraðferðinni er beitt. Ef fjárfesting uppfyllti ekki skilyrði um hlutdeildarfélag áður ákvarðast gangvirði aðgreinanlegra eigna og skulda eins og það var á þeim degi sem hver áfangi yfirtökunnar, sem máli skiptir, fer fram og viðskiptavild eða neikvæð viðskiptavild er færð frá yfirtökudegi.

Ákvörðun gangvirðis yfirtekinna, aðgreinanlegra eigna og skulda

39. Eftirfarandi eru almennar leiðbeiningar til að finna gangvirði yfirtekinna, aðgreinanlegra eigna og skulda:

a) markaðshæf verðbréf á gildandi markaðsverði,

b) ómarkaðshæf verðbréf á áætluðu verði þar sem tekið er tillit til atriða eins og verðmætis-hagnaðarhlutfalls (v/h hlutfalls), arðshlutfalls og væntanlegs vaxtar sambærilegra verðbréfa fyrirtækja með sambærileg einkenni,

c) viðskiptakröfur á núvirði þeirra fjárhæða sem fást greiddar, sem ákvarðast út frá viðeigandi, gildandi vöxtum, að frádreginni niðurfærslu vegna óinnheimtanleika og innheimtukostnaðar ef þörf krefur. Hins vegar er ekki gerð krafa um afvöxtun vegna skammtímaviðskiptakrafna þegar mismunur á nafnverði fjárhæðar viðskiptakröfunnar og núvirðis hennar er óverulegur,

d) birgðir:

i) fullunnar vörur og söluvörur á söluverði að frádreginni heildarfjárhæð (a) kostnaðar við sölu og (b) sanngjarnri hagnaðarálagningu vegna söluviðleitni yfirtökuaðilans, sem byggist á hagnaði af svipuðum fullunnum vörum og söluvörum,

ii) vörur í vinnslu á söluverði fullunninna vara að frádreginni heildarfjárhæð (a) kostnaðar við fullvinnslu, (b) kostnaðar við ráðstöfun og (c) sanngjarnrar hagnaðarálagningar vegna fullvinnslu og söluviðleitni sem byggist á hagnaði af sambærilegum fullunnum vörum, og

iii) hráefni á gildandi endurkaupaverði,

e) land og byggingar á markaðsvirði,

f) verksmiðjur og búnaður á markaðsvirði sem er venjulega ákvarðað með mati. Þegar staðfesting á markaðsvirði liggur ekki fyrir vegna þess hve sérhæfð verksmiðjan og búnaðurinn er eða vegna þess að slíkir hlutir eru sjaldan seldir, nema sem hluti af áframhaldandi rekstri, eru þau metin á afskrifuðu endurkaupaverði,

g) óefnislegar eignir, eins og þær eru skilgreindar í IAS-staðli 38, óefnislegar eignir, á gangvirði sem ákvarðast:

i) með hliðsjón af virkum markaði, eins og hann er skilgreindur í IAS-staðli 38, og

ii) þegar ekki er til virkur markaður, á grundvelli sem endurspeglar fjárhæðina sem fyrirtækið hefði greitt fyrir eignina í viðskiptum ótengdra aðila þar sem aðilarnir eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna, samkvæmt bestu, fáanlegu upplýsingum (sjá IAS-staðal 38 til frekari leiðbeiningar við ákvörðun á gangvirði óefnislegra eigna sem eru yfirteknar við sameiningu fyrirtækja),

h) hrein lífeyriseign eða lífeyrisskuldbinding starfsmanna í fastréttindakerfi á 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 fyrirtækið fái hana til ráðstöfunar sem endurgreiðslur úr kerfinu eða sem lækkun á framtíðariðgjöldum,

i) skattinneignir og skattskuldir að sömu fjárhæð og skattaívilnunin sem hlýst af skattalegum töpum eða af sköttum sem greiða þarf vegna hreins hagnaðar eða taps, metið frá sjónarhóli sameinuðu einingarinnar eða samstæðunnar sem myndast við yfirtökuna. Skattinneignin eða skattskuldin ákvarðast eftir að tekið hefur verið tillit til skattaáhrifa þess að endurákvarða aðgreinanlegar eignir og skuldir að gangvirði og er hún ekki afvöxtuð. Skattinneignir innifela frestaða skattinneign yfirtökuaðilans sem var ekki færð fyrir sameiningu fyrirtækjanna en, eftir sameiningu fyrirtækjanna, uppfyllir nú þau skilyrði fyrir færslu sem sett eru í IAS-staðli 12, tekjuskattar,

j) viðskiptaskuldir og skammtímaskuldabréf, langtímaskuldir, skuldbindingar, áfallnar skuldir og aðrar kröfur sem greiða skal á núvirði fjárhæða sem greiddar verða út til að mæta skuld sem ákvarðast af viðeigandi, gildandi vöxtum. Hins vegar er ekki gerð krafa um afvöxtun vegna skammtímaskulda þegar mismunur á nafnvirði fjárhæðar skuldarinnar og núvirði hennar er ekki verulegur,

k) íþyngjandi samningar og aðrar aðgreinanlegar skuldir yfirtekna aðilans á núvirði fjárhæðanna, sem greiddar verða út til að mæta skuldbindingunni sem ákvarðast af viðeigandi, gildandi vöxtum, og

l) reiknaðar skuldbindingar vegna niðurlagningar eða samdráttar í starfsemi yfirtekna aðilans, sem eru færðar skv. 31. lið í fjárhæðum sem ákvarðast samkvæmt IAS-staðli 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir.

Vissar leiðbeiningar hér að framan gera ráð fyrir að gangvirði ákvarðist með afvöxtun. Þegar leiðbeiningarnar vísa ekki til beitingar afvöxtunar, kann afvöxtun að vera beitt eða ekki beitt við ákvörðun á gangvirði aðgreinanlegra eigna og skulda.

40. ***Ef ekki er hægt að meta gangvirði óefnislegrar eignar með hliðsjón af virkum markaði (eins og skilgreint er í IAS-staðli 38, óefnislegar eignir) skal takmarka fjárhæðina, sem færist vegna óefnislegu eignarinnar á yfirtökudegi, við fjárhæð sem myndar ekki eða eykur neikvæða viðskiptavild sem myndast við yfirtökuna (sjá 59. lið).***

Viðskiptavild sem myndast við yfirtöku

Færsla og mat

41. ***Kostnaðarverð yfirtöku, sem er umfram hlutdeild yfirtökuaðilans í gangvirði aðgreinanlegu eignanna og skuldanna sem eru yfirteknar á viðskiptadegi, skal skilgreina sem viðskiptavild og færa sem eign.***

42. Viðskiptavild, sem myndast vegna yfirtöku, sýnir greiðslu frá yfirtökuaðilanum vegna ætlaðs, efnahagslegs ávinnings í framtíðinni. Efnahagslegur ávinningur í framtíðinni getur stafað af samvirkni á milli aðgreinanlegu eignanna, sem eru yfirteknar, eða vegna eigna sem uppfylla ekki hver fyrir sig skilyrði fyrir færslu í reikningsskilin en yfirtökuaðilinn er reiðubúinn að greiða fyrir þær við yfirtökuna.

43. ***Viðskiptavild skal bókfæra á kostnaðarverði að frádregnum uppsöfnuðum afskriftum óefnislegra eigna og allra uppsafnaðra virðisrýrnunartapa.***

Afskriftir óefnislegra eigna

44. ***Viðskiptavild skal afskrifa á kerfisbundinn hátt á nýtingatíma hennar. Afskriftatímabilið skal endurspegla besta mat á því framtíðartímabili sem búist er við að efnahagslegur ávinningur streymi til fyrirtækisins. Sú afsannanlega ályktun er til að nýtingartími viðskiptavildar verði ekki lengri en 20 ár frá upphaflegri færslu.***

45. ***Afskriftaaðferðin, sem er notuð, skal endurspegla væntanlegt nýtingarmynstur efnahagslegs framtíðarávinnings sem myndast vegna viðskiptavildarinnar. Nota skal línulega aðferð nema sannfærandi rök séu fyrir því að önnur aðferð eigi betur við gefnar aðstæður.***

46. ***Afskriftir óefnislegra eigna á hverju tímabili skal færa sem gjöld.***

47. Viðskiptavild fer minnkandi með tímanum sem endurspeglar það að þjónustugeta hennar er að minnka. Í sumum tilvikum getur verið að virði viðskiptavildar virðist ekki minnka með tímanum. Ástæðan er sú að möguleikinn á efnahagslegum ávinningi, sem hlýst af síðari aukningu viðskiptavildar, kemur smám saman í stað möguleikans á efnahagslegum ávinningi sem upphaflega var keyptur. Með öðrum orðum, viðskiptavild, sem myndast innan fyrirtækis, kemur í stað keyptrar viðskiptavildar. Samkvæmt IAS-staðli 38, óefnislegar eignir, er óheimilt að eignfæra viðskiptavild sem myndast innan fyrirtækis. Þar af leiðandi er viðeigandi að viðskiptavild sé afskrifuð á kerfisbundinn hátt samkvæmt besta mati á nýtingartíma hennar.

48. Skoða þarf fjölmarga þætti við mat á nýtingartíma viðskiptavildar, þ.m.t.:

a) eðli og fyrirsjáanlegur líftími keyptu starfseminnar,

b) stöðugleiki og fyrirsjáanlegur líftími atvinnugreinarinnar, sem viðskiptavildin tengist,

c) opinberar upplýsingar um einkenni viðskiptavildar í sambærilegri starfsemi eða atvinnugreinum og dæmigert lífsskeið sambærilegrar starfsemi,

d) áhrif úreldingar á vörum, breytinga á eftirspurn og annarra efnahagslegra þátta á yfirteknu starfsemina,

e) væntanlegur starfstími lykilstarfsmanna eða hópa starfsmanna og hvort annað stjórnunarteymi geti stjórnað yfirteknu starfseminni á skilvirkan hátt,

f) fjárhæð viðhaldskostnaðar eða fjármögnunar sem þarf til að ná þeim efnahagslega ávinningi í framtíðinni sem vænst er af yfirteknu starfseminni og getu og áform fyrirtækisins um að ná slíkum ávinningi,

g) aðgerðir, sem vænta má af samkeppnisaðilum eða hugsanlegum samkeppnisaðilum, og

h) tímabil yfirráða yfir yfirteknu starfseminni og ákvæði laga, reglugerða og samninga sem hafa áhrif á nýtingartíma þess.

49. Vegna þess að viðskiptavild felur m.a. í sér efnahagslegan ávinning í framtíðinni af samvirkni eða eignum sem ekki er hægt að færa sérstaklega getur reynst erfitt að meta nýtingartíma hennar. Áreiðanleiki mats á nýtingartíma hennar minnkar eftir því sem nýtingartíminn lengist. Í þessum staðli er gert ráð fyrir því að nýtingartími viðskiptavildar sé yfirleitt ekki lengri en 20 ár frá upphaflegri færslu.

50. Í undantekningartilvikum geta verið sannfærandi rök fyrir því að viðskiptavild hafi tiltekinn nýtingartíma sem er lengri en 20 ár. Þótt erfitt sé að finna dæmi getur þetta gerst þegar viðskiptavild er svo augljóslega tengd aðgreinanlegri eign eða flokki aðgreinanlegra eigna að raunhæft er að vænta þess að yfirtökuaðilinn hafi ávinning af henni á nýtingartíma aðgreinanlegu eignarinnar eða eignaflokksins. Í slíkum tilvikum er þeirri ályktun, að nýtingartími viðskiptavildar sé ekki lengri en 20 ár, hafnað og fyrirtækið:

a) afskrifar viðskiptavild samkvæmt besta mati á nýtingartíma hennar,

b) metur endurheimtanlega fjárhæð viðskiptavildar a.m.k. árlega til að greina allt virðisrýrnunartap (sjá 56.lið) og

c) greinir frá því af hverju forsendunni er hafnað og þeim þætti (þáttum) sem gegndu mikilvægu hlutverki við ákvörðun á nýtingartíma viðskiptavildarinnar (sjá b-lið 88. liðar).

51. Nýtingartími viðskiptavildar er ávallt takmarkaður. Óvissa réttlætir varfærið mat á nýtingartíma viðskiptavildar en réttlætir hins vegar ekki mat á óeðlilega stuttum nýtingartíma.

52. Í örfáum eða engum tilvikum eru sannfærandi rök fyrir hendi sem styðja aðra aðferð en línulega afskriftaaðferð fyrir viðskiptavild, sérstaklega ef hin aðferðin leiðir til lægri fjárhæðar uppsafnaðra afskrifta en ef línulega afskriftaaðferðin er notuð. Afskriftaaðferðin er notuð með samræmdum hætti frá einu tímabili til annars nema breyting verði á væntanlegri þróun efnahagslegs ávinnings af viðskiptavildinni.

53. Við skráningu á yfirtöku kunna að vera aðstæður sem hafa það í för með sér að viðskiptavild við yfirtöku endurspegli ekki efnahagslegan ávinning í framtíðinni sem vænst er að streymi til yfirtökuaðilans. Til dæmis getur verið að sjóðstreymi, sem vænta má í framtíðinni vegna hreinna, aðgreinanlegra, yfirtekinna eigna, hafi minnkað síðan í samningaviðræðum um kaupfjárhæð. Í þeim tilvikum rannsakar fyrirtæki virðisrýrnun viðskiptavildar samkvæmt IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna, og færir samkvæmt því allt virðisrýrnunartap.

54. ***Endurskoða skal afskriftatímabilið og afskriftaaðferðina a.m.k. við lok hvers fjárhagsárs. Ef væntanlegur nýtingartími viðskiptavildar er verulega ólíkur fyrra mati skal breyta afskriftatímabilinu til samræmis við það. Ef veruleg breyting hefur orðið á væntanlegri þróun efnahagslegs ávinnings af viðskiptavild skal breyta aðferðinni þannig að hún endurspegli hina breyttu þróun. Slíkar breytingar skal færa sem breytingar á reikningshaldslegu mati samkvæmt IAS-staðli 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum, með því að leiðrétta gjaldfærðar afskriftir yfirstandandi tímabils og framtíðartímabila.***

IAS 22

Endurheimtanleiki bókfærðs verðs — virðisrýrnunartöp

55. Til að ákvarða hvort virði viðskiptavildar hafi rýrnað beitir fyrirtæki IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna. Í IAS-staðli 36 er útskýrt hvernig fyrirtæki endurskoðar bókfært verð eigna sinna, hvernig það ákvarðar endurheimtanlega fjárhæð eignar og hvenær það færir eða bakfærir virðisrýrnunartap.

56. ***Til viðbótar því að uppfylla kröfur IAS-staðals 36, virðisrýrnun eigna, skal fyrirtæki, a.m.k. við lok hvers fjárhagsárs, meta í samræmi við IAS-staðal 36 endurheimtanlega fjárhæð viðskiptavildar sem er afskrifuð á tímabili sem er lengra en 20 ár frá upphaflegri færslu, jafnvel þótt engin vísbending sé um að virði hennar hafi rýrnað.***

57. Stundum getur reynst erfitt að greina hvort viðskiptavild hafi rýrnað, einkum ef nýtingartími hennar er langur. Af því leiðir að í þessum staðli er gerð krafa um a.m.k. árlegan útreikning á endurheimtanlegri fjárhæð viðskiptavildar ef nýtingartími hennar er lengri en 20 ár frá upphaflegri færslu.

58. Krafan um árleg virðisrýrnunarpróf á viðskiptavild gildir alltaf þegar áætlaður gildandi heildarnýtingartími viðskiptavildar er lengri en 20 ár frá upphaflegri færslu. Af því leiðir að fyrirtæki gerir virðisrýrnunarpróf, sem gerð er krafa um skv. 56. lið, og birtir þær upplýsingar, sem gerð er krafa um í b-lið 88. liðar, ef áætlað var að nýtingartími viðskiptavildar væri styttri en 20 ár við upphaflega færslu, en áætlaður nýtingartími lengist síðan í meira en 20 ár frá upphaflegri færslu viðskiptavildarinnar.

Neikvæð viðskiptavild sem myndast við yfirtöku

Færsla og mat

59. ***Þegar hlutdeild yfirtökuaðilans í gangvirði aðgreinanlegra, yfirtekinna eigna og skulda er umfram kostnaðarverð yfirtökunnar á viðskiptadegi skal færa umframfjárhæðina sem neikvæða viðskiptavild.***

60. Neikvæð viðskiptavild getur bent til þess að aðgreinanlegar eignir hafi verið ofmetnar og aðgreinanlegum skuldum hafi verið sleppt eða þær vanmetnar. Mikilvægt er að tryggja að svo sé ekki áður en neikvæð viðskiptavild er færð.

61. ***Að því marki sem neikvæð viðskiptavild tengist væntingum um framtíðartöp og -gjöld, sem greint er frá í áætlun yfirtökuaðilans um yfirtöku og unnt er að meta á áreiðanlegan hátt, en sýnir ekki aðgreinanlegar skuldir á kaupdegi (sjá 26. lið), skal færa þann hluta neikvæðrar viðskiptavildar sem tekjur í rekstrarreikning þegar framtíðartöp og- gjöld eru færð. Ef þessi aðgreinanlegu framtíðartöp og -gjöld, eru ekki færð á því tímabili, sem vænst er, skal fara með neikvæða viðskiptavild skv. a- og b-lið 62. liðar.***

62. ***Að því marki sem neikvæð viðskiptavild tengist ekki aðgreinanlegum, væntanlegum framtíðartöpum og -gjöldum, sem hægt er að meta á áreiðanlegan hátt á yfirtökudegi, skal færa neikvæða viðskiptavild sem tekjur í rekstrarreikning á eftirfarandi hátt:***

a) ***fjárhæð neikvæðrar viðskiptavildar, sem er ekki hærri en gangvirði aðgreinanlegra, ópeningalegra, yfirtekinna eigna, skal færa sem tekjur á kerfisbundinn hátt á eftirstandandi vegnum meðalnýtingartíma þeirra aðgreinanlegu, afskrifanlegra fastafjármuna/óefnislegra eigna sem eru yfirteknar, og***

b) ***fjárhæð neikvæðrar viðskiptavildar, sem er umfram gangvirði aðgreinanlegra, ópeningalegra, yfirtekinna eigna, skal strax færa sem tekjur.***

63. Að því marki, sem neikvæð viðskiptavild tengist ekki væntingum um framtíðartöp og -gjöld, sem greint er frá í yfirtökuáætlun yfirtökuaðilans og hægt er að meta á áreiðanlegan hátt, er neikvæð viðskiptavild ágóði sem færist sem tekjur þegar efnahagslegur ávinningur í framtíðinni, sem felst í aðgreinanlegum, afskrifanlegum, yfirteknum fastafjármunum/óefnislegum eignum, er nýttur. Þegar um er að ræða peningalegar eignir skal strax færa ágóðann sem tekjur.

Framsetning

64. ***Neikvæða viðskiptavild skal setja fram sem frádrátt frá eignum fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, í sama flokki í efnahagsreikningi og viðskiptavild.***

Leiðréttingar á kaupfjárhæð, sem er háð framtíðaratburðum

65. ***Þegar yfirtökusamningur kveður á um leiðréttingu á kaupfjárhæð sem er háð einum eða fleiri framtíðaratburðum skal fjárhæð leiðréttingarinnar teljast til kostnaðarverðs yfirtökunnar á yfirtökudegi ef leiðréttingin er líkleg og unnt er að meta fjárhæðina á áreiðanlegan hátt.***

66. Í yfirtökusamningum má gera ráð fyrir leiðréttingum á kaupfjárhæð vegna eins eða fleiri framtíðaratburða. Leiðréttingarnar kunna að vera háðar því að ákveðnu hagnaðarstigi sé viðhaldið eða náð á framtíðartímabilum eða háðar því að markaðsverði verðbréfa, sem eru gefin út sem hluti af kaupfjárhæðinni, sé viðhaldið.

67. Við upphaflega færslu á yfirtöku er venjulega hægt að meta fjárhæð allra leiðréttinga sem kunna að verða gerðar á kaupfjárhæðinni, jafnvel þótt einhver óvissa ríki, án þess að draga úr áreiðanleika upplýsinganna. Ef framtíðaratburðirnir gerast ekki eða endurskoða þarf matið er kostnaðarverð yfirtökunnar leiðrétt og það hefur áhrif á viðskiptavild eða neikvæða viðskiptavild, eftir því sem við á.

Síðari breytingar á kostnaðarverði yfirtöku

68. ***Kostnaðarverð yfirtökunnar skal leiðrétta þegar óviss liður, sem áhrif hefur á kaupfjárhæðina, hefur leyst eftir yfirtökudag þannig að greiðsla á fjárhæðinni er líkleg og unnt er að meta fjárhæðina á áreiðanlegan hátt.***

69. Yfirtökuskilmálarnir geta kveðið á um leiðréttingu kaupfjárhæðar ef rekstrarafkoma yfirtekna aðilans er betri eða verri eftir yfirtöku en það stig sem var samþykkt. Þegar leiðréttingin verður líkleg síðar og unnt er að meta fjárhæðina á áreiðanlegan hátt, fer yfirtökuaðilinn með viðbótarfjárhæðina sem leiðréttingu á kostnaðarverði yfirtökunnar hefur áhrif á viðskiptavild eða neikvæða viðskiptavild eftir því sem við á.

70. Við sumar aðstæður er gerð krafa um að yfirtökuaðilinn greiði seljandanum bætur síðar vegna lækkunar á kaupfjárhæðinni. Þetta á við þegar yfirtökuaðilinn ábyrgist markaðsverð verðbréfa eða útgefinna skuldabréfa sem endurgjald og þarf að gefa út fleiri verðbréf eða skuldabréf til að ná aftur því kostnaðarverði yfirtökunnar sem var ákvarðað upphaflega. Í slíkum tilvikum verður engin hækkun á kostnaðarverði yfirtöku og þar af leiðandi engin leiðrétting á viðskiptavild eða neikvæðri viðskiptavild. Þess í stað táknar hækkun á útgefnum verðbréfum eða skuldabréfum lækkun á yfirverði eða hækkun á afvöxtun upphaflegu útgáfunnar.

Síðari aðgreining eða breytingar á virði aðgreinanlegra eigna og skulda[1]

71. ***Aðgreinanlegar eignir og skuldir, sem eru yfirteknar en uppfylla ekki skilyrði 26. liðar um sérstaka færslu þegar yfirtakan er upphaflega skráð, skal færa síðar þegar og ef þær uppfylla skilyrðin. Bókfært verð yfirtekinna aðgreinanlegra eigna og skulda skal leiðrétta þegar viðbótargögn verða tiltæk eftir yfirtöku sem auðvelda mat á fjárhæðum sem var ráðstafað til aðgreinanlegra eigna og skulda þegar yfirtakan var upphaflega færð. Einnig skal leiðrétta fjárhæð sem er ráðstafað á viðskiptavild eða neikvæða viðskiptavild, þegar þörf krefur, að því marki sem:***

a) ***leiðréttingarnar hækka ekki bókfært verð viðskiptavildar upp fyrir endurheimtanlega fjárhæð hennar eins og skilgreint er í IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna, og***

[1] Sjá einnig 22. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: sameining fyrirtækja — síðari leiðréttingar upphaflegrar færslu gangvirðis og viðskiptavildar.

IAS 22

b) ***slík leiðrétting er gerð fyrir lok fyrsta árlega reikningsskilatímabils sem hefst eftir yfirtöku (nema þegar um er að ræða færslu á aðgreinanlegri skuld skv. 31. lið en þá gildir tímarammi c-liðar 31. liðar),***

annars skal færa leiðréttingarnar á aðgreinanlegu eignunum og skuldunum sem tekjur eða gjöld.

72. Vera kann að aðgreinanlegar eignir og skuldir yfirtekna aðilans hafi ekki verið færðar á þeim tíma sem yfirtakan fór fram vegna þess að þær uppfylltu ekki skilyrði fyrir færslu aðgreinanlegra eigna og skulda eða vegna þess að yfirtökuaðilanum var ókunnugt um þær. Á sama hátt getur verið að leiðrétta þurfi gangvirði sem ráðstafað er á yfirtökudegi á aðgreinanlegar, yfirteknar eignir og skuldir þegar viðbótargögn verða tiltæk sem auðvelda mat á virði aðgreinanlegu eignanna og skuldanna á yfirtökudegi. Þegar aðgreinanlegu eignirnar eða skuldirnar eru færðar eða bókfærða verðið er leiðrétt eftir að fyrsta árlega reikningsskilatímabilinu (að frátöldum árshlutum) eftir yfirtöku er lokið, eru tekjur eða gjöld færð fremur en leiðrétting á viðskiptavild eða neikvæðri viðskiptavild. Þó að lengd þessara tímamarka sé misjöfn þá koma þau í veg fyrir að viðskiptavild og neikvæð viðskiptavild verði endurmetin og lagfærð án takmörkunar.

73. Samkvæmt 71. lið er bókfært verð viðskiptavildar (neikvæðrar viðskiptavildar) t.d. leiðrétt ef virðisrýrnunartap á aðgreinanlegri, yfirtekinni eign verður áður en fyrsta árlega reikningsskilatímabilinu eftir yfirtöku er lokið og virðisrýrnunartapið tengist ekki tilteknum atburðum eða breytingum á aðstæðum sem verða eftir yfirtökudag.

74. Þegar yfirtökuaðila verður, eftir yfirtöku en áður en fyrsta árlega reikningstímabils eftir yfirtöku er lokið, kunnugt um skuld, sem var fyrir hendi á yfirtökudegi, eða um virðisrýrnunartap sem tengist ekki ákveðnum atburðum eða breyttum aðstæðum sem verða eftir yfirtökudag, hækkar viðskiptavild ekki umfram endurheimtanlega fjárhæð hennar eins og skilgreint er í IAS-staðli 36.

75. ***Ef reiknaðar skuldbindingar vegna niðurlagningar eða samdráttar í yfirteknu starfseminni eru færðar skv. 31. lið skal bakfæra þessar reiknuðu skuldbindingar þá og því aðeins að:***

a) ***útstreymi efnahagslegs ávinnings sé ekki lengur líklegt eða***

b) ***ítarleg, formleg áætlun sé ekki framkvæmd:***

i) *á þann hátt er fram kemur í ítarlegu, formlegu áætluninni eða*

ii) *innan þeirra tímamarka sem sett eru í ítarlegu, formlegu áætluninni.*

Líta skal á slíka bakfærslu sem leiðréttingu á viðskiptavild eða neikvæðri viðskiptavild (og hlutdeild minnihluta ef við á) þannig að ekki færast neinar tekjur eða gjöld vegna hennar. Hina leiðréttu fjárhæð viðskiptavildar skal afskrifa framvirkt á eftirstandandi nýtingartíma hennar. Fara skal með leiðrétta fjárhæð neikvæðrar viðskiptavildar skv. a- og b-lið 62. liðar.

76. Venjulega er ekki þörf á síðari leiðréttingu á reiknuðum skuldbindingum sem eru færðar skv. 31. lið, vegna þess að gerð er krafa um að í ítarlegu, formlegu áætluninni séu tilgreind þau útgjöld sem stofnað verður til. Ef ekki hefur verið stofnað til útgjaldanna á því tímabili sem þess var vænst, eða ef ekki er lengur búist við að stofnað verði til þeirra, er nauðsynlegt að leiðrétta reiknuðu skuldbindinguna vegna niðurlagningar eða samdráttar í starfsemi yfirtekna aðilans, með samsvarandi leiðréttingu á fjárhæð viðskiptavildar eða neikvæðrar viðskiptavildar (og hlutdeildar minnihluta ef við á). Ef gerð er krafa um að einhver skuldbinding verði færð síðar samkvæmt IAS-staðli 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir, færir fyrirtækið samsvarandi gjöld.

SAMEINING HAGSMUNA

Færsla á sameiningu hagsmuna

77. ***Sameiningu hagsmuna skal færa samkvæmt samlegðaraðferð eins og sett er fram í 78., 79. og 82. lið.***

78. ***Við beitingu samlegðaraðferðar skulu reikningsskilaliðir sameinuðu fyrirtækjanna á því tímabili, sem sameiningin verður, og á öllum samanburðartímabilum, sem greint er frá, taldir með í reikningsskilum sameinuðu fyrirtækjanna eins og þau hefðu verið sameinuð frá upphafi fyrsta tímabils sem sýnt er. Reikningsskil fyrirtækis skulu ekki fela í sér sameiningu hagsmuna þar sem fyrirtækið er einn af aðilunum ef dagsetning sameiningar hagsmuna er eftir dagsetningu nýjasta efnahagsreiknings í reikningsskilunum.***

79. ***Ef mismunur er á fjárhæðinni, sem er færð sem útgefið hlutafé, ásamt viðbótarendurgjaldi í handbæru fé eða öðrum eignum, og fjárhæðinni sem er færð vegna yfirtekins hlutafjár skal leiðrétta yfirtekna hlutafé, miðað við eigið fé.***

80. Það sem felst í sameiningu hagsmuna er að engin yfirtaka hefur átt sér stað og að sameiginleg hlutdeild í áhættu og ávinningi, sem var fyrir hendi fyrir sameiningu fyrirtækjanna, er áfram fyrir hendi. Notkun samlegðaraðferðar staðfestir þetta með því að færa sameinuðu fyrirtækin eins og sérgreindu fyrirtækin væru enn í rekstri eins og áður en nú undir sameiginlegu eignarhaldi og stjórn. Af þeim sökum eru aðeins gerðar smávægilegar breytingar við samlagningu einstakra reikningsskila.

81. Þar sem sameining hagsmuna leiðir til einnar sameinaðrar einingar er beitt, að því er þá einingu varðar, einu samræmdu safni reikningsskilaaðferða. Þar af leiðandi færir sameinaða einingin eignir, skuldir og eigið fé fyrirtækjanna sem sameinast á gildandi, bókfærðu verði sem aðeins er leiðrétt vegna samræmingar reikningsskilaaðferða fyrirtækjanna, sem sameinast, og vegna beitingar þessara aðferða á öllum tímabilunum sem sett eru fram. Ný viðskiptavild eða neikvæð viðskiptavild er ekki færð. Á sama hátt er áhrifum allra viðskipta á milli fyrirtækjanna, sem sameinast, hvort sem þau eiga sér stað fyrir eða eftir sameiningu hagsmuna, eytt við gerð reikningsskila sameinuðu einingarinnar.

82. ***Útgjöld, sem stofnað er til í tengslum við sameiningu hagsmuna, skal færa sem gjöld á því tímabili sem stofnað var til þeirra.***

83. Útgjöld, sem stofnað er til í tengslum við sameiningu hagsmuna, fela í sér skráningargjöld, kostnað við að útvega hluthöfum upplýsingar, þóknun vegna frumkvæðis og ráðgjafarþóknun og laun og önnur gjöld sem tengjast þjónustu starfsmanna sem eiga þátt í sameiningu fyrirtækjanna. Þau fela einnig í sér allan kostnað eða tap sem stofnað er til við sameiningu á rekstri fyrirtækjanna sem áður voru aðgreind.

ÖLL SAMEINING FYRIRTÆKJA

Tekjuskattar

84. Í sumum löndum kann reikningshaldsleg meðferð við sameiningu fyrirtækja að vera ólík þeirri meðferð sem beitt er samkvæmt viðeigandi lögum um tekjuskatt. Allar frestaðar skattskuldbindingar og frestaðar skattinneignir, sem af hljótast, eru færðar samkvæmt IAS-staðli 12, tekjuskattar.

85. Mögulegan ávinning vegna yfirfærslu á tekjuskattalegu tapi eða aðrar frestaðar skattinneignir yfirtekins fyrirtækis sem yfirtökuaðilinn færði ekki sem aðgreinanlega eign á yfirtökudegi, má innleysa síðar. Þegar slíkt gerist færir yfirtökuaðilinn ávinninginn sem tekjur samkvæmt IAS-staðli 12, tekjuskattar. Auk þess skal yfirtökuaðilinn:

a) leiðrétta bókfært heildarverð viðskiptavildar og uppsafnaðar afskriftir, sem tengjast henni, miðað við þær fjárhæðir sem hefðu verið færðar ef frestaða skattinneignin hefði verið færð sem aðgreinanleg eign á sameiningardegi og

b) gjaldfæra lækkun á hreinu, bókfærðu verði viðskiptavildar.

Með þessari aðferð myndast þó ekki neikvæð viðskiptavild og bókfært verð neikvæðrar viðskiptavildar hækkar ekki.

IAS 22

UPPLÝSINGAGJÖF

86. ***Greina skal frá eftirfarandi upplýsingum í reikningsskilum vegna allrar sameiningar fyrirtækja á því tímabili sem sameiningin átti sér stað:***

a) ***nöfnum og lýsingu á fyrirtækjunum, sem sameinast,***

b) ***reikningsskilaaðferð, sem er notuð við sameininguna,***

c) ***reikningshaldslegum gildistökudegi sameiningarinnar og***

d) ***öllum rekstri sem verður til við sameiningu fyrirtækjanna og fyrirtækið hefur ákveðið að ráðstafa.***

87. ***Vegna sameiningar fyrirtækja sem er yfirtaka skal greina frá eftirfarandi viðbótarupplýsingum í reikningsskilum á því tímabili sem yfirtakan fór fram:***

a) ***hlutfalli hlutabréfa með atkvæðisrétti, sem eru yfirtekin, og***

b) ***kostnaðarverði yfirtöku og lýsingu á kaupfjárhæðinni sem er greidd eða greiða skal.***

88. ***Vegna viðskiptavildar skal í reikningsskilum greina frá:***

a) ***afskriftatímabili (tímabilum) óefnislegra eigna sem notað er,***

b) ***ástæðum þess að ályktuninni um að nýtingartími viðskiptavildar verði ekki lengri en 20 ár frá upphaflegri færslu er hafnað ef viðskiptavild er afskrifuð á lengri tíma en 20 árum. Þegar þessar ástæður eru tilgreindar skal fyrirtækið lýsa þeim þætti (þáttum), sem gegndu mikilvægu hlutverki við ákvörðun á nýtingartíma viðskiptavildarinnar,***

c) ***aðferðinni, sem er notuð, og ástæðum þess að sú aðferð á betur við en línuleg aðferð, ef viðskiptavild er ekki afskrifuð línulega,***

d) ***lið (liðum) rekstrarreiknings, sem fela í sér afskrift viðskiptavildar, og***

e) ***afstemmingu á bókfærðu verði viðskiptavildar við upphaf og lok tímabils, sem sýnir:***

i) *bókfært heildarverð og uppsafnaðar afskriftir óefnislegra eigna (að viðbættum uppsöfnuðum virðisrýrnunartöpum) við upphaf tímabilsins,*

ii) *alla viðbótarviðskiptavild, sem færð er á tímabilinu,*

iii) *allar leiðréttingar, sem verða vegna síðari aðgreiningar eða breytinga á virði aðgreinanlegra eigna og skulda,*

iv) *alla viðskiptavild, sem er færð út við ráðstöfun á öllum rekstrinum sem hún tengist á tímabilinu eða hluta hans,*

v) *afskriftir óefnislegra eigna, sem færðar eru á tímabilinu,*

vi) *virðisrýrnunartöp (ef einhver eru), sem færð eru á tímabilinu samkvæmt IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna,*

vii) *virðisrýrnunartöp (ef einhver eru), sem hafa verið bakfærð á tímabilinu samkvæmt IAS-staðli 36,*

viii) *aðrar breytingar (ef einhverjar hafa orðið) á bókfærðu verði á tímabilinu og*

ix) *heildarfjárhæð og uppsafnaðar afskriftir óefnislegra eigna (að viðbættum uppsöfnuðum virðisrýrnunartöpum) við lok tímabilsins.*

Ekki er gerð krafa um samanburðarupplýsingar

89. Þegar fyrirtæki lýsir þeim þætti (þáttum) sem gegndu mikilvægu hlutverki við ákvörðun á nýtingartíma viðskiptavildar sem er afskrifuð á lengri tíma en 20 árum, tekur fyrirtækið til skoðunar þá þætti sem tilgreindir eru í 48. lið.

90. Fyrirtæki birtir upplýsingar um virðisrýrnaða viðskiptavild samkvæmt IAS-staðli 36 til viðbótar við upplýsingarnar sem gerð er krafa um skv. vi- og vii-lið e-liðar 88. liðar.

91. ***Vegna neikvæðrar viðskiptavildar skal í reikningsskilum greina frá:***

a) ***lýsingu, fjárhæð og tímasetningum væntanlegra framtíðartapa og -gjalda, að því marki sem fjallað er um neikvæða viðskiptavild skv. 61. lið,***

b) ***á hvaða tímabili (tímabilum) neikvæð viðskiptavild er tekjufærð,***

c) ***í hvaða lið (liðum) í rekstrarreikningi neikvæð viðskiptavild er tekjufærð og***

d) ***afstemmingu á bókfærðu verði neikvæðrar viðskiptavildar við upphaf og lok tímabils sem sýnir:***

i) *heildarfjárhæð neikvæðrar viðskiptavildar og uppsafnaðrar neikvæðrar viðskiptavildar, sem þegar hefur verið tekjufærð við upphaf tímabilsins,*

ii) *alla neikvæða viðskiptavild til viðbótar, sem færð var á tímabilinu,*

iii) *allar leiðréttingar vegna síðari aðgreiningar eða breytinga á virði aðgreinanlegra eigna og skulda,*

iv) *alla neikvæða viðskiptavild sem er afskráð við ráðstöfun á tímabilinu á öllum rekstrinum, sem hún tengist, eða hluta hans,*

v) *neikvæða viðskiptavild, sem er tekjufærð á tímabilinu, og sýna skal sérstaklega þann hluta neikvæðrar viðskiptavildar sem er tekjufærð skv. 61. lið (ef einhver er),*

vi) *aðrar breytingar (ef einhverjar eru) á bókfærðu verði á tímabilinu og*

vii) *heildarfjárhæð neikvæðrar viðskiptavildar og uppsafnaða fjárhæð neikvæðrar viðskiptavildar sem þegar hefur verið tekjufærð við lok tímabilsins.*

Ekki er gerð krafa um samanburðarupplýsingar

92. ***Kröfur um upplýsingar samkvæmt IAS-staðli 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir, gilda um reiknaðar skuldbindingar sem færðar eru skv. 31. lið vegna niðurlagningar eða samdráttar í starfsemi yfirtekna aðilans. Fara skal með þessar reiknuðu skuldbindingar sem sérstakan flokk reiknaðra skuldbindinga við birtingu upplýsinga samkvæmt IAS-staðli 37. Þar að auki skal greina frá samanlögðu, bókfærðu verði þessara reiknuðu skuldbindinga vegna hverrar sameiningar fyrirtækja fyrir sig.***

93. ***Ef við yfirtöku er aðeins hægt að ákvarða gangvirði aðgreinanlegu eignanna og skuldanna eða kaupfjárhæðarinnar til bráðabirgða við lok þess tímabils sem yfirtakan átti sér stað skal greina frá því og tilgreina ástæður fyrir því. Þegar leiðréttingar eru gerðar síðar á þessu bráðabirgðagangvirði skal greina frá og útskýra leiðréttingarnar í reikningsskilum þess tímabils sem um er að ræða.***

94. ***Vegna sameiningar hagsmuna skal birta eftirfarandi viðbótarupplýsingar í reikningsskilum á því tímabili sem sameining hagsmuna fór fram:***

a) ***lýsingu á hlutabréfunum, sem eru gefin út, og fjölda þeirra ásamt hlutfalli hlutabréfa hvers fyrirtækis með atkvæðisrétti, sem er skipt til að hrinda sameiningu hagsmuna í framkvæmd,***

b) ***fjárhæðir eigna og skulda, sem hvert fyrirtæki leggur til, og***

c) ***sölutekjur, aðrar rekstrartekjur, óreglulega liði og hreinan hagnað eða tap hvers fyrirtækis fyrir dagsetningu sameiningarinnar sem er innifalið í hreinum hagnaði eða tapi er fram kemur í reikningsskilum sameinaða fyrirtækisins.***

IAS 22

95. Í IAS-staðli 27, samstæðureikningsskil og færsla fjárfestinga í dótturfélögum, er fjallað um almennar upplýsingar sem gerð er krafa um að birtar séu í samstæðureikningsskilum.

96. ***Vegna sameiningar fyrirtækja, sem tekur gildi eftir dagsetningu efnahagsreiknings, skal birta upplýsingar sem gerð er krafa um skv. 86. til 94. lið. Ef talið er ógerlegt að birta einhverjar þessara upplýsinga skal greina frá því.***

97. Greina skal frá sameiningu fyrirtækja sem tekur gildi eftir dagsetningu efnahagsreiknings og fyrir þann dag sem reikningsskil eins fyrirtækjanna, sem sameinast öðru, eru heimiluð til birtingar þegar hún skiptir svo miklu máli að það hefði áhrif á getu notenda reikningsskilanna til að meta þau rétt og taka réttar ákvarðanir ef ekki væri greint frá þeim (sjá IAS-staðal 10, atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings).

98. Við tilteknar aðstæður getur sameiningin haft þau áhrif að unnt verður að gera reikningsskil sameinaða fyrirtækisins í samræmi við forsenduna um áframhaldandi rekstrarhæfi. Hugsanlega hefði annað eða bæði fyrirtækin, sem sameinast, ekki getað slíkt. Slíkt getur t.d. gerst þegar fyrirtæki sem á í sjóðstreymiserfiðleikum sameinast fyrirtæki sem hefur aðgang að handbæru fé sem hægt er að nota í fyrirtækinu sem þarf á handbæru fé að halda. Í slíkum tilvikum á við að greina frá þessum upplýsingum í reikningsskilum fyrirtækisins sem á í sjóðstreymiserfiðleikum.

BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

99. ***Á gildistökudegi þessa staðals (eða á þeim degi sem honum er beitt ef það er fyrr) skal beita honum eins og sett er fram í eftirfarandi töflum. Í öllum öðrum tilvikum en þeim sem greint er frá í eftirfarandi töflum skal beita þessum staðli afturvirkt nema slíkt sé ógerlegt.***

100. ***Áhrifin, sem fylgja því að beita þessum staðli á gildistökudegi hans (eða fyrr), skal færa samkvæmt IAS-staðli 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum, þ.e. sem leiðrétting á annaðhvort upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár á fyrsta tímabilinu sem er sýnt (IAS-staðall 8, aðalregla) eða á hreinum hagnaði eða tapi á yfirstandandi tímabili (IAS-staðall 8, leyfileg fráviksaðferð).***

101. ***Í fyrstu árlegu reikningsskilunum sem gefin eru út samkvæmt þessum staðli skal fyrirtæki greina frá bráðabirgðaákvæðum sem beitt er þegar bráðabirgðaákvæði samkvæmt þessum staðli gefa möguleika á vali.***

Bráðabirgðaákvæði — endurákvörðun á viðskiptavild og neikvæðri viðskiptavild

Aðstæður	Kröfur
1. Sameining fyrirtækja sem fól í sér yfirtöku og kom fram í árlegum reikningsskilum sem tóku til tímabila sem hófust fyrir 1. janúar 1995.	
a) Viðskiptavild (neikvæð viðskiptavild) var færð niður á móti varasjóðum.	Hvatt er til endurákvörðunar á viðskiptavild (neikvæðri viðskiptavild) en þess er ekki krafist. Ef viðskiptavildin (neikvæða viðskiptavildin) er endurákvörðuð skal: i) endurákvarða viðskiptavild og neikvæða viðskiptavild vegna allrar yfirtöku fyrir 1. janúar 1995, ii) ákvarða fjárhæðina, sem ráðstafað er til viðskiptavildar (neikvæðrar viðskiptavildar) á yfirtökudegi skv. 41. lið (59. lið) þessa staðals, og færa viðskiptavildina (neikvæðu viðskiptavildina) samkvæmt því, og iii) ákvarða uppsafnaðar afskriftir viðskiptavildar (uppsafnaða fjárhæð neikvæðrar viðskiptavildar sem var tekjufærð) frá yfirtökudegi skv. 44. til 54. lið (61. til 63. lið) þessa staðals og færa þær samkvæmt því.

b) Viðskiptavild (neikvæð viðskiptavild) var upphaflega færð sem eign (frestaðar tekjur) en ekki sem sú fjárhæð sem hefði verið tiltekin skv. 41. lið (59. lið) þessa staðals.	Hvatt er til endurákvörðunar á viðskiptavild (neikvæðri viðskiptavild) en þess er ekki krafist. Ef viðskiptavildin (neikvæða viðskiptavildin) er endurákvörðuð skal beita kröfum samkvæmt aðstæðum í a-lið 1. liðar. Ef viðskiptavildin (neikvæða viðskiptavildin) er ekki endurákvörðuð er litið svo á að fjárhæðin, sem ráðstafað er til viðskiptavildar (neikvæðrar viðskiptavildar) á yfirtökudegi, hafi verið ákvörðuð á réttan hátt. Vegna afskriftar viðskiptavildar (tekjufærslu neikvæðrar viðskiptavildar), sjá aðstæður í 3 eða 4.

2. Sameining fyrirtækja sem var yfirtaka og kom fram í árlegum reikningsskilum sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1995 eða síðar en áður en þessi staðall tekur gildi (eða fyrir dagsetningu beitingar þessa staðals ef það er fyrr).

a) Á yfirtökudegi var kostnaðarverð yfirtökunnar hærra en hlutdeild yfirtökuaðilans í gangvirði aðgreinanlegu eignanna og skuldanna.	Ef viðskiptavildin var eignfærð og fjárhæðin, sem ráðstafað var til viðskiptavildarinnar á yfirtökudegi, var ákvörðuð skv. 41. lið þessa staðals, sjá bráðabirgðaákvæði vegna afskrifta samkvæmt aðstæðum í 3 eða 4. Annars skal: i) ákvarða fjárhæðina, sem hefði verið talin til viðskiptavildar á yfirtökudegi skv. 41. lið þessa staðals, og færa viðskiptavildina samkvæmt því, ii) ákvarða uppsafnaða afskrift viðskiptavildar, sem tengist þessu og sem hefði verið færð samkvæmt IAS-staðli 22 (endurskoðaður 1993), og færa hana samkvæmt því (20 ára tímamörk IAS-staðals 22 (endurskoðaður 1993) gilda) og iii) afskrifa eftirstöðvar bókfærðs verðs viðskiptavildarinnar á eftirstandandi nýtingartíma hennar sem er ákvörðuð samkvæmt þessum staðli (sama aðferð og í aðstæðum í 4).

b) Á yfirtökudegi var: i) kostnaðarverð yfirtökunnar lægra en hlutdeild yfirtökuaðilans í gangvirði aðgreinanlegu eignanna og skuldanna, og ii) gangvirði aðgreinanlegu ópeningalegu eignanna sem voru yfirteknar var lækkað þar til umfram-fjárhæðinni var eytt (aðalregla samkvæmt IAS-staðli 22 (endurskoðaður 1993)).	Hvatt er til endurákvörðunar á neikvæðri viðskiptavild en þess er ekki krafist. Ef neikvæða viðskiptavildin er endurákvörðuð skal: i) endurákvarða neikvæða viðskiptavild vegna allra kaupa eftir 1. janúar 1995, ii) ákvarða fjárhæðina, sem hefði verið ráðstafað til neikvæðrar viðskiptavildar á yfirtökudegi skv. 59. lið þessa staðals, og færa neikvæðu viðskiptavildina samkvæmt því, iii) ákvarða tengda, uppsafnaða fjárhæð neikvæðrar viðskiptavildar sem hefði verið tekjufærð samkvæmt IAS-staðli 22 (endurskoðaður 1993) og færa hana samkvæmt því og iv) tekjufæra eftirstöðvar bókfærðs verðs neikvæðrar viðskiptavildar á eftirstandandi vegnum meðalnýtingartíma aðgreinanlegra, afskrifanlegra fastafjármuna/óefnislegra, óþeningalegra, yfirtekinna eigna (sama aðferð og í aðstæðum í 4).

IAS 22

	Ef neikvæða viðskiptavildin er ekki endurákvörðuð, er litið svo á að fjárhæðin, sem ráðstafað er til viðskiptavildar (ef einhver er) á yfirtökudegi, hafi verið ákvörðuð á réttan hátt. Vegna tekjufærslu neikvæðrar viðskiptavildar, sjá aðstæður í 3 eða 4.
c) Á yfirtökudegi var: i) kostnaðarverð yfirtökunnar lægra en hlutdeild yfirtökuaðilans í gangvirði aðgreinanlegu eignanna og skuldanna og ii) gangvirði aðgreinanlegu, óþeningalegu eignanna, sem voru yfirteknar, ekki lækkað til að eyða umframfjárhæð (leyfileg fráviksaðferð samkvæmt IAS-staðli 22 (endurskoðaður 1993)).	Ef neikvæða viðskiptavildin var færð og fjárhæðin, sem ráðstafað var til neikvæðu viðskiptavildarinnar á yfirtökudegi, var ákvörðuð skv. 59. lið þessa staðals, sjá bráðabirgðaákvæði vegna færslu neikvæðrar viðskiptavildar sem tekna samkvæmt aðstæðum í 3 eða 4. Annars skal: i) ákvarða fjárhæðina sem hefði verið ráðstafað til neikvæðrar viðskiptavildar á yfirtökudegi skv. 59. lið þessa staðals og færa neikvæðu viðskiptavildina samkvæmt því, ii) ákvarða tengda, uppsafnaða fjárhæð neikvæðrar viðskiptavildar, sem hefði verið tekjufærð samkvæmt IAS-staðli 22 (endurskoðaður 1993), og færa hana samkvæmt því og iii) færa eftirstöðvar bókfærðs verðs neikvæðrar viðskiptavildar sem tekjur á eftirstandandi vegnum meðalnýtingartíma aðgreinanlegra, afskrifanlegra fastafjármuna/óefnislegra óþeningalegra, yfirtekinna eigna (sama aðferð og í aðstæðum í 4).
3. Viðskiptavild var eignfærð en var ekki afskrifuð áður eða afskriftin var talin vera núll. Neikvæð viðskiptavild var upphaflega færð sem sérstakur liður í efnahagsreikningi en var ekki tekjufærð síðar eða fjárhæð neikvæðrar viðskiptavildar, sem átti að tekjufæra, var talin vera núll.	Endurákvarða skal bókfært verð viðskiptavildar (neikvæðrar viðskiptavildar) eins og afskrift viðskiptavildar (fjárhæð neikvæðrar viðskiptavildar sem er tekjufærð) hafi alltaf verið ákvörðuð samkvæmt þessum staðli (sjá 44. til 54. lið (61. til 63. lið).
4. Viðskiptavild (neikvæð viðskiptavild) var áður afskrifuð (tekjufærð).	Ekki skal endurákvarða bókfært verð viðskiptavildar (neikvæðrar viðskiptavildar) vegna munar sem getur verið á uppsöfnuðum afskriftum (uppsafnaðri, neikvæðri viðskiptavild sem var tekjufærð) á fyrri árum og þeirri sem reiknuð er samkvæmt þessum staðli og: i) afskrifa bókfært verð viðskiptavildar á eftirstandandi nýtingartíma, sem ákvarðaður er samkvæmt þessum staðli (sjá 44. til 54. lið), og ii) tekjufæra bókfært verð neikvæðrar viðskiptavildar á eftirstandandi vegnum meðalnýtingartíma aðgreinanlegra, afskrifanlegra fastafjármuna/óefnislegra, yfirtekinna óþeningalegra eigna (sjá a-lið 62. liðar), (þ.e. farið er með allar breytingar á sama hátt og breytingar á reikningshaldslegu mati samkvæmt IAS-staðli 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum).

GILDISTÖKUDAGUR

102. ***Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall 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 fyrirtæki beitir þessum staðli við gerð árlegra reikningsskila sem taka til tímabila sem hefjast fyrir 1. júlí 1999 skal fyrirtækið:***

a) ***greina frá því og***

b) ***beita IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna, IAS-staðli 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir, og IAS-staðli 38, óefnislegar eignir, á sama tíma.***

103. Þessi staðall kemur í stað IAS 22, sameining fyrirtækja, sem var samþykktur 1993.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 23

(ENDURSKOÐAÐUR 1993)

Fjármagnskostnaður

Þessi endurskoðaði, alþjóðlegi reikningsskilastaðall kemur í stað IAS-staðals 23, eignfærsla fjármagnskostnaðar, sem stjórnin samþykkti í mars 1984. Endurskoðaði staðallinn gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1995 eða síðar.

Ein túlkun fastanefndarinnar um túlkanir tengist IAS-staðli 23:

– 2. túlkun fastanefndarinnar: samkvæmni — eignfærsla fjármagnskostnaðar.

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	
Gildissvið	1-3
Skilgreiningar	4-6
Fjármagnskostnaður aðalregla	7-9
Færsla	7-8
Upplýsingar	9
Fjármagnskostnaður — leyfileg fráviksaðferð	10-29
Færsla	10-28
Eignfæranlegur fjármagnskostnaður	13-18
Bókfært verð hæfrar eignar umfram endurheimtanlega fjárhæð	19
Upphaf eignfærslu	20-22
Frestun eignfærslu	23-24
Stöðvun eignfærslu	25-28

IAS 23

Upplýsingagjöf	29
Bráðabirgðaákvæði	30
Gildistökudagur	31

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sjá 12. lið formálans).

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. forgangshlutafjármagn 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 fyrirtæki 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 útvegun 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.

*Upplýsinga*r

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 hæfri eign, skal eignfæra sem hluta af kostnaði vegna þeirrar eignar. Fjárhæð eignfæranlegs fjármagnskostnaðar skal ákvarða í samræmi við þennan staðal[1].***

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 fyrirtækið 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 hæfri eign, er sá fjármagnskostnaður sem komist hefði verið hjá ef útgjöld hefðu ekki orðið vegna hinnar hæfu eignar. Þegar fyrirtæki 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 fyrirtækis 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 hæfri 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 fjárhæð eignfæranlegs fjármagnskostnaðar vegna þeirrar eignar ákvarða sem hinn raunverulega fjármagnskostnað sem stofnað var til með lántökunni á tímabilinu, að frádregnum eignatekjum af tímabundinni fjárfestingu þeirrar lántöku.***

[1] Sjá einnig 2. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: samkvæmni — eignfærsla fjármagnskostnaðar.

IAS 23

16. Fyrirkomulag fjármögnunar vegna hæfrar eignar getur leitt til þess að fyrirtæki 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 eignatekjur 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 fyrirtækis 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 alþjóðlegra reikningsskilastaðla. Í sumum tilvikum er niðurfærða eða afskrifaða fjárhæðin bakfærð í samræmi við þessa sömu alþjóðlegu reikningsskilastaðla.

Upphaf eignfærslu

20. ***Eignfærsla fjármagnskostnaðar, sem hluti af kostnaði vegna hæfrar eignar , skal hefjast þegar:***

    a) ***stofnað er til útgjalda vegna eignarinnar,***

    b) ***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. 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

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. Slíkur 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 töf 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 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.

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:***

    a) ***þeirri reikningsskilaaðferð, sem beitt er á fjármagnskostnað,***

    b) ***fjárhæð fjármagnskostnaðar, sem eignfærð er á tímabilinu, og***

    c) ***vaxtastigi sem notað er til að ákvarða fjárhæð eignfæranlegs fjármagnskostnaðar.***

BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

30. ***Ef innleiðing þessa staðals hefur í för með sér breytingu á reikningsskilaaðferð er fyrirtæki hvatt til að lagfæra reikningsskil sín í samræmi við IAS-staðal 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum. Fyrirtæki, sem fylgja leyfilegri fráviksaðferð, skulu annars aðeins eignfæra þann fjármagnskostnað sem stofnað er til eftir gildistökudag staðalsins og uppfyllir skilyrði um eignfærslu.***

GILDISTÖKUDAGUR

31. ***Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1995 eða síðar.***

IAS 24

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 24

(ENDURSNIÐINN 1994)

Upplýsingagjöf um viðskipti tengdra aðila

Þessi endursniðni, alþjóðlegi reikningsskilastaðall kemur í stað staðalsins sem stjórnin samþykkti upphaflega í mars 1984. Staðallinn er settur fram í endurskoðuðu formi í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla frá árinu 1991 og síðar. Engar efnislegar breytingar hafa verið gerðar á þeim texta sem var upphaflega samþykktur. Ákveðnum hugtökum hefur verið breytt í þeim tilgangi að samræma þau núverandi venjum alþjóðareikningsskilanefndarinnar.

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Gildissvið	1-4
Skilgreiningar	5-6
Málefni tengdra aðila	7-17
Upplýsingagjöf	18-25
Gildistökudagur	26

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sjá 12. lið formálans).

GILDISSVIÐ

1. ***Þessum staðli skal beita þegar fjallað er um tengda aðila og viðskipti á milli fyrirtækis, sem reikningsskilin taka til, og aðila sem eru tengdir því. Kröfur í þessum staðli gilda um reikningsskil sérhvers fyrirtækis sem þau taka til.***

2. ***Staðallinn gildir aðeins um þau tengsl milli tengdra aðila sem lýst er í 3. lið og sem takmörkuð eru í 6. lið.***

3. Þessi staðall fjallar aðeins um þau tengsl milli tengdra aðila sem lýst er í a til e-lið hér á eftir:

   a) fyrirtæki sem stjórna beint eða óbeint í gegnum einn eða fleiri milliliði, fyrirtækinu sem reikningsskilin taka til eða eru undir stjórn þess eða eru undir sameiginlegri stjórn með því. (Þar með talin eru eignarhaldsfélög, dótturfélög og dótturfélög sama móðurfélags),

   b) hlutdeildarfélög (sjá IAS-staðal 28, færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélögum),

   c) einstaklingar sem með beinum eða óbeinum hætti eiga hlutdeild í atkvæðisrétti þess fyrirtækis sem reikningsskilin taka til, þannig að þeir geta haft veruleg áhrif í fyrirtækinu, og nánir fjöldskyldumeðlimir[1] slíkra einstaklinga

   d) lykilstjórnendur, þ.e. þeir einstaklingar sem hafa vald til og bera ábyrgð á að skipuleggja, stýra og stjórna starfsemi þess fyrirtækis sem reikningsskilin taka til, þ.m.t. stjórnarmenn og ráðandi yfirmenn fyrirtækja og nánir fjöldskyldumeðlimir þessara einstaklinga, og

1 Nánir fjöldskyldumeðlimir einstaklings eru þeir sem búast má við að hafi áhrif á einstaklinginn eða verði fyrir áhrifum hans í samskiptum við fyrirtækið.

e) fyrirtæki þar sem einstaklingur eins og lýst er í c) og d) lið á beint eða óbeint talsverða hlutdeild í atkvæðisrétti eða getur haft veruleg áhrif á hann. Þar með talin eru fyrirtæki í eigu stjórnarmanna eða stórra hluthafa fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, og fyrirtæki sem sameiginlega eiga mann í lykilstjórnunarstöðu fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til.

Þegar sérhver möguleiki á tengslum milli tengdra aðila er skoðaður þarf að beina athyglinni að kjarna tengslanna en ekki aðeins lagalegu formi þeirra.

4. ***Ekki er gerð krafa um upplýsingagjöf vegna viðskipta:***

a) ***í samstæðureikningsskilum vegna viðskipta innan samstæðu,***

b) ***í reikningsskilum móðurfélags þegar þau eru aðgengileg eða gefin út með samstæðureikningsskilum,***

c) ***í reikningsskilum dótturfélags sem er að öllu leyti í eigu móðurfélags, ef móðurfélagið er skráð í sama landi og semur samstæðureikningsskil í því landi, og***

d) ***í reikningsskilum ríkisfyrirtækja vegna viðskipta við önnur ríkisfyrirtæki.***

SKILGREININGAR

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

Tengdir aðilar — aðilar teljast tengdir ef annar aðili getur stjórnað hinum eða hefur veruleg áhrif á hann við ákvarðanatöku varðandi fjármál og rekstur.

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

Stjórnun — beint eignarhald, eða óbeint gegnum dótturfélög, á meira en helmingi atkvæðisréttar í fyrirtæki, eða talsverð hlutdeild í atkvæðisrétti og vald til að stýra fjármála- og rekstrarstefnu stjórnenda fyrirtækisins samkvæmt samþykktum eða samningum.

Veruleg áhrif (í þessum staðli) — þátttaka í stefnumótun varðandi fjármál og rekstur fyrirtækis, án þess að ráða stefnunni. Hægt er að nýta sér veruleg áhrif á ýmsan hátt, venjulega með því að eiga fulltrúa í stjórn fyrirtækis, en einnig t.d. með þátttöku í stefnumótunarferlinu, mikilvægum milliviðskiptum fyrirtækja, samnýtingu á stjórnendum, eða með því að vera háð tæknilegum upplýsingum. Hægt er að ná verulegum áhrifum með eignaraðild, samþykktum eða samningum. Með eignaraðild er gert ráð fyrir verulegum áhrifum í samræmi við skilgreininguna í IAS-staðli 28, færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélögum.

6. Samkvæmt skilningi þessa staðals eru eftirfarandi aðilar ekki taldir tengdir:

a) tvö fyrirtæki eingöngu vegna þess að þau hafa sameiginlegan stjórnarmann sem fellur ekki undir d) og e) lið 3. liðar (en nauðsynlegt er að skoða möguleika og líkur á því að stjórnarmaðurinn geti haft áhrif á stefnu beggja fyrirtækjanna í sameiginlegum viðskiptum þeirra),

IAS 24

b) i) fjármögnunaraðilar,

ii) verkalýðsfélög,

iii) opinberar þjónustustofnanir,

iv) ráðuneyti og stofnanir,

við venjuleg viðskipti þeirra við fyrirtæki ef aðeins er um slík viðskipti að ræða. (þessir aðilar geta þó takmarkað athafnafrelsi fyrirtækis eða tekið þátt í ákvarðanatöku þess), og

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

MÁLEFNI TENGDRA AÐILA

7. Tengsl milli tengdra aðila eru eðlilegur hlutur í verslun og viðskiptum. Vissir þættir í starfsemi fyrirtækja fara t.d. oft fram í dótturfyrirtækjum þeirra eða hlutdeildarfyrirtækjum og fyrirtæki taka yfir eignarhluta í öðrum fyrirtækjum — til að fjárfesta eða tryggja viðskiptahagsmuni — sem eru nægilega miklir til að fyrirtækið sem fjárfestir geti stjórnað eða haft veruleg áhrif á ákvarðanir þess fyrirtækis sem fjárfest er í að því er varðar fjármál og rekstur.

8. Tengsl milli tengdra aðila geta haft áhrif á fjárhagsstöðu og rekstrarárangur þess fyrirtækis sem reikningsskilin taka til. Tengdir aðilar geta lagt út í viðskipti sem ótengdir aðilar legðu ekki í. Einnig geta viðskipti milli tengdra aðila farið fram fyrir aðrar fjárhæðir en milli ótengdra aðila.

9. Samskipti milli tengdra aðila geta haft áhrif á rekstrarárangur og fjárhagsstöðu fyrirtækis jafnvel þótt engin viðskipti eigi sér stað milli tengdu aðilanna. Tengslin sjálf geta verið nóg til að hafa áhrif á viðskipti fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, við aðra aðila. Dótturfélag getur t.d. slitið tengsl við viðskiptaaðila sinn við yfirtöku móðurfélagsins á öðru dótturfélagi sem stundar sams konar viðskipti og fyrrum viðskiptaaðilinn 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.

10. Vegna eðlislægra erfiðleika framkvæmdastjórnar við að meta afleiðingar þeirra áhrifavalda, sem leiða ekki til viðskipta, er ekki gerð krafa um að birta upplýsingar um slíkar afleiðingar í þessum staðli.

11. Færsla í reikningshald á tilfærslu verðmæta er venjulega miðuð við það verð sem aðilarnir semja um. Verðið á milli ótengdra aðila er almennt markaðsverð. Tengdir aðilar geta haft ákveðinn sveigjanleika til að ákveða verð sem ekki er til staðar í viðskiptum milli ótengdra aðila.

12. Fjölmargar aðferðir eru notaðar til að ákveða verð í viðskiptum milli tengdra aðila.

13. Ein leið við að ákvarða verð í viðskiptum milli tengdra aðila er að nota óstýrðu samanburðarverðsaðferðina, sem miðar verðið út frá sambærilegum vörum sem seldar eru á efnahagslega sambærilegum markaði til kaupanda sem ekki er tengdur seljandanum. Þessi aðferð er oft notuð í viðskiptum með vörur eða þjónustu á milli tengdra aðila þegar aðstæðurnar eru sambærilegar þeim sem eru í venjulegum viðskiptum. Einnig er aðferðin oft notuð til að ákvarða fjármagnskostnað.

14. Endursöluverðsaðferðin er oft notuð þegar vörur eru seldar milli tengdra aðila áður en kemur að sölu til óháðs aðila. Til að ákvarða verð til endurseljanda er endursöluverð lækkað um fjárhæð sem nemur því sem endurseljandinn sækist eftir til að fá fyrir kostnaði sínum og hæfilegan hagnað. Vandamál skapast við að ákvarða viðeigandi þóknun sem endurseljandinn á að fá fyrir framlag sitt til ferlisins. Þessi aðferð er einnig notuð við tilfærslur á öðrum verðmætum eins og réttindum og þjónustu.

15. Með annarri aðferð, kostnaðarverð að viðbættu álagi, er leitast við að bæta viðeigandi álagningu við kostnað birgis. Erfiðleikar geta komið upp við ákvörðun, bæði á kostnaðarþáttum og álagningu. Einn af þeim mælikvörðum sem hægt er að styðjast við, við ákvörðun á tilfærsluverði, er sambærilegur arður af veltu eða heildarfjármagni í svipuðum atvinnugreinum.

16. Stundum ákvarðast verð í viðskiptum milli tengdra aðila ekki af einni þeirra aðferða sem lýst er í 13. til 15. lið. Stundum er ekkert verð sett upp — eins og í dæmum um samnýtingu á stjórnendum án greiðslu og veitingu greiðslufrests án vaxta.

17. Stundum hefðu viðskipti ekki átt sér stað ef tengslin hefðu ekki verið til staðar. Til dæmis er ekki víst að fyrirtæki, sem seldi stóran hluta af framleiðslu sinni til móðurfélags síns á kostnaðarverði, hefði fundið annan kaupanda ef móðurfélagið hefði ekki keypt vörurnar.

UPPLÝSINGAGJÖF

18. Í mörgum löndum er þess krafist samkvæmt lögum að reikningsskil veiti upplýsingar um vissa þætti hjá tengdum aðilum. Athygli er sérstaklega beint að viðskiptum við stjórnarmenn fyrirtækis, einkanlega þóknunum og lánum til þeirra, vegna trúnaðarsambands milli þeirra og fyrirtækisins, og einnig að birtingu upplýsinga um veruleg milliviðskipti fyrirtækjanna og fjárfestingar í og eigna- og skuldastöður hjá samstæðu- og hlutdeildarfyrirtækjum og hjá stjórnendum. Í IAS-staðli 27, samstæðureikningsskil og færsla fjárfestinga í dótturfélögum, og í IAS-staðli 28, færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélögum, er gerð krafa um birtingu skrár yfir mikilvæg dótturfélög og hlutdeildarfélög. Í IAS-staðli 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum, er gerð krafa um birtingu upplýsinga um óreglulega liði og tekju- og gjaldaliði sem flokkast undir hagnað eða tap af reglulegri starfsemi sem eru það umfangsmiklir, eða að eðli þeirra eða tíðni gerir það að verkum að upplýsingar um þá skipta máli þegar gera skal grein fyrir árangri fyrirtækisins á tímabilinu.

19. Eftirfarandi eru dæmi um aðstæður þar sem viðskipti milli tengdra aðila geta leitt til upplýsingaskyldu fyrirtækis, sem reikningsskilin taka til, á því tímabili sem viðskiptin snerta:

- kaup eða sala á vörum (fullunnum eða í vinnslu),
- kaup eða sala á fasteignum og öðrum eignum,
- veitt eða móttekin þjónusta,
- umboðssamningar,
- leigusamningar,
- tilfærsla rannsóknar- og þróunarverkefna,
- samningar um leyfisveitingar,
- fjármögnun (þ.m.t. lán og eiginfjárframlög í reiðufé eða í fríðu),
- ábyrgðir og veð, og
- stjórnunarsamningar.

IAS 26

20. ***Gera skal grein fyrir tengslum milli tengdra aðila þar sem stjórnunaráhrif eru til staðar án tillits til þess hvort viðskipti hafi átt sér stað milli tengdu aðilanna eða ekki.***

21. Til að auðvelda notanda reikningsskila að mynda sér skoðun á áhrifum tengsla milli tengdra aðila á fyrirtæki, sem reikningsskilin taka til, er viðeigandi að gera grein fyrir tengslunum milli tengdu aðilanna þar sem stjórnunaráhrif eru til staðar, óháð því hvort viðskipti hafi átt sér stað milli tengdu aðilanna.

22. ***Ef viðskipti hafa átt sér stað milli tengdra aðila skal fyrirtækið, sem reikningsskilin taka til, gera grein fyrir eðli tengslanna milli tengdu aðilanna ásamt því hvers eðlis viðskiptin voru og þeim viðskiptaþáttum sem nauðsynlegir eru til að skilja reikningsskilin.***

23. Viðskiptaþættirnir, sem nauðsynlegir eru til að skilja reikningsskilin, taka yfirleitt til:

    a) vísbendingar um umfang viðskiptanna, annaðhvort fjárhæðar eða viðeigandi hlutfalls,

    b) fjárhæða eða viðeigandi hlutfalla af útistandandi liðum, og

    c) stefnu í verðlagningu.

24. ***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 fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til.***

25. Upplýsingar um viðskipti milli aðila samstæðu eru ekki nauðsynlegar í samstæðureikningsskilum þar sem í samstæðureikningsskilum eru birtar upplýsingar um móður- og dótturfélög eins og um eitt fyrirtæki væri að ræða. Viðskiptum við hlutdeildarfyrirtæki, sem skráð eru samkvæmt hlutdeildaraðferðinni, er ekki eytt og því er nauðsynlegt að veita upplýsingar sérstaklega um þau sem viðskipti milli tengdra aðila.

GILDISTÖKUDAGUR

26. ***Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1986 eða síðar.***

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 26

(ENDURSNIÐINN 1994)

Reikningshald og reikningsskil eftirlaunasjóða

Þessi endursniðni, alþjóðlegi reikningsskilastaðall kemur í stað staðalsins sem stjórnin samþykkti upphaflega í júní 1986. Hann er settur fram á endurskoðuðu formi sem samþykkt var um alþjóðlega reikningsskilastaðla 1991 og hefur gilt síðan. Engar efnislegar breytingar hafa verið gerðar á textanum sem upphaflega var samþykktur. Tilteknum hugtökum hefur verið breytt í þeim tilgangi að samræma þau gildandi venjum alþjóðareikningsskila-nefndarinnar.

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Gildissvið	1-7
Skilgreiningar	8-12
Iðgjaldatengdir eftirlaunasjóðir	13-16

Réttindatengdir eftirlaunasjóðir	17-31
Tryggingafræðilegt núvirði áfallinna eftirlaunaskuldbindinga	23-26
Tíðni tryggingafræðilegs virðismats	27
Innihald reikningsskila	28-31
Allir eftirlaunasjóðir	32-36
Virðismat á eignum til greiðslu eftirlauna	32-33
Upplýsingagjöf	34-36
Gildistökudagur	37

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sjá 12. lið formálans).

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 eftirlaunasjóð sem uppgjörsaðila með aðskilin reikningsskil frá reikningsskilum launagreiðenda sjóðfélaganna. Allir aðrir alþjóðlegir reikningsskilastaðlar 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, sjúkrabætur og félagslegar bætur eða kaupaukakerfi. Opinber almannatryggingakerfi falla einnig utan gildissviðs þessa staðals.

IAS 26

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 tryggingafræðilegu 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 fjármögnunarstefnu.***

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.***

IAS 26

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 launahækkanirnar 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 vanfjármagnaur.

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 eftirlaunasjóðum eru upplýsingar birtar með einhverju eftirfarandi sniða, sem endurspegla ólíkar venjur við birtingu og framsetningu tryggingafræðilegra upplýsinga:

a) 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,

b) 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

c) 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 eftirlaunasjóðsins 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 sjóðstreymis

IAS 26

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 EFTIRLAUNASJÓÐIR

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 fyrirtæki 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, alþjóðlegra reikningsskilastaðla.

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 áföllnum 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. Slík 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 óalgengt 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 alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um reikningsskil eftirlaunasjóða sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1988 eða síðar.***

IAS 27

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 27

(ENDURSKOÐAÐUR 2000)

Samstæðureikningsskil og færsla fjárfestinga í dótturfyrirtækjum

Þessi endursniðni alþjóðlegi reikningsskilastaðall kemur í stað staðalsins sem stjórnin samþykkti upphaflega í júní 1988. Hann er settur fram á endurskoðuðu formi sem samþykkt var um alþjóðlega reikningsskilastaðla 1991 og eftirleiðis. Engar efnislegar breytingar hafa verið gerðar á textanum sem upphaflega var samþykktur. Tilteknum hugtökum var breytt til að laga þau að núgildandi venjum alþjóðareikningsskilanefndarinnar.

Í desember 1998 var 13., 24., 29. og 30. lið breytt með því að setja tilvísanir í IAS-staðal 39, fjármálagerningar: færsla og mat, í stað tilvísana í IAS-staðal 25, færsla fjárfestinga.

Í október 2000 var 13. lið breytt til að færa orðalag til samræmis við orðalag í sambærilegum liðum í öðrum tengdum, alþjóðlegum reikningsskilastöðlum.

Eftirfarandi túlkanir fastanefndarinnar um túlkanir tengjast IAS-staðli 27:

– 12. túlkun fastanefndarinnar: samstæðureikningsskil — einingar um sérverkefni,

– 33. túlkun fastanefndarinnar: samstæðureikningsskil og hlutdeildaraðferð — mögulegur atkvæðisréttur og skipting eignarhalds.

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Gildissvið	1-5
Skilgreiningar	6
Framsetning samstæðureikningsskila	7-10
Gildissvið samstæðureikningsskila	11-14
Aðferðir við samstæðureikningsskil	15-28
Færsla fjárfestinga í dótturfélögum í eigin reikningsskilum móðurfélags	29-31
Upplýsingagjöf	32
Gildistökudagur	33

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sjá 12. lið formálans).

GILDISSVIÐ

1. ***Staðlinum skal beita við samningu og framsetningu samstæðureikningsskila fyrir fyrirtækjasamstæðu sem eru undir yfirráðum móðurfélags.***

2. ***Staðlinum skal einnig beitt við færslu fjárfestinga í dótturfélögum í eigin reikningsskilum móðurfélags.***

3. Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 3, samstæðureikningsskil, nema að því leyti sem sá staðall fjallar um færslu fjárfestinga í hlutdeildarfélögum (sjá IAS-staðal 28, færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélögum).

4. Samstæðureikningsskil falla undir hugtakið „reikningsskil“ sem fjallað er um í formálanum að alþjóðlegu reikningsskilastöðlunum. Af þeim sökum eru samstæðureikningsskil gerð í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla.

5. Í staðlinum er ekki fjallað um:

   a) aðferðir við færslu á sameiningu fyrirtækja og áhrif þeirra á samstæðureikningsskil, þ.m.t. viðskiptavild sem myndast við sameiningu fyrirtækja (sjá IAS-staðal 22 (endurskoðaður 1998), sameining fyrirtækja),

   b) færslu fjárfestinga í hlutdeildarfélögum (sjá IAS-staðal 28, færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélögum), og

   c) færslu fjárfestinga í samrekstri (sjá IAS-staðal 31, reikningsskil hlutdeildar í samrekstri).

SKILGREININGAR

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

   Yfirráð (í þessum staðli) er vald til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu fyrirtækis með það fyrir augum að afla ávinnings af starfsemi þess.

   Dótturfélag er fyrirtæki sem lýtur yfirráðum annars fyrirtækis (sem nefnist móðurfélag).

   Móðurfélag er fyrirtæki sem á eitt eða fleiri dótturfélög.

   Samstæða er móðurfélag og öll dótturfélög þess.

   Samstæðureikningsskil eru reikningsskil samstæðu sem eru sett fram eins og um eitt fyrirtæki væri að ræða.

   Hlutdeild minnihluta er sá hluti hreinnar rekstrarafkomu og hreinna eigna dótturfélags sem rekja má til hlutdeildar sem er ekki beint eða óbeint í gegnum dótturfélög í eigu móðurfélagsins.

FRAMSETNING SAMSTÆÐUREIKNINGSSKILA

7. ***Móðurfélag, annað en það sem er fjallað um í 8. lið, skal setja fram samstæðureikningsskil.***

8. ***Móðurfélag, sem er dótturfélag sem er að öllu leyti eða nánast að öllu leyti í eigu annars félags, þarf ekki að setja fram samstæðureikningsskil, að því tilskildu að móðurfélagið afli samþykkis minnihluta eigenda þegar það er nánast að öllu leyti í eigu annars félags. Slíkt móðurfélag skal greina frá ástæðum þess að samstæðureikningsskil voru ekki sett fram ásamt upplýsingum um það á hvaða grundvelli dótturfélögin eru færð í eigin reikningsskilum þess. Einnig skal greina frá heiti og skráðu aðsetri móðurfélags sem birtir samstæðureikningsskil.***

9. Notendur reikningsskila móðurfélags hafa yfirleitt áhuga á og þörf fyrir upplýsingar um fjárhagsstöðu, rekstrarniðurstöðu og breytingar á fjárhagsstöðu samstæðunnar í heild. Þessari þörf er fullnægt með samstæðureikningsskilum þar sem settar eru fram fjárhagsupplýsingar um samstæðuna, eins og um eitt fyrirtæki væri að ræða, án tillits til lagalegra marka milli einstakra lögaðila.

10. Móðurfélag, sem er sjálft að öllu leyti í eigu annars fyrirtækis, setur ekki alltaf fram samstæðureikningsskil þar sem móðurfélag þess gerir e.t.v. ekki kröfu um slík reikningsskil og þörf annarra notenda kann að vera betur þjónað með samstæðureikningsskilum móðurfélags þess. Í sumum löndum er móðurfélag einnig undanþegið því að birta samstæðureikningsskil ef það er nánast að öllu leyti í eigu annars fyrirtækis og móðurfélagið aflar samþykkis minnihlutaeigenda. Með eignarhaldi nánast að öllu leyti er oft átt við að móðurfélagið eigi 90% eða meira af atkvæðisréttinum.

IAS 27

GILDISSVIÐ SAMSTÆÐUREIKNINGSSKILA

11. ***Móðurfélag, sem birtir samstæðureikningsskil, skal steypa saman öllum dótturfélögum, erlendum og innlendum, öðrum en þeim sem er vísað til í 13. lið.***

12. Í samstæðureikningsskilunum eru tekin með öll fyrirtæki sem lúta yfirráðum móðurfélagsins, önnur en þau dótturfélög sem eru undanskilin af þeim ástæðum sem settar eru fram í 13. lið. Yfirráð eru talin vera fyrir hendi þegar móðurfélagið á, með beinum eða óbeinum hætti í gegnum dótturfélög, meira en helming atkvæðisréttar í fyrirtæki 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, jafnvel þó að móðurfélagið eigi aðeins helming atkvæðisréttar í fyrirtæki eða minna, þegar um er að ræða[1] [2]:

    a) vald yfir meira en helmingi atkvæðisréttarins samkvæmt samningi við aðra fjárfesta,

    b) vald til að stýra fjárhags- og rekstrarstefnu fyrirtækisins samkvæmt lögum eða samningi,

    c) vald til að skipa eða leysa frá störfum meirihluta manna í stjórn eða sambærilegum stjórnarnefndum eða

    d) vald til þess að fara með meirihluta atkvæða á stjórnarfundum eða á fundum í sambærilegum stjórnarnefndum.

13. ***Undanskilja skal dótturfélag í samstæðureikningsskilum þegar:***

    a) ***fyrirhugað er að yfirráð séu tímabundin vegna þess að yfirtaka á dótturfélaginu og eignarhald á því hafa þann eina tilgang að ráðstafa því í náinni framtíð eða***

    b) ***það starfar með ströngum langtímatakmörkunum sem skerða verulega getu þess til þess að yfirfæra fjármagn til móðurfélagsins.***

    Slík dótturfélög skal færa í samræmi við IAS-staðal 39, fjármálagerningar: færsla og mat.

14. Ekki skal undanskilja dótturfélag í samstæðureikningsskilum vegna þess að viðskiptastarfsemi þess er ólík starfsemi annarra fyrirtækja í samstæðunni. Betri 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 IAS-staðli 14, starfsþáttaskýrslur, fást t.d. skýringar á mikilvægi mismunandi viðskiptastarfsemi innan samstæðunnar.

AÐFERÐIR VIÐ SAMSTÆÐUREIKNINGSSKIL

15. Við samningu samstæðureikningsskila eru reikningsskil móðurfélagsins og dótturfélaga þess sameinuð lið fyrir lið með því að leggja saman sams konar eignaliði, skuldaliði, eigið fé, tekjur og gjöld. Til þess að framsetning fjárhagsupplýsinga í samstæðureikningsskilunum geti orðið eins og um eitt fyrirtæki sé að ræða eru síðan gerðar eftirfarandi ráðstafanir[3]:

    a) bókfært verð fjárfestingar móðurfélagsins í sérhverju dótturfélagi er fellt niður á móti hlut móðurfélagsins í eigin fé sérhvers dótturfélags (sjá IAS-staðal 22 (endurskoðaður 1998), sameining fyrirtækja, þar sem einnig er lýst meðferð allrar viðskiptavildar sem verður til),

[1] Sjá einnig 12. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: samstæðureikningsskil — einingar um sérverkefni.
[2] Sjá einnig 33. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: samstæðureikningsskil og hlutdeildaraðferð — mögulegur atkvæðisréttur og skipting eignarhalds.

b) hlutdeild minnihluta í hagnaði dótturfélaga á reikningsskilatímabilinu, sem eru hluti samstæðureikningsskilanna, er tilgreind og henni jafnað á móti tekjum samstæðunnar til að fá fram hagnað, sem má eigna eigendum móðurfélagsins, og

c) hlutdeild minnihluta í hreinum eignum dótturfélaga, sem eru hluti samstæðunnar, er tilgreind og sett fram í efnahagsreikningi samstæðunnar, aðgreind frá skuldum og eigin fé móðurfélagsins. Hlutdeild minnihluta í hreinum eignum samanstendur af:

I) FJÁRHÆÐINNI Á UPPHAFLEGUM SAMEININGARDEGI, REIKNAÐRI Í SAMRÆMI VIÐ IAS-STAÐAL 22 (ENDURSKOÐAÐUR 1998), SAMEINING FYRIRTÆKJA, OG

II) HLUT MINNIHLUTA Í EIGINFJÁRHREYFINGUM FRÁ SAMEININGARDEGI.

16. Við úthlutun á óráðstöfuðum hagnaði dótturfélaga til móðurfélags skal færsla skatta, sem koma til greiðslu í móðurfélagi eða dótturfélögum, vera í samræmi við IAS-staðal 12, tekjuskattar.

17. ***Útistandandi fjárhæðir og viðskipti innan samstæðunnar og óinnleystan hagnað, sem af þeim leiðir, skal fella niður að fullu. Óinnleystu tapi, sem stafar af viðskiptum innan samstæðunnar, skal fella niður nema kostnaðarverð endurheimtist ekki.***

18. Útistandandi fjárhæðir og viðskipti innan samstæðunnar, þ.m.t. sala, gjöld og arður, eru felld niður að fullu. Óinnleystur hagnaður af viðskiptum innan samstæðunnar, sem er innifalinn í bókfærðu verði eigna, eins og birgða og fastafjármuna, er felldur niður að fullu. Óinnleyst tap af viðskiptum innan samstæðunnar, sem er dregið frá við ákvörðun bókfærðs verðs eigna, er einnig fellt niður nema ekki reynist unnt að endurheimta kostnaðarverð. Farið er með tímamismun, sem verður vegna niðurfellingar á óinnleystum hagnaði og tapi, sem stafar af viðskiptum innan samstæðunnar, í samræmi við IAS-staðal 12, tekjuskattar.

19. ***Þegar reikningsskilin, sem eru notuð við samstæðureikningsskilin, eru miðuð við mismunandi reikningsskiladaga, skal gera leiðréttingar vegna áhrifa af verulegum viðskiptum eða öðrum atburðum sem verða milli þessara reikningsskiladagsetninga og dagsetningar reikningsskila móðurfélagsins. Hvað sem öðru líður skal munurinn á reikningsskiladagsetningunum ekki vera meiri en þrír mánuðir.***

20. Reikningsskil móðurfélagsins og dótturfélaga þess, sem eru notuð við gerð samstæðureikningsskilanna, eru yfirleitt með sömu dagsetningu. Þegar reikningsskiladagsetningarnar eru ekki þær sömu gerir dótturfélagið oft reikningsskil á sama degi og samstæðan fyrir samstæðuna. Þegar þetta er ógerlegt má nota reikningsskil, sem eru gerð við mismunandi reikningsskiladagsetningar, að því tilskildu að munurinn sé ekki meiri en þrír mánuðir. Samkvæmt samkvæmnisreglunni skal lengd reikningstímabils og munur á reikningsskiladagsetningum vera eins frá einu tímabili til annars.

21. ***Við samningu samstæðureikningsskila skal nota samræmdar reikningsskilaaðferðir fyrir sams konar viðskipti og aðra atburði við sambærilegar aðstæður. Ef ógerlegt er að nota samræmdar reikningsskilaaðferðir við gerð samstæðureikningsskila skal greina frá því ásamt þeim hluta liðanna í samstæðureikningsskilunum sem mismunandi reikningsskilaaðferðir hafa verið notaðar á.***

22. Í mörgum tilvikum eru gerðar viðeigandi leiðréttingar á reikningsskilum aðila í samstæðunni, þegar þau eru notuð við gerð samstæðureikningsskilanna, ef sá aðili notar aðrar reikningsskilaaðferðir en þær sem eru notaðar í samstæðureikningsskilunum fyrir sambærileg viðskipti og atburði við sambærilegar aðstæður.

23. Rekstrarniðurstöður dótturfélags eru meðtaldar í samstæðureikningsskilum frá og með yfirtökudegi, sem er dagurinn sem yfirráð yfir yfirtekna dótturfélaginu voru í reynd yfirfærð til kaupandans, í samræmi við IAS-staðal 22 (endurskoðaður 1998), sameining fyrirtækja. Rekstrarniðurstöður dótturfélags, sem er ráðstafað, eru meðtaldar í rekstrarreikningi samstæðunnar fram að ráðstöfunardegi sem er dagurinn sem móðurfélagið hættir

að hafa yfirráð yfir dótturfélaginu. Mismunurinn á hagnaði af ráðstöfunarverði dótturfélagsins og bókfærðu verði eigna þess á ráðstöfunardegi, að frádregnum skuldum, er færður í rekstrarreikning samstæðunnar sem hagnaður eða tap af ráðstöfun dótturfélagsins. Til að tryggja samanburðarhæfi reikningsskilanna frá einu reikningsskilatímabili til annars eru oft veittar viðbótarupplýsingar um áhrif yfirtöku og ráðstöfunar dótturfélaga á fjárhagsstöðu á reikningsskiladegi og afkomu reikningsskilatímabilsins og á sambærilegar fjárhæðir á tímabilinu á undan.

24. ***Fjárfestingu í fyrirtæki skal færa í samræmi við IAS-staðal 39, fjármálagerningar: færsla og mat, frá deginum sem hún fellur ekki lengur að skilgreiningu á dótturfélagi og verður ekki að hlutdeildarfélagi samkvæmt skilgreiningu í IAS-staðli 28, færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélögum.***

25. Litið er á bókfært verð fjárfestingarinnar sem kostnaðarverð frá þeim degi sem hún er ekki lengur dótturfélag.

26. ***Setja skal hlutdeild minnihluta fram í efnahagsreikningi samstæðunnar aðgreinda frá skuldum og eigin fé móðurfélagsins. Hlutdeild minnihluta í tekjum samstæðunnar skal einnig setja fram sérgreinda.***

27. Töp, sem varða minnihluta í dótturfélagi í samstæðu, geta numið hærri fjárhæð en sem nemur hlutdeild minnihlutans í eigin fé dótturfélagsins. Það sem er umfram og öll frekari töp, sem varða minnihlutann, eru gjaldfærð á hlutdeild meirihlutans nema að því marki sem minnihlutinn er skuldbundinn til og fær um að bæta upp töpin. Ef dótturfélagið sýnir hagnað síðar er hlutdeild meirihlutans úthlutað öllum slíkum hagnaði uns hlutdeild minnihluta í töpum, sem meirihlutinn hafði áður tekið á sig, hefur verið endurheimt.

28. Ef í dótturfélagi eru útistandandi uppsafnaðir forgangshlutir, sem eru í eigu aðila utan samstæðunnar, reiknar móðurfélagið hlutdeild sína í hagnaði eða töpum eftir að tekið hefur verið tillit til arðs af forgangshlutabréfum dótturfélagsins, óháð því hvort tilkynnt hafi verið um að arður verði greiddur.

FÆRSLA FJÁRFESTINGA Í DÓTTURFÉLÖGUM Í EIGIN REIKNINGSSKILUM MÓÐURFÉLAGS

29. ***Í eigin reikningsskilum móðurfélags skulu fjárfestingar í dótturfélögum, sem eru meðtaldar í samstæðureikningsskilum, annaðhvort vera:***

    a) ***bókfærðar á kostnaðarverði,***

    b) ***færðar samkvæmt hlutdeildaraðferðinni, sem lýst er í IAS-staðli 28, færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélögum, eða***

    c) ***færðar sem fjáreignir til sölu eins og lýst er í IAS-staðli 39, fjármálagerningar: færsla og mat.***

30. ***Fjárfestingar í dótturfélögum, sem eru undanskildar í samstæðureikningsskilum, skulu annaðhvort:***

    a) ***bókfærðar á kostnaðarverði,***

    b) ***færðar samkvæmt hlutdeildaraðferðinni sem lýst er í IAS-staðli 28, færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélögum, eða***

    c) ***færðar sem fjármálaleg eign til sölu eins og lýst er í IAS-staðli 39, fjármálagerningar: færsla og mat.***

31. Í mörgum löndum setur móðurfélagið fram eigin reikningsskil til þess að uppfylla lagaleg skilyrði eða aðrar kröfur.

UPPLÝSINGAGJÖF

32. ***Auk þeirra upplýsinga, sem gerð er krafa um í 8. og 21. lið, skal birta upplýsingar um eftirfarandi:***

a) ***í samstæðureikningsskilum skal birta skrá yfir mikilvæg dótturfélög sem inniheldur heiti, land þar sem félagið er stofnað eða hefur aðsetur, hlutfall eignarhluta og hlutfall atkvæðisréttar ef hann er í öðru hlutfalli en eignarhlutur,***

b) ***í samstæðureikningsskilum skal birta, þar sem við á:***

i) ***ástæður þess að dótturfélag er ekki haft með í samstæðureikningsskilum,***

ii) ***eðli sambandsins milli móðurfélags og dótturfélags, sem móðurfélagið á ekki meira í en helming atkvæðisréttar, beint eða óbeint í gegnum dótturfélög,***

iii) ***heiti fyrirtækis, þar sem samstæðan hefur vald yfir meira en helmingi atkvæðisréttar, beint eða óbeint í gegnum dótturfélög en vegna skorts á yfirráðum er fyrirtækið ekki dótturfélag og***

iv) ***áhrifin af yfirtöku og ráðstöfun dótturfélaga á fjárhagsstöðu á reikningsskiladegi, á afkomu á reikningsskilatímabilinu og á samsvarandi fjárhæðir á tímabilinu á undan, og***

c) ***í eigin reikningsskilum móðurfélags skal vera lýsing á þeirri aðferð sem beitt er við færslu eignarhlutar í dótturfélögum.***

GILDISTÖKUDAGUR

33. ***Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1990 eða síðar.***

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 28

(ENDURSKOÐAÐUR 2000)

Færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélögum

Ráðið samþykkti IAS-staðal 28 í nóvember 1988.

Í nóvember 1994 var texti IAS-staðals 28 endursniðinn til að setja hann fram á endurskoðuðu formi sem tekið var upp fyrir alþjóðlega reikningsskilastaðla 1991 (IAS-staðall 28 (endursniðinn 1994)). Engar efnislegar breytingar voru gerðar á þeim texta sem var upphaflega samþykktur. Ákveðnum hugtökum var breytt til að samræma þau þáverandi venjum alþjóðareikningsskilanefndarinnar.

Í júlí 1998 voru 23. og 24. liður IAS-staðals 28 (endursniðinn 1994) endurskoðaðir þannig að þeir yrðu í samræmi við IAS-staðal 36, virðisrýrnun eigna.

Í desember 1998 voru gerðar breytingar á 7., 12. og 14. lið IAS-staðals 28 með IAS-staðli 39, fjármálagerningar: færsla og mat. Með breytingunum koma tilvísanir í IAS-staðal 39 í stað tilvísana í IAS-staðal 25, færsla fjárfestinga.

Í mars 1999 var gerð breyting á 26. lið þannig að tilvísanir í IAS-staðal 10 (endurskoðaður 1999), atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings, kæmu í stað tilvísana í IAS-staðal 10, ófyrirséðir atburðir og atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings, og hugtök samræmdust hugtökum í IAS-staðli 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir.

Í október 2000 var 8. liður endurskoðaður til að samræma hann svipuðum liðum í öðrum tengdum, alþjóðlegum reikningsskilastöðlum og 10. liður var felldur brott. Breytingarnar á 8. og 10. lið IAS-staðals 28 taka gildi þegar fyrirtæki beitir IAS-staðli 39 í fyrsta sinn.

IAS 28

Eftirfarandi túlkanir fastanefndarinnar um túlkanir tengjast IAS-staðli 28:

– 3. túlkun fastanefndarinnar: Niðurfelling á óinnleystum hagnaði og tapi af viðskiptum við hlutdeildarfélög, og

– 20. túlkun fastanefndarinnar: hlutdeildaraðferð — færsla tapa,

– 33. túlkun fastanefndarinnar: samstæðureikningsskil og hlutdeildaraðferð — mögulegur atkvæðisréttur og skipting eignarhalds.

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Gildissvið	1-2
Skilgreiningar	3-7
Veruleg áhrif	4-5
Hlutdeildaraðferð	6
Kostnaðarverðsaðferð	7
Samstæðureikningsskil	8-11
Aðgreind reikningsskil fjárfestis	12-15
Beiting hlutdeildaraðferðarinnar	16-24
Virðisrýrnunartöp	23-24
Tekjuskattar	25
Óvissir liðir	26
Upplýsingagjöf	27-28
Gildistökudagur	29

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sjá 12. lið formálans).

GILDISSVIÐ

1. ***Þessum staðli skal fjárfestir beita við færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélögum.***

2. Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 3, samstæðureikningsskil, að því marki sem sá staðall fjallar um færslu fjárfestinga í hlutdeildarfélögum.

SKILGREININGAR

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

Hlutdeildarfélag er fyrirtæki þar sem fjárfestir hefur veruleg áhrif og er hvorki dótturfélag né samrekstur fjárfestisins.

IAS 28

Veruleg áhrif eru vald til að taka þátt í stefnumótun félags, sem fjárfest er í, varðandi fjárhag og rekstur en ekki til að ráða þessari stefnumótun.

Yfirráð (í þessum staðli) er vald til að stýra stefnumótun varðandi fjárhag og rekstur fyrirtækis þannig að ávinningur verði af starfsemi þess.

Dótturfélag er fyrirtæki sem lýtur yfirráðum annars fyrirtækis (sem nefnist móðurfélag).

Hlutdeildaraðferð er reikningsskilaaðferð þar sem fjárfesting er upphaflega skráð á kostnaðarverði og síðan aðlagað vegna breytingar á hlut fjárfestis í hreinum eignum félags eftir kaup. Rekstrarreikningur endurspeglar hlut fjárfestisins í rekstrarafkomu félagsins.

Kostnaðarverðsaðferð er reikningsskilaaðferð þar sem fjárfesting er skráð á kostnaðarverði. Rekstrarreikningur endurspeglar tekjur af fjárfestingunni aðeins að því marki sem fjárfestir fær úthlutað af uppsöfnuðum hagnaði félagsins sem verður til eftir kaupdag.

Veruleg áhrif

4. Ef fjárfestir hefur 20% atkvæðisrétt eða meira í félagi, beint eða óbeint í gegnum dótturfélög, er gert ráð fyrir að fjárfestirinn hafi veruleg áhrif nema hægt sé að sýna fram á með skýrum hætti að svo sé ekki[1]. Ef fjárfestirinn hefur á hinn bóginn minna en 20% atkvæðisrétt í félaginu, beint eða óbeint í gegnum dótturfélög, er gert ráð fyrir að fjárfestirinn hafi ekki veruleg áhrif nema hægt sé að sýna fram á með skýrum hætti að hann hafi þau. Þótt annar fjárfestir eigi verulegan hlut eða meirihluta þá útilokar það ekki fjárfesti frá því að hafa veruleg áhrif.

5. Einn eða fleiri af eftirfarandi þáttum bera venjulega vitni um veruleg áhrif fjárfestis:

   a) fulltrúi í stjórn félags eða í sambærilegri stjórnsýslueiningu innan félagsins, sem fjárfest var í,

   b) þátttaka í stefnumótun,

   c) mikilvæg viðskipti milli fjárfestisins og félagsins,

   d) innbyrðis skipti á stjórnendum eða

   e) útvegun nauðsynlegra, tæknilegra upplýsinga.

Hlutdeildaraðferð

6. Samkvæmt hlutdeildaraðferð er fjárfesting upphaflega færð á kostnaðarverði og bókfært verð er hækkað eða lækkað til að færa hlutdeild fjárfestis í hagnaði eða tapi félagsins eftir kaupdag. Úthlutanir frá félaginu lækka bókfært verð fjárfestingarinnar. Breytingar á bókfærðu verði kunna einnig að vera nauðsynlegar vegna breytinga á hlutfallslegri eign fjárfestisins í félaginu sem stafa af breytingum á eigin fé félagsins sem hafa ekki verið færðar í rekstrarreikning. Til slíkra breytinga teljast þær breytingar sem stafa af endurmati á varanlegum rekstrarfjármunum og fjárfestingum, af þýðingarmismun vegna erlendra gjaldmiðla og af mismun sem stafar af samruna fyrirtækja[2].

Kostnaðarverðsaðferð

7. Samkvæmt kostnaðarverðsaðferð færir fjárfestir fjárfestingu sína í félaginu á kostnaðarverði. Fjárfestirinn færir tekjur aðeins að því marki sem hann fær úthlutað af uppsöfnuðum hagnaði félagsins sem myndast eftir kaupdag fjárfestisins. Mótteknar úthlutanir umfram slíkan hagnað teljast endurgreiðsla á fjárfestingu og eru skráðar sem lækkun kostnaðar við fjárfestinguna.

[1] Sjá einnig 33. túlkun fastanefndarinnar: samstæðureikningsskil og hlutdeildaraðferð — mögulegur atkvæðisréttur og skipting eignarhalds.
[2] Sjá einnig 33. túlkun fastanefndarinnar: samstæðureikningsskil og hlutdeildaraðferð — mögulegur atkvæðisréttur og skipting eignarhalds.

IAS 28

SAMSTÆÐUREIKNINGSSKIL

8. ***Fjárfestingu í hlutdeildarfélagi skal færa í samstæðureikningsskil samkvæmt hlutdeildaraðferðinni nema þegar:***

   a) kaup og eignarhald á fjárfestingunni fer eingöngu fram í því skyni að selja hana innan skamms tíma eða

   b) hlutdeildarfélagið starfar með ströngum langtímahömlum sem skerða verulega getu þess til að færa fjármuni til fjárfestis.

Slíkar fjárfestingar skal færa í samræmi við IAS-staðal 39, fjármálagerningar: færsla og mat.

9. 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. Þar sem fjárfestirinn hefur veruleg áhrif í hlutdeildarfélaginu ber fjárfestirinn nokkra ábyrgð á árangri hlutdeildarfélagsins og þar með arðsemi fjárfestingar sinnar. Fjárfestirinn gerir grein fyrir þessari ábyrgðarkennd með því að auka gildissvið samstæðureikningsskila sinna þannig að þau feli í sér hluta hans í afkomu slíks hlutdeildarfélags og gefur þannig greiningu á hagnaði og fjárfestingu sem reikna má fleiri gagnlegar kennitölur út frá. Með beitingu hlutdeildaraðferðarinnar fást því reikningsskil sem veita betri upplýsingar um hreinar eignir og hagnað fjárfestisins.

10. Liður felldur brott

11. ***Fjárfestir skal hætta að nota hlutdeildaraðferð frá þeim degi þegar:***

   a) hann hættir að hafa veruleg áhrif í hlutdeildarfélaginu en heldur eftir fjárfestingu sinni að hluta til eða í heild eða

   b) notkun hlutdeildaraðferðarinnar er ekki lengur viðeigandi vegna þess að hlutdeildarfélagið starfar við strangar langtímahömlur sem skerða verulega getu þess til að færa fjármuni til fjárfestisins.

Bókfært verð fjárfestingarinnar við þá dagsetningu skal upp frá því nota sem kostnaðarverð.

AÐGREIND REIKNINGSSKIL FJÁRFESTIS

12. ***Þegar fjárfesting í hlutdeildarfélagi er talin með í aðgreindum reikningsskilum fjárfestis sem gefur út samstæðureikningsskil og eignarhaldið á fjárfestingunni miðar ekki eingöngu að því að ráðstafa henni innan skamms tíma, skal hún ýmist:***

   a) ***bókfærð á kostnaðarverði,***

   b) ***skráð samkvæmt hlutdeildaraðferðinni eins og lýst er í þessum staðli eða***

   c) ***skráð sem fjáreign haldið til sölu eins og lýst er í IAS-staðli 39, fjármálagerningar: færsla og mat.***

13. Gerð samstæðureikningsskila gerir ekki, ein og sér, aðgreind reikningsskil fjárfestis óþörf.

14. ***Fjárfesting í hlutdeildarfélagi, sem er talin með í reikningsskilum fjárfestis sem gefur ekki út samstæðureikningsskil, skal ýmist:***

   a) ***bókfærð á kostnaðarverði,***

   b) ***færð samkvæmt hlutdeildaraðferðinni, eins og lýst er í þessum staðli, ef hlutdeildaraðferðin væri viðeigandi fyrir hlutdeildarfélagið og fjárfestirinn gæfi út samstæðureikningsskil eða***

c) ***skráð samkvæmt IAS-staðli 39, fjármálagerningar: færsla og mat, sem fjáreign til sölu eða fjáreign sem haldið er í viðskiptaskyni á grundvelli skilgreininganna í IAS-staðli 39.***

15. Fjárfestir, sem hefur fjárfest í hlutdeildarfélögum, gerir ef til vill ekki samstæðureikningsskil vegna þess að hann á ekki dótturfélög. Það er viðeigandi að slíkur fjárfestir gefi sömu upplýsingar um fjárfestingar sínar í hlutdeildarfélögum eins og þau fyrirtæki sem gefa út samstæðureikningsskil.

BEITING HLUTDEILDARAÐFERÐARINNAR

16. Mörgum þeim aðferðum, sem eiga við þegar hlutdeildaraðferðinni er beitt, svipar til þeirra samstæðureikningsskilaaðferða sem settar eru fram í IAS-staðli 27, samstæðureikningsskil og færsla fjárfestinga í dótturfélögum. Þar að auki eru þau víðtæku hugtök, sem liggja til grundvallar þeim aðferðum við samstæðureikningsskil, sem notaðar eru við yfirtöku á dótturfélögum, tekin upp við kaup á fjárfestingu í hlutdeildarfélagi[1].

17. Fjárfesting í hlutdeildarfélagi er skráð samkvæmt hlutdeildaraðferðinni frá þeim degi sem hún fellur undir skilgreininguna á hlutdeildarfélagi. Við kaup á fjárfestingunni er allur mismunur (hvort sem hann er jákvæður eða neikvæður) milli kostnaðarverðs fjárfestingar og hlutar fjárfestis í gangvirði aðgreinanlegra eigna hlutdeildarfélagsins skráður í samræmi við IAS-staðal 22, sameining fyrirtækja. Viðeigandi aðlaganir á hlut fjárfestisins í hagnaði eða tapi eftir kaupin eru gerðar til að gera grein fyrir:

a) afskriftum afskrifanlegra eigna miðað við gangvirði þeirra og

b) afskriftum mismunar á kostnaðarverði vegna fjárfestingarinnar og hlutar fjárfestisins í gangvirði aðgreinanlegra eigna.

18. Fjárfestir notar nýjustu reikningsskil hlutdeildarfélagsins, sem tiltæk eru, við beitingu hlutdeildaraðferðarinnar. Þau eru venjulega sett fram miðað við sama dag og reikningsskil fjárfestisins. Ef reikningsskiladagar fjárfestisins og hlutdeildarfélagsins eru ekki þeir sömu semur hlutdeildarfélagið oft reikningsskil, sem fjárfestirinn notar, og miðar við sömu dagsetningu og reikningsskil fjárfestisins. Þegar þetta er ógerlegt má nota reikningsskil sem sett eru fram annan reikningsskiladag. Samkvæmnisreglan mælir fyrir um að samræmi skuli vera að því er varðar lengd reikningsskilatímabila og mismun sem kann að vera á reikningsskiladögum frá einu tímabili til annars.

19. Þegar notuð eru reikningsskil með mismunandi reikningsskiladögum eru þau leiðrétt með tilliti til áhrifa hvers kyns mikilvægra atburða og viðskipta milli fjárfestis og hlutdeildarfélags sem kunna að eiga sér stað á tímabilinu milli dagsetningar reikningsskila hlutdeildarfélagsins og dagsetningar reikningsskila fjárfestisins.

20. Reikningsskil fjárfestis eru venjulega gerð með samræmdum reikningsskilaaðferðum fyrir svipuð viðskipti og atburði við sambærilegar aðstæður. Ef hlutdeildarfélag notar aðrar reikningsskilaaðferðir en þær sem fjárfestirinn notar fyrir svipuð viðskipti og atburði við sambærilegar aðstæður eru í mörgum tilfellum gerðar viðeigandi leiðréttingar á reikningsskilum hlutdeildarfélagsins þegar fjárfestirinn notar þau við beitingu hlutdeildaraðferðarinnar. Ef ógerlegt er að reikna slíkar leiðréttingar er yfirleitt greint frá því.

21. Ef hlutdeildarfélag er með útistandandi hluti með uppsafnanlegum forgangsrétti til arðs, sem eru í eigu utanaðkomandi aðila, reiknar fjárfestir sinn hlut í hagnaði eða tapi eftir að hafa gert leiðréttingar vegna forgangsarðs hvort sem samþykkt hefur verið að greiða arðinn eða ekki.

[1] Sjá einnig 3. túlkun fastanefndarinnar: niðurfelling á óinnleystum hagnaði og tapi af viðskiptum við hlutdeildarfélög.

IAS 28

22. Ef hlutur fjárfestis í töpum hlutdeildarfélags er, samkvæmt hlutdeildaraðferðinni, jafnmikill eða meiri en bókfært verð fjárfestingar hættir fjárfestirinn venjulega að telja með sinn hlut í frekari töpum. Fjárfestingin er færð á núllvirði. Gerð er grein fyrir viðbótartöpum að því marki sem fjárfestirinn hefur stofnað til skuldbindinga eða greitt fyrir hönd hlutdeildarfélagsins til að uppfylla skuldbindingar hlutdeildarfélagsins sem fjárfestirinn hefur ábyrgst eða á annan hátt skuldbundið sig til. Ef hlutdeildarfélagið skilar síðar hagnaði byrjar fjárfestirinn einungis aftur að telja með sinn hlut í þeim hagnaði eftir að hagnaðarhlutur hans er jafnmikill og taphluturinn sem ekki var færður[1].

Virðisrýrnunartöp

23. Ef eitthvað bendir til þess að virði fjárfestingar í hlutdeildarfélagi kunni að hafa rýrnað beitir fyrirtæki IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna. Við ákvörðun á notkunarvirði fjárfestingarinnar metur fyrirtæki:

a) hlut sinn í núvirði áætlaðs sjóðstreymis í framtíð, sem búist er við að félagið í heild sinni muni skila, þ.m.t. sjóðstreymi vegna rekstrar félagsins og ágóða af endanlegri ráðstöfun fjárfestingarinnar eða

b) 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. Virðisrýrnun á fjárfestingunni, sem af þessu hlýst, er skipt niður í samræmi við IAS-staðal 36. Þess vegna er henni fyrst skipt niður á viðskiptavild sem kann að verða til staðar (sjá 17. lið).

24. Endurheimtanleg fjárhæð fjárfestingar í hlutdeildarfélagi er metin fyrir hvert hlutdeildarfélag fyrir sig, nema einstakt hlutdeildarfélag skapi ekki innstreymi handbærs fjár með áframhaldandi rekstri sem er að stórum hluta óháð öðrum eignum fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til.

TEKJUSKATTAR

25. Tekjuskattar, sem hljótast af fjárfestingum í hlutdeildarfélögum, eru færðir í samræmi við IAS-staðal 12, tekjuskattar.

ÓVISSIR LIÐIR

26. Í samræmi við IAS-staðal 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir, gerir fjárfestir grein fyrir:

a) hlut sínum í óvissum skuldbindingum og fjármagnsskuldbindingum hlutdeildarfélags, sem hann hefur einnig ábyrgst skuldbindingar fyrir, og

b) óvissu skuldbindingunum sem verða til vegna þess að fjárfestirinn ber einn ábyrgð á öllum skuldum hlutdeildarfélagsins.

UPPLÝSINGAGJÖF

27. ***Gera skal grein fyrir eftirfarandi:***

a) ***viðeigandi skrá og lýsingu á mikilvægum hlutdeildarfélögum, að meðtalinni eignarhlutdeild og hlutfalli atkvæðisréttar, ef það er annað, og***

b) ***aðferðunum sem notaðar eru til að færa slíkar fjárfestingar.***

28. ***Fjárfestingar í hlutdeildarfélögum, sem færðar eru samkvæmt hlutdeildaraðferðinni, skal flokka sem langtímaeignir og birta sem sérstakan lið í efnahagsreikningi. Hlut fjárfestis í hagnaði eða tapi slíkra fjárfestinga skal birta sem sérstakan lið í rekstrarreikningi. Hlut fjárfestis í öllum óreglulegum liðum eða liðum fyrri tímabila skal einnig tilgreina sérstaklega.***

[1] Sjá einnig 20. túlkun fastanefndarinnar: hlutdeildaraðferð — færsla tapa.

GILDISTÖKUDAGUR

29. ***Að 23. og 24. lið undanskildum gildir þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1990 eða síðar.***

30. ***Ákvæði 23. og 24. liðar taka gildi þegar IAS-staðall 36 tekur gildi, þ.e. um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. júlí 1999 eða síðar, nema IAS-staðli 36 sé beitt á fyrri tímabilum.***

31. Í júlí 1998 var samþykkt að 23. og 24. liður þessa staðals kæmu í stað 23. og 24. liðar IAS-staðals 28, færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélögum, sem var endursniðinn 1994.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL IAS-STAÐALL 29

(ENDURSNIÐINN 1994)

Reikningsskil í hagkerfi þar sem óðaverðbólga ríkir

Þessi endursniðni alþjóðlegi reikningsskilastaðall kemur í stað staðals sem stjórnin samþykkti upphaflega í apríl 1989. Hann er settur fram á endurskoðuðu formi sem samþykkt var um alþjóðlega reikningsskilastaðla 1991 og hefur gilt síðan. Engar efnislegar breytingar hafa verið gerðar á textanum sem upphaflega var samþykktur. Tilteknum hugtökum hefur verið breytt til samræmis við núgildandi venjur alþjóðareikningsskilanefndarinnar.

Eftirfarandi túlkanir fastanefndarinnar um túlkanir tengjast IAS-staðli 29:

— 19. túlkun fastanefndarinnar: reikningsskilagjaldmiðill — mat og framsetning reikningsskila samkvæmt IAS - staðli 21 og IAS-staðli 29,

— 30. túlkun: reikningsskilagjaldmiðill — umreikningur úr matsgjaldmiðli yfir í framsetningargjaldmiðil.

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Gildissvið	1-4
Verðleiðrétting reikningsskila	5-10
Kostnaðarverðsreikningsskil	11-28
Efnahagsreikningur	11-25
Rekstrarreikningur	26
Ágóði eða tap af hreinni, peningalegri stöðu	27-28
Gangverðsreikningsskil	29-31
Efnahagsreikningur	29
Rekstrarreikningur	30
Ágóði eða tap af hreinni, peningalegri stöðu	31
Skattar	32
Sjóðstreymisyfirlit	33
Samanburðarfjárhæðir	34

IAS 29

Samstæðureikningsskil	35-36
Val og notkun á almennri verðvísitölu	37
Hagkerfi þar sem óðaverðbólga ríkir ekki lengur	38
Upplýsingagjöf	39-40
Gildistökudagur	41

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formálann að alþjóðlegu reikningsskilastöðlunum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sjá 12. lið formálans).

GILDISSVIÐ

1. ***Beita skal þessum staðli við gerð grunnreikningsskila, þ.m.t. samstæðureikningsskil, fyrirtækis sem gerir upp í gjaldmiðli hagkerfis þar sem óðaverðbólga ríkir.***

2. Í hagkerfi, þar sem óðaverðbólga ríkir, koma upplýsingar um rekstrarniðurstöðu og fjárhagsstöðu í viðkomandi gjaldmiðli ekki að gagni nema verðleiðréttingþeirra 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. Vísbendingar 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 óþeningalegra 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 öll fyrirtæki, 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 fyrirtækja frá upphafi reikningsskilatímabilsins þegar fyrirtækið tilgreinir að óðaverðbólga ríki í landi gjaldmiðilsins sem er notaður í reikningsskilunum.

VERÐLEIÐRÉTTING REIKNINGSSKILA

5. Verð breytist með tímanum vegna áhrifa frá ýmsum sérstökum eða almennum stjórnmálalegum, hagfræðilegum og félagslegum öflum. Sérstök öfl, eins og 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 grunnreikningsskil 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. Sum fyrirtæki setja fram grunnreikningsskil 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 fyrirtækja 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 verðleiðrétt. Enn fremur er ráðið frá sérstakri framsetningu reikningsskila fyrir verðleiðréttingu.

8. ***Reikningsskil fyrirtækis, sem setur þau fram í gjaldmiðli hagkerfis þar sem óðaverðbólga ríkir, hvort sem þau eru byggð á kostnaðarverðsaðferð eða gangverðsaðferð, skulu sett fram í mælieiningunni sem gildir á dagsetningu efnahagsreiknings. Samanburðarfjárhæðir fyrra tímabils, sem krafist er samkvæmt IAS-staðli 1, framsetning reikningsskila, og allar upplýsingar um fyrri tímabil, skulu einnig settar fram í matseiningunni sem gildir við dagsetningu efnahagsreiknings.***

9. ***Ágóða eða tap af hreinni, peningalegri stöðu skal taka með í útreikning á hagnaði og greina frá sérstaklega.***

10. Við verðleiðréttingu reikningsskila í samræmi við þennan staðal er nauðsynlegt að beita tilteknum aðferðum sem og mati. Samræmd beiting á þessum aðferðum og mati frá einu tímabili til annars er mikilvægari en nákvæmni þeirra fjárhæða sem hún leiðir til í verðleiðréttum 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 útistandandi 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 liggi 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 sem gerð er krafa um verðleiðréttingar á varanlegum rekstrarfjármunum samkvæmt þessum staðli. Við þær fátíðu aðstæður getur verið nauðsynlegt að nota mat sem byggist t.d. á innbyrðis breytingum á gengi reikningsskilagjaldmiðilsins og tiltölulega stöðugs, erlends gjaldmiðils.

IAS 29

18. Fjárhæðir sumra óþeningalegra liða eru færðar á öðru verðlagi en var á yfirtökudegi eða 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 óþeningalegs liðar er hærri en sú fjárhæð sem er endurheimtanleg með framtíðarnotkun hans (þ.m.t. sala eða önnur ráðstöfun) er hún lækkuð í samræmi við viðeigandi, alþjóðlega reikningsskilastaðla. 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 slíkrar fjárfestingar eru verðleiðréttir í samræmi við þennan staðal til að unnt sé að reikna hlutdeild fjárfestisins í hreinni eign þess og rekstrarniðurstöðu. 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 verðleiðrétta fjárfestingagjöld sem fjármögnuð eru með lántökum, og eignfæra þann hluta fjármagnskostnaðarins sem svarar til verðbólgunnar á sama tímabili. Þessi hluti fjármagnskostnaðarins er gjaldfærður á því tímabili sem stofnað er til hans.

22. Fyrirtæki kann að kaupa eign samkvæmt samningi sem heimilar því að fresta greiðslu án þess að það hafi í för með sér vaxtakostnað. Þegar því verður ekki við komið að reikna fjárhæð vaxta eru slíkar eignir verðleiðréttar frá greiðsludegi en ekki kaupdegi.

23. Samkvæmt IAS-staðli 21, áhrif gengisbreytinga í erlendum gjaldmiðlum, er fyrirtæki heimilt að taka tillit til gengismunar á lántökum í bókfærðu verði eigna þegar nýlega hefur orðið veruleg gengislækkun. Slíkt verklag á ekki við um fyrirtæki sem gerir upp í gjaldmiðli hagkerfis þar sem óðaverðbólga ríkir þegar bókfært verð eignarinnar er verðleiðrétt frá kaupdegi.

24. Við upphaf fyrsta tímabilsins, sem þessum staðli er beitt, eru eiginfjárliðir, að undanskildu óráðstöfuðu eigin fé og öllu endurmati, verðleiðréttir 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 verðleiðréttum 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, framsetning reikningsskila.

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 verðleiðrétta 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 verðbólgutímabili tapar fyrirtæki, sem á peningalegar eignir umfram peningalegar skuldir, kaupmætti og fyrirtæki 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 óþeningalegum 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 getur verið 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. til 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 verðleiðrétta 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. Í rekstrarreikningi, sem miðast við gangverð, kunna þó þegar að vera leiðréttingar sem endurspegla áhrif verðlagsbreytinga á peningaliði skv. 16. lið í IAS-staðli 15, upplýsingar sem endurspegla áhrif verðlagsbreytinga. Slík leiðrétting er hluti af ágóðanum eða tapi af hreinni, peningalegri stöðu.

Skattar

32. Verðleiðrétting reikningsskila í samræmi við þennan staðal getur leitt til mismunar á skattskyldum tekjum og reikningshaldslegum tekjum. Slíkur mismunur er færður í samræmi við IAS-staðli 12, tekjuskattar.

Sjóðstreymisyfirlit

33. Í þessum staðli er þess krafist að allir liðir sjóðstreymisyfirlits séu settir fram í matseiningu sem gildir við dagsetningu efnahagsreiknings.

Samanburðarfjárhæðir

34. Samanburðarfjárhæðir frá fyrra reikningsskilatímabili, hvort sem þær voru byggðar á kostnaðarverðsaðferð eða gangverðsaðferð, eru verðleiðréttar miðað við almenna verðvísitölu til að samanburðarreikningsskilin séu sett fram miðað við matseiningu 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.

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 verðleiðrétta 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-staðli 21, áhrif gengisbreytinga í erlendum gjaldmiðlum.

IAS 30

36. Ef reikningsskil með mismunandi reikningsskiladagsetningar eru sameinuð í samstæðureikningsskilum þarf að verðleiðrétta 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 öll fyrirtæki, 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 fyrirtæki hættir að gera og setja fram reikningsskil í samræmi við þennan staðal skal það 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 eftirfarandi upplýsingar um[1]:***

a) ***það að reikningsskilin og samanburðarfjárhæðir frá fyrri tímabilum hafa verið verðleiðrétt vegna breytinga á almennum kaupmætti reikningsskilagjaldmiðilsins, og eru þau þar af leiðandi tilgreind í matseiningunni sem var í gildi við dagsetningu efnahagsreiknings,***

b) ***hvort reikningsskilin miðast við kostnaðarverðsaðferð eða gangverðsaðferð og***

c) ***einkenni og stig verðvísitölunnar við dagsetningu efnahagsreiknings og hreyfingar á vísitölunni 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 alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1990 eða síðar.***

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 30

(ENDURSNIÐINN 1994)

Upplýsingagjöf í reikningsskilum banka og sambærilegra fjármálastofnana

Þessi endursniðni, alþjóðlegi reikningsskilastaðall kemur í stað staðalsins sem stjórnin samþykkti upphaflega í júní 1990. Hann er settur fram á endurskoðuðu formi sem samþykkt var um alþjóðlega reikningsskilastaðla 1991 og eftirleiðis. Engar efnislegar breytingar hafa verið gerðar á textanum sem upphaflega var samþykktur. Tilteknum hugtökum hefur verið breytt til samræmis við gildandi venjur alþjóðareikningsskilanefndarinnar.
Árið 1998 var 24. og 25. lið IAS-staðals 30 breytt. Með breytingunum komu tilvísanir í IAS-staðal 39, fjármálagerningar: færsla og mat, í stað tilvísana í IAS-staðal 25, færsla fjárfestinga.
Árið 1999 var 26., 27., 50. og 51. lið IAS-staðals 30 breytt. Þessar breytingar koma í stað tilvísana í IAS-staðal 10, ófyrirséðir atburðir og atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings, með tilvísun í IAS-staðal 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir, og notkun hugtaka var samræmd hugtakanotkun í IAS-staðli 37.

[1] Sjá einnig 30. túlkun fastanefndarinnar: reikningsskilagjaldmiðill — umreikningur úr matsgjaldmiðli yfir í framsetningargjaldmiðil.

IAS 30

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Gildissvið	1-5
Bakgrunnur	6-7
Reikningsskilaaðferðir	8
Rekstrarreikningur	9-17
Efnahagsreikningur	18-25
Óvissir liðir og skuldbindingar að meðtöldum liðum utan efnahagsreiknings	26-29
Binditími eigna og skulda	30-39
Samsöfnun eigna, skulda og liða utan efnahagsreiknings	40-42
Tap á útlánum og fyrirframgreiðslum	43-49
Almennir áhættuþættir í bankarekstri	50-52
Eignir, settar til tryggingar	53-54
Fjárvarsla	55
Viðskipti tengdra aðila	56-58
Gildistökudagur	59

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sjá 12. lið formálans).

GILDISSVIÐ

1. ***Þessum staðli skal beita í reikningsskilum banka og sambærilegra fjármálastofnana (hér á eftir nefndar bankar).***

2. Í þessum staðli tekur hugtakið „banki“ til allra fjármálastofnana sem byggja meginstarfsemi sína á því að taka við innlánum og afla lánsfjár, með það að markmiði að lána fé og fjárfesta, og falla undir gildissvið löggjafar um banka eða sambærilega löggjöf. Staðallinn á við um slík fyrirtæki hvort sem orðið „banki“ er í heiti þeirra eða ekki.

3. Bankar eru mikilvægur og áhrifamikill viðskiptageiri um heim allan. Flestir einstaklingar, fyrirtæki og stofnanir skipta við banka, ýmist sem innlánseigendur eða lántakendur. Bankar gegna veigamiklu hlutverki í því að viðhalda trausti á peningakerfinu með nánum tengslum við eftirlitsyfirvöld og ríkisstjórnir og með þeim reglum sem ríkisvaldið setur um þá. Þess vegna er umtalsverður og útbreiddur áhugi á velferð banka, sérstaklega á gjaldþoli, greiðsluhæfi og hlutfallslegri áhættu þeirra í tengslum við mismunandi þætti í starfsemi þeirra. Starfsemi banka, og þar með kröfur um reikningshald og reikningsskil, er ólík starfsemi annarra atvinnufyrirtækja. Í þessum staðli eru sérþarfir þeirra viðurkenndar. Í honum er einnig hvatt til þess að birtar séu athugasemdir við reikningsskilin þar sem fjallað er um málefni eins og stjórnun fyrirtækisins og stýringu á greiðsluhæfi og áhættu.

4. Þessi staðall er viðbót við aðra alþjóðlega staðla sem einnig gilda um banka nema þeir séu sérstaklega undanskildir í einhverjum staðli.

IAS 30

5. Þessi staðall á við um eigin reikningsskil og samstæðureikningsskil banka. Þegar samstæða tekst á hendur bankastarfsemi á þessi staðall við um þá starfsemi á samstæðugrundvelli.

BAKGRUNNUR

6. Notendur reikningsskila banka þurfa viðeigandi, áreiðanlegar og samanburðarhæfar upplýsingar sem gera þeim kleift að meta fjárhagsstöðu og árangur bankans og sem koma þeim að notum þegar þeir taka efnahagslegar ákvarðanir. Þeir þurfa einnig upplýsingar sem efla skilning þeirra á því sem einkennir bankastarfsemi sérstaklega. Notendur þurfa slíkar upplýsingar jafnvel þótt banki sé háður eftirliti og veiti eftirlitsyfirvöldum upplýsingar sem ekki eru alltaf tiltækar almenningi. Þess vegna er nauðsynlegt að upplýsingar í reikningsskilum banka séu nægilega yfirgripsmiklar til að uppfylla þarfir notenda innan þeirra marka sem sanngjarnt er að krefjast af stjórnendum.

7. Notendur reikningsskila banka hafa áhuga á greiðsluhæfi hans og gjaldþoli og áhættuþáttum sem tengjast eignum og skuldum sem eru skráðar í efnahagsreikning bankans og liði utan efnahagsreiknings hans. Greiðsluhæfi vísar til þess að nægilegt fé sé fyrir hendi til að mæta úttekt á innlánum og öðrum fjárhagslegum skuldbindingum þegar þær gjaldfalla. Gjaldþol vísar til eigna umfram skuldir og þar af leiðandi til þess að eigið fé bankans sé fullnægjandi. Banki er háður greiðsluhæfisáhættu og áhættu vegna sveiflna á gengi gjaldmiðla, breytinga á vaxtastigi, breytinga á markaðsverði og greiðslufalls mótaðila. Þessir áhættuþættir geta endurspeglast í reikningsskilunum en notendur öðlast betri skilning ef stjórnendur birta athugasemdir með reikningsskilunum þar sem þeir lýsa því hvernig þeir stýra áhættunni sem er tengd bankastarfseminni.

REIKNINGSSKILAAÐFERÐIR

8. Bankar nota mismunandi aðferðir við færslu og mat liða í reikningsskilum. Þó að samhæfing þessara aðferða sé æskileg er hún utan gildissviðs þessa staðals. Til að fara að kröfum IAS-staðals 1, framsetning reikningsskila, og gera notendum þar með kleift að skilja forsendurnar sem reikningsskil banka byggjast á, getur verið nauðsynlegt að veita upplýsingar um reikningsskilaaðferðir sem snerta eftirfarandi liði:

   a) færslu á helstu tekjuliðum (sjá 10. og 11. lið),

   b) mat á fjárfestingar- og veltuverðbréfum (sjá 24. og 25. lið),

   c) aðgreiningu á þeim viðskiptum og öðrum atburðum, sem leiða til færslu eigna og skulda í efnahagsreikning, og þeim viðskiptum og öðrum atburðum sem aðeins hafa í för með sér óvissa liði og skuldbindingar (sjá 26. til 29. lið),

   d) á hvaða grundvelli ákvarðanir um tap á útlánum og fyrirframgreiðslum og afskriftir á óinnheimtanlegum útlánum eru teknar (sjá 43. til 49. lið) og

   e) á hvaða grundvelli ákvarðanir um gjaldfærslu vegna almennrar bankaáhættu og reikningshaldslega meðferð slíkra færslna eru teknar (sjá 50. til 52. lið).

   Fjallað eru um nokkur þessara viðfangsefna í gildandi, alþjóðlegum reikningsskilastöðlum en önnur kunna að verða tekin til umfjöllunar síðar.

REKSTRARREIKNINGUR

9. ***Banki skal setja fram rekstrarreikning þar sem tekjur og gjöld eru flokkuð eftir eðli og gefnar eru upplýsingar um fjárhæðir helstu tekju- og gjaldaliða.***

10. ***Til viðbótar kröfum sem gerðar eru í öðrum alþjóðlegum reikningsskilastöðlum skal greina frá í rekstrarreikningi eða skýringum með reikningsskilunum eftirfarandi tekju- og gjaldaliðum en þó skal ekki einskorða upplýsingarnar við þá liði:***

- ***vaxtatekjur og sambærilegar tekjur,***
- ***vaxtagjöld og sambærileg gjöld,***
- ***arðstekjur,***
- ***þjónustutekjur og umboðslaun,***
- ***þjónustugjöld og umboðslaunagjöld,***
- ***hagnað að frádregnu tapi af veltuverðbréfum,***
- ***hagnað að frádregnu tapi af fjárfestingarverðbréfum,***
- ***hagnað að frádregnu tapi af viðskiptum með erlenda gjaldmiðla,***
- ***aðrar rekstrartekjur,***
- ***tap á útlánum og fyrirframgreiðslum,***
- ***almennan stjórnunarkostnað og***
- ***annan rekstrarkostnað.***

11. Helstu tekjuliðir í rekstri banka eru vextir, þjónustugjöld, umboðslaun og ágóði af viðskiptum. Greint er frá hverjum tekjulið sérstaklega til að notendur geti metið árangur banka. Þessar upplýsingar koma til viðbótar upplýsingum um uppruna tekna sem gerð er krafa um samkvæmt IAS-staðli 14, starfsþáttaskýrslur.

12. Helstu útgjaldaliðir í rekstri banka eru vextir, umboðslaun, tap á útlánum og fyrirframgreiðslum, gjöld í tengslum við lækkun á bókfærðu verði fjárfestinga og almennur stjórnunarkostnaður. Greint er frá hverjum gjaldalið sérstaklega til að notendur geti metið árangur banka.

13. ***Ekki skal jafna tekju- og gjaldaliðum saman nema þeim liðum sem eru í tengslum við áhættuvörn og eignir og skuldir sem hafa verið jafnaðar saman í samræmi við 23.lið.***

14. Jöfnun í öðrum tilvikum en þeim sem tengjast áhættuvörnum og eignum og skuldum, sem hafa verið jafnaðar saman, eins og lýst er í 23. lið, kemur í veg fyrir að notendur geti metið árangur einstakra þátta í starfsemi banka og þá ávöxtun sem hann hefur af tilteknum eignaflokkum.

15. Yfirleitt er greint frá ágóða og tapi, sem stafar af eftirfarandi, á hreinum grunni:

a) ráðstöfun og breytingum á bókfærðu verði veltuverðbréfa,

b) ráðstöfun á fjárfestingarverðbréfum og

c) viðskiptum með erlenda gjaldmiðla.

16. Greint er frá vaxtatekjum og vaxtagjöldum sérstaklega til að veita betri skilning á samsetningu og ástæðum fyrir breytingum á hreinum vöxtum.

17. Hreinir vextir ráðast bæði af vaxtastigi og fjárhæðum innlána og útlána. Æskilegt er að stjórnendur leggi fram greinargerð um meðalvexti, meðaltal vaxtaberandi eigna og meðaltal vaxtaberandi skulda á tímabilinu. Í sumum löndum aðstoðar ríkisvaldið banka með innlánum og annarri lánafyrirgreiðslu á vöxtum sem eru umtalsvert lægri en markaðsvextir. Í þeim tilvikum er oft greint frá því í athugasemdum stjórnenda hversu víðtæk þessi innlán og lánafyrirgreiðslur eru og hver áhrif þeirra eru á hreinar tekjur.

IAS 30

EFNAHAGSREIKNINGUR

18. ***Banki skal setja fram efnahagsreikning, þar sem eignir og skuldir eru flokkuð eftir eðli, og raða þeim eftir hlutfallslegu greiðsluhæfi þeirra.***

19. ***Til viðbótar kröfum, sem gerðar eru í öðrum alþjóðlegum reikningsskilastöðlum, skal greina frá í efnahagsreikningi eða skýringum með reikningsskilunum eftirfarandi eignum og skuldum en þó skal ekki einskorða upplýsingarnar við þá liði:***

Eignir:

– ***handbært fé og stöður í seðlabanka,***

– ***ríkisvíxla og aðra víxla, endurseljanlega í seðlabanka,***

– ***ríkisverðbréf og önnur veltuverðbréf,***

– ***innstæður hjá og útlán og fyrirframgreiðslur til annarra banka,***

– ***aðrar innstæður á peningamarkaði,***

– ***útlán og fyrirframgreiðslur til viðskiptamanna og***

– ***fjárfestingaverðbréf.***

Skuldir:

– ***innlán frá öðrum bönkum,***

– ***önnur innlán á peningamarkaði,***

– ***önnur innlán,***

– ***innlánsskírteini,***

– ***eigin víxla og aðrar skriflegar skuldarviðurkenningar og***

– ***annað lánsfé.***

20. Gagnlegasta aðferðin við flokkun eigna og skulda banka er að flokka þær eftir eðli og raða þeim u.þ.b. eftir greiðsluhæfi sem getur nokkurn veginn samsvarað binditíma þeirra. Skammtímaliðir og langtímaliðir eru ekki settir fram hvorir í sínu lagi vegna þess að hægt er að innleysa eða greiða flestar eignir og skuldir banka í náinni framtíð.

21. Það er viðeigandi að veita upplýsingar um aðgreininguna á stöðu gagnvart öðrum bönkum og öðrum aðilum á peningamarkaðnum annars vegar og gagnvart öðrum innlánseigendum hins vegar vegna þess að þær skýra tengsl bankans við aðra banka og peningamarkaðinn og hve háður hann er þeim. Banki greinir því sérstaklega frá eftirfarandi:

a) stöðu gagnvart seðlabankanum,

b) inneignum hjá öðrum bönkum,

c) öðrum inneignum á peningamarkaði,

d) innlánum frá öðrum bönkum,

e) innlánum frá öðrum aðilum á peningamarkaðnum og

f) öðrum innlánum.

22. Banki hefur yfirleitt ekki upplýsingar um það hverjir eru handhafar innlánsskírteina vegna þess að viðskipti með þau fara yfirleitt fram á opnum markaði. Banki greinir því sérstaklega frá innlánum sem hefur verið aflað með útgáfu eigin innlánsskírteina eða öðru viðskiptabréfi.

23. ***Fjárhæð eignar eða skuldar í efnahagsreikningi skal ekki jafna með lækkun á annarri skuld eða eign nema lagalegur réttur til jöfnunar sé fyrir hendi og jöfnunin beri vott um væntingar um innlausn eignarinnar eða greiðslu skuldarinnar.***

24. ***Banki skal greina frá gangvirði hvers flokks fjáreigna sinna og skulda eins og krafist er í IAS-staðli 32, fjármálagerningar: upplýsingagjöf og framsetning, og IAS-staðli 39, fjármálagerningar: færsla og mat.***

25. Í IAS-staðli 39 er kveðið á um ferns konar flokka fjáreigna: útlán og viðskiptakröfur, sem eiga uppruna sinn í fyrirtækinu, fjárfestingar, sem haldið er til gjalddaga, fjáreignir, sem haldið er til viðskipta, og fjáreignir haldið til sölu. Banki skal a.m.k. greina frá gangvirði fjáreigna sinna í þessum fjórum flokkum.

ÓVISSIR LIÐIR OG SKULDBINDINGAR AÐ MEÐTÖLDUM LIÐUM UTAN EFNAHAGSREIKNINGS

26. ***Banki skal greina frá eftirfarandi óvissum skuldum og skuldbindingum:***

a) ***eðli og fjárhæð skuldbindinga um hækkun lánafyrirgreiðslu sem eru óafturkræfar vegna þess að bankinn getur ekki að eigin geðþótta dregið þær til baka án þess að eiga á hættu umtalsverðar skaðabætur eða gjöld og***

b) ***eðli og fjárhæð óvissra skulda og skuldbindinga sem stafa af liðum utan efnahagsreiknings, þ.m.t. þær sem snerta:***

i) ***bein lánsígildi, þ.m.t. almennar ábyrgðir á skuldum, tryggingarvíxlar og loforð um lánveitingar sem þjóna sem fjárhagslegar tryggingar fyrir útlánum og verðbréfum,***

ii) ***tilteknar viðskiptatengdar, óvissar skuldir, þ.m.t. áfangatryggingar, tilboðstryggingar, ábyrgðir og bakábyrgðir sem tengjast sérstökum viðskiptum,***

iii) ***viðskiptatengdar, óvissar skammtímaskuldbindingar, sem verða til vegna vöruflutninga, t.d. bankaábyrgðir þegar viðkomandi vörusending er notuð sem trygging, og falla niður við uppgjör,***

iv) ***þá sölu- og endurkaupasamninga, sem ekki eru færðir í efnahagsreikning,***

v) ***samninga sem tengjast vöxtum og gengi gjaldmiðla, þ.m.t. skiptasamningar, vilnunarsamningar og staðlaðir, framvirkir samningar, og***

vi) ***aðrar skuldbindingar, sölutryggingar vegna verðbréfaútgáfu og hlaupandi sölutryggingar vegna verðbréfa.***

27. Í IAS-staðli 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir, er fjallað almennt um færslu óvissra skulda og upplýsingar vegna þeirra. Þessi staðall á einkum við um banka vegna þess að bankar verða oft aðilar að margs konar óvissum skuldum og skuldbindingum, sumum afturkræfum og öðrum óafturkræfum, sem nema oft verulegum fjárhæðum og eru umtalsvert hærri en í fyrirtækjum í öðrum greinum viðskipta.

28. Margir bankar taka líka þátt í viðskiptum sem ekki eru færð samtímis sem eignir eða skuldir í efnahagsreikning en leiða til óvissra liða og skuldbindinga. Slíkir liðir utan efnahagsreiknings eru oft mikilvægur hluti viðskipta banka og geta haft veruleg áhrif á þá áhættu sem bankinn býr við. Þessir liðir geta aukið eða dregið úr annarri áhættu, t.d. með því að verja eignir eða skuldir í efnahagsreikningi fyrir áhættu. Liðir utan efnahagsreiknings geta komið til vegna viðskipta, sem eiga sér stað fyrir hönd viðskiptamanna, eða vegna viðskiptastöðu bankans sjálfs.

29. Notendur reikningsskila þurfa að vita um óvissa liði og óafturkræfar skuldbindingar bankans vegna þess að þeir þættir kunna að gera kröfur til greiðsluhæfis og gjaldþols og þeim fylgir hugsanlega tap. Notendur þurfa einnig fullnægjandi upplýsingar um eðli og fjárhæð viðskipta utan efnahagsreiknings sem bankinn ræðst í.

IAS 30

BINDITÍMI EIGNA OG SKULDA

30. ***Banki skal birta greiningu á eignum og skuldum eftir viðeigandi flokkun binditíma sem miðast við það sem eftir er af tímabilinu frá dagsetningu efnahagsreiknings til samningsbundins gjalddaga.***

31. Jöfnun og stýring á misræmi binditíma og vaxtaprósentu eigna og skulda er grundvallaratriði í stjórnun banka. Óvenjulegt er að bankar séu að öllu leyti jafnaðir þar sem viðskiptin byggjast oft á óvissum skilmálum og eru af ýmsum gerðum. Ójöfnuð staða eykur hugsanlega hagnaðinn en getur einnig aukið hættu á tapi.

32. Binditími eigna og skulda og geta til að endurfjármagna vaxtaberandi skuldir á viðunandi kjörum, þegar þær koma til greiðslu, eru mikilvægir þættir í mati á greiðsluhæfi banka og áhættu hans gagnvart áhrifum breytinga á vaxtaprósentu og gengi gjaldmiðla. Til að veita upplýsingar, sem máli skipta fyrir mat á greiðsluhæfi banka, birtir bankinn, a.m.k. greiningu á eignum og skuldum í viðeigandi binditímaflokkum.

33. Mismunandi er eftir bönkum hvaða binditímaflokkun er beitt á einstakar eignir og skuldir og hve vel hún hentar einstökum eignum og skuldum. Dæmi um notkun tímabila eru m.a. eftirfarandi:

    a) allt að 1 mánuði,

    b) frá 1 upp í 3 mánuði,

    c) frá 3 mánuðum upp í 1 ár,

    d) frá 1 ári upp í 5 ár og

    e) frá 5 árum og lengur.

    Oft eru tímabil tengd saman, t.d. þegar um er að ræða útlán og fyrirframgreiðslur, með því að flokka þau saman sem eru skemmri en eitt ár og þau sem eru lengri en eitt ár. Þegar endurgreiðslu er dreift á tímabil er hver afborgun sett á samningsbundið tímabil eða tímabilið þegar þess er vænst að hún verði greidd eða tekið við henni.

34. Það skiptir höfuðmáli að binditímabil, sem banki samþykkir, séu þau sömu fyrir eignir og skuldir. Slíkt skýrir í hve miklum mæli binditími er jafnaður og þar af leiðandi hversu háður bankinn er öðrum uppsprettum fjármagns.

35. Binditíma má tilgreina, miðað við:

    a) tímabilið sem er eftir til endurgreiðsludags,

    b) upphaflega tímabilið til endurgreiðsludags eða

    c) tímabilið sem er eftir fram að næsta degi þegar vaxtaprósentu kann að vera breytt.

    Greining á eignum og skuldum, miðað við tímabilið sem er eftir til endurgreiðsludags, er besti grunnurinn að mati á greiðsluhæfi banka. Banki getur einnig greint frá endurgreiðslutíma, miðað við upphaflega tímabilið, til endurgreiðsludags í því skyni að veita upplýsingar um stefnu hans í fjármögnun og viðskiptum. Auk þess getur banki birt binditímaflokka, sem miðast við það sem eftir er af tímabilinu til næsta dags þegar vextir kunna að breytast, til þess að sýna vaxtaáhættu sína. Stjórnendur geta einnig veitt upplýsingar um vaxtaáhættu í greinargerð sinni um reikningsskilin og um það hvernig þeir stýra slíkri áhættu.

36. Í mörgum löndum er unnt að taka út innlán í banka þegar þess er krafist og útlán og fyrirframgreiðslur, sem banki veitir, geta verið endurkrefjanleg þegar þess er krafist. Í raun vara þessi innlán og fyrirframgreiðslur þó oft lengi án þess að til úttektar eða endurgreiðslu komi og raunveruleg endurgreiðsla fer því fram síðar en á samningsdegi. Engu að síður miðast greining, sem banki birtir, við samningsbundin eftirstöðvatímabil þótt endurgreiðslutímabil samkvæmt samningi sé oft ekki raunverulega tímabilið vegna þess að dagsetningar í samningum endurspegla lausafjáráhættuna sem tengist eignum og skuldum bankans.

37. Sumar eignir banka hafa ekki samningsbundinn gjalddaga. Væntanlegur gjalddagi þessara eigna er yfirleitt talinn vera dagurinn þegar vænta má að eignirnar verði innleystar.

38. Mat notenda á greiðsluhæfi banka samkvæmt upplýsingum hans um binditímaflokka er unnið með tilliti til bankavenju á hverjum stað, þ.m.t. aðgengi banka að fjármagni. Í sumum löndum er skammtímafjármagn tiltækt á peningamarkaðnum, þegar um venjuleg viðskipti er að ræða, eða frá seðlabankanum í neyðartilvikum. Í öðrum löndum er þetta ekki raunin.

39. Við upplýsingar í reikningsskilunum getur þurft að bæta upplýsingum um líkur á endurgreiðslu fyrir lok tímabilsins til að notendur geti öðlast fullan skilning á binditímaflokkunum. Stjórnendur geta því veitt upplýsingar um raunveruleg tímabil í greinargerð sinni um reikningsskilin og um það hvernig þeir stýra áhættu og jöfnuðinum af áhrifum mismunandi binditíma og vaxtastigs.

SAMSÖFNUN EIGNA, SKULDA OG LIÐA UTAN EFNAHAGSREIKNINGS

40. ***Banki skal greina frá allri umtalsverðri samsöfnun eigna sinna, skulda og liða utan efnahagsreiknings. Slíkar upplýsingar skulu veittar með tilliti til landsvæða, hópa viðskiptamanna, starfsgreina eða annarrar samsöfnunar áhættu. Banki skal einnig upplýsa um fjárhæð verulegrar hreinnar stöðu í erlendum gjaldmiðlum.***

41. Banki skal greina frá verulegri samsöfnun í dreifingu eigna sinna og í hverju skuldir hans liggja vegna þess að það er gagnleg vísbending um hugsanlega áhættu, sem felst í innlausn eignanna, og fjármagnsins sem bankinn hefur til ráðstöfunar. Slíkar upplýsingar eru veittar með tilliti til landsvæða, hópa viðskiptamanna, starfsgreina eða annarrar samsöfnunar áhættu sem viðeigandi er við þær aðstæður sem bankinn býr við. Svipuð greining og útskýring á liðum utan efnahagsreiknings er einnig mikilvæg. Með landsvæði getur verið átt við einstök lönd, flokka landa eða svæða innan eins lands; upplýsingar um viðskiptamenn geta átt við geira eins og ríkisstjórnir, opinber yfirvöld og fyrirtæki í verslun og viðskiptum. Slíkar upplýsingar eru veittar til viðbótar öllum upplýsingum um starfsþætti sem gerð er krafa um samkvæmt IAS-staðli 14, starfsþáttaskýrslur.

42. Upplýsingar um hreina stöðu í erlendum gjaldmiðlum, sem er veruleg, er einnig gagnleg vísbending um hættu á tapi vegna breytinga á gengi erlendra gjaldmiðla.

TAP Á ÚTLÁNUM OG FYRIRFRAMGREIÐSLUM

43. ***Banki skal greina frá eftirfarandi:***

a) ***reikningsskilaaðferðinni sem lýsir forsendunum fyrir því að óinnheimtanleg útlán og fyrirframgreiðslur eru færð sem gjöld og afskrifuð,***

b) ***sundurliðuðum breytingum á afskriftareikningi vegna útlána og fyrirframgreiðslna á tímabilinu. Bankinn skal greina sérstaklega frá fjárhæðinni, sem færð er sem gjöld á tímabilinu vegna taps á óinnheimtanlegum útlánum og fyrirframgreiðslum, fjárhæðinni, sem er afskrifuð endanlega á tímabilinu vegna útlána, og fyrirgreiðslna og fjárhæðinni, sem er tekjufærð á tímabilinu vegna útlána og fyrirframgreiðslna sem áður voru endanlega afskrifuð en hafa verið endurheimt,***

c) ***heildarfjárhæð afskriftareiknings útlána og fyrirframgreiðslna við dagsetningu efnahagsreiknings, og***

d) ***heildarfjárhæð sem talin er með í efnahagsreikningi vegna útlána, sem hafa ekki borið vexti, og forsendur fyrir ákvörðun um bókfært verð slíkra útlána og fyrirframgreiðslna.***

44. ***Allar fjárhæðir, sem hafa verið teknar frá vegna tapa á útlánum og fyrirframgreiðslum, til viðbótar töpum sem hafa verið sérstaklega ákvörðuð eða hugsanlegum töpum, sem reynslan sýnir að eru fyrir hendi í útlánasafninu og fyrirframgreiðslu, skal færa sem lækkun óráðstafaðs eigin fjár. Öll bakfærsla, sem stafar af lækkun slíkra fjárhæða, leiða til hækkunar á óráðstöfuðu eigin fé og eru ekki taldar með við ákvörðun á hreinum hagnaði eða tapi á tímabilinu.***

IAS 30

45. Óhjákvæmilegt er að bankar tapi á útlánum, fyrirframgreiðslum og annarri lánafyrirgreiðslu í venjulegum viðskiptum sem stafar af því að lánin verða að hluta til eða í heild óinnheimtanleg. Fjárhæðir tapa, sem hafa verið sérstaklega auðkennd, eru færðar sem gjöld og dregnar frá bókfærðu verði í viðeigandi flokki útlána og fyrirframgreiðslna sem afskriftareikningur vegna tapa á útlánum og fyrirframgreiðslum. Fjárhæð hugsanlegra tapa, sem ekki hafa verið sérstaklega auðkennd en reynslan sýnir að er fyrir hendi í útlánasafninu, er einnig færð sem gjöld og dregin frá samanlögðu, bókfærðu verði útlána og fyrirframgreiðslna sem afskriftareikningur vegna tapa á útlánum og fyrirframgreiðslum. Mat á þessum töpum er háð mati stjórnenda; það er þó nauðsynlegt að stjórnendur beiti mati sínu með samræmdum hætti frá einu tímabili til annars.

46. Við staðbundnar aðstæður eða í staðbundinni löggjöf getur þess verið krafist eða heimilað að banki taki frá fjárhæðir vegna taps á útlánum eða fyrirframgreiðslum til viðbótar við þau töp, sem hafa verið sérstaklega auðkennd, eða þau hugsanlegu töp sem reynslan sýnir að eru fyrir hendi í útlána- og fyrirframgreiðslusafninu. Þegar slíkar fjárhæðir eru teknar frá teljast þær ávallt ráðstöfun óráðstafaðs eigin fjár en ekki gjöld við ákvörðun á hreinum hagnaði eða hreinu tapi á tímabilinu. Eins leiðir öll bakfærsla, sem stafar af lækkun slíkra fjárhæða, til hækkunar á óráðstöfuðu eigin fé og eru ekki taldar með við ákvörðun á hreinum hagnaði eða hreinu tapi á tímabilinu.

47. Notendur reikningsskila banka þurfa að vita hvaða áhrif töp á útlánum og fyrirframgreiðslum hafa haft á fjárhagsstöðu og árangur bankans. Þetta auðveldar þeim að dæma um skilvirkni bankans í nýtingu á fjármunum sínum. Þess vegna greinir banki frá heildarfjárhæð afskriftareiknings vegna tapa á útlánum og fyrirframgreiðslum við dagsetningu efnahagsreiknings, og hreyfingum á afskriftareikningnum á tímabilinu. Hreyfingar á afskriftareikningnum, þ.m.t. fjárhæðir sem áður hafa verið afskrifaðar en hafa verið endurheimtar á tímabilinu, eru sýndar sérstaklega.

48. Banki getur ákveðið að hætta að færa vexti af útláni eða fyrirframgreiðslu, t.d. þegar lántakandi er meira en tiltekið tímabil í vanskilum með greiðslur á vöxtum eða höfuðstól. Banki greinir frá heildarfjárhæð útlána og fyrirframgreiðslna, sem vextir eru ekki færðir af, við dagsetningu efnahagsreiknings, og tilgreinir forsenduna sem ákvörðun um bókfært verð slíkra útlána og fyrirframgreiðslna er byggð á. Einnig er æskilegt að banki upplýsi um það hvort hann færir vaxtatekjur af slíkum útlánum og fyrirframgreiðslum og geri grein fyrir áhrifunum sem það hefur á rekstrarreikning hans að ekki eru reiknaðir áfallnir vextir.

49. Þegar ekki er hægt að endurheimta útlán og fyrirframgreiðslur eru þau afskrifuð og færð til lækkunar á afskriftareikningi. Í sumum tilvikum eru þau ekki afskrifuð fyrr en að allri nauðsynlegri, lagalegri málsmeðferð er lokið og fjárhæð tapsins hefur verið endanlega ákvörðuð. Í öðrum tilvikum eru þau afskrifuð fyrr, t.d. þegar lántakandinn hefur ekki greitt vexti eða endurgreitt neitt af gjaldföllnum höfuðstól á tilteknu tímabili. Þar sem tímabilin, sem óinnheimtanleg útlán og fyrirframgreiðslur eru afskrifuð á, eru mismunandi getur heildarfjárhæð útlána og fyrirframgreiðslna og afskriftareiknings vegna tapa verið talsvert mismunandi við sambærilegar aðstæður. Þar af leiðandi greinir banki frá þeirri aðferð sem hann notar við að afskrifa óinnheimtanleg útlán og fyrirframgreiðslur.

ALMENNIR ÁHÆTTUÞÆTTIR Í BANKAREKSTRI

50. ***Tilgreina skal sérstaklega allar fjárhæðir, sem hafa verið teknar frá vegna almennra áhættuþátta banka, þ.m.t. framtíðartöp og aðrir ófyrirsjáanlegir áhættu- eða óvissir liðir, sem lækkun óráðstafaðs eigin fjár. Allar bakfærslur, sem stafa af lækkun slíkra fjárhæða, leiða til hækkunar á óráðstöfuðu eigin fé og skal ekki telja með við ákvörðun á hreinum hagnaði eða hreinu tapi á tímabilinu.***

51. Við staðbundnar aðstæður eða í staðbundinni löggjöf getur verið gerð krafa um það eða það heimilað að banki taki frá fjárhæðir vegna almennra áhættuþátta banka, þ.m.t. framtíðartöp eða önnur ófyrirsjáanleg áhætta, auk gjalda vegna tapa á útlánum og fyrirframgreiðslum sem hafa verið ákvörðuð í samræmi við 45. lið. Einnig getur verið gerð krafa um það eða heimilað að banki taki frá fjárhæðir vegna óvissra liða. Slíkar fjárhæðir vegna almennra áhættu- og óvissra liða banka uppfylla ekki skilyrði fyrir færslu skuldbindinga samkvæmt IAS-staðli 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir. Þess vegna færir banki slíkar fjárhæðir sem ráðstöfun óráðstafaðs eigin fjár. Þetta er nauðsynlegt til að komast hjá því að ofmeta skuldir, vanmeta eignir, greina ekki frá áföllnum liðum og áætluðum skuldbindingum og þeim möguleika að skekkja hreinar tekjur og eigið fé.

52. Rekstrarreikningurinn getur ekki gefið viðeigandi og áreiðanlegar upplýsingar um árangur banka ef í hreinum hagnaði eða hreinu tapi á tímabilinu eru innifalin áhrif af fjárhæðum, sem ekki hefur verið greint frá og teknar hafa verið frá vegna almennrar áhættu banka eða annarra óvissra liða, eða lækkanir sem ekki er getið um og stafa af bakfærslu slíkra fjárhæða. Á sama hátt getur efnahagsreikningurinn ekki veitt viðeigandi og áreiðanlegar upplýsingar um fjárhagsstöðu banka ef í honum eru ofmetnar skuldir, vanmetnar eignir eða áfallnir liðir og áætlaðar skuldir sem ekki er greint frá.

EIGNIR SETTAR TIL TRYGGINGAR

53. ***Banki skal greina frá samanlagðri fjárhæð tryggðra skulda og greina frá eðli og bókfærðu verði eigna sem eru settar til tryggingar.***

54. Í nokkrum löndum er þess krafist, annaðhvort samkvæmt lögum eða landsvenju, að bankar setji eignir til tryggingar tilteknum innlánum eða öðrum skuldbindingum. Fjárhæðirnar, sem um er að ræða, eru oft umtalsverðar og geta því haft veruleg áhrif á mat á fjárhagsstöðu banka.

FJÁRVARSLA

55. Algengt er að bankar hafi með höndum fjárvörslu og aðra fjármunagæslu sem leiðir til þess að bankar annast umsýslu eða verðmat eigna fyrir hönd einstaklinga, sjóða, eftirlaunasjóða og annarra stofnana. Að því tilskildu að fjárvörslutengsl eða svipuð tengsl eigi sér lagalegan grundvöll eru þessar eignir ekki eignir bankans og því ekki taldar með í efnahagsreikningi hans. Ef bankinn hefur með höndum umtalsverða fjárvörslu er greint frá því í reikningsskilunum og gerð grein fyrir umfangi þeirrar starfsemi vegna hugsanlegrar skuldbindingar ef hann bregst skyldum sínum við trúnaðarstörf. Í þessu tilliti telst rekstur öryggisgeymslu ekki til fjárvörslu.

VIÐSKIPTI TENGDRA AÐILA

56. Í IAS-staðli 24, upplýsingagjöf um viðskipti tengdra aðila, er fjallað almennt um upplýsingagjöf um viðskipti tengdra aðila og viðskipti fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, og aðila tengdra því. Í sumum löndum hindra eða takmarka lög eða eftirlitsyfirvöld að bankar hefji viðskipti við tengda aðila en í öðrum eru slík viðskipti heimiluð. IAS-staðall 24 er einkar mikilvægur þegar um er að ræða framsetningu reikningsskila banka í landi sem heimilar slík viðskipti.

57. Tiltekin viðskipti milli tengdra aðila geta verið bundin öðrum skilmálum en milli ótengdra aðila. Banki gæti t.d. lánað hærri fjárhæð eða krafist lægri vaxta af tengdum aðila en af ótengdum aðila við aðstæður sem eru að öðru leyti eins; lán eða innlán geta borist hraðar milli tengdra aðila og með færri formkröfum en unnt er þegar ótengdir aðilar eiga í hlut. Jafnvel þegar tengdir aðilar eiga í venjulegum bankaviðskiptum sín á milli er viðeigandi að veita upplýsingar um slík viðskipti eftir þörfum notenda og er gerð krafa um slíka upplýsingagjöf í IAS-staðli 24.

58. Þegar banki hefur stofnað til viðskipta við tengda aðila er viðeigandi að hann greini frá eðli tengsla sinna við tengda aðilann, hvers eðlis viðskiptin eru og einstaka þætti viðskiptanna eftir því sem nauðsynlegt er til að notendur skilji reikningsskil bankans. Einstakir þættir viðskipta, sem venjulega væri greint frá samkvæmt IAS-staðli 24, eru lánastefna bankans gagnvart tengdum aðilum og, að því er varðar viðskipti við tengda aðila, fjárhæðin sem er innifalin í eða er hlutfall af:

a) öllum lánum og fyrirframgreiðslu, innlánum og víxlum og eigin víxlum; upplýsingarnar geta tekið til heildar útistandandi fjárhæða í upphafi og við lok tímabilsins ásamt fyrirframgreiðslum, innlánum, endurgreiðslum og öðrum breytingum á tímabilinu,

IAS 31

b) öllum helstu tekjuliðum, vaxtagjöldum og greiddum umboðslaunum,

c) fjárhæðum gjalda, sem eru skráð á tímabilinu vegna taps á útlánum og fyrirframgreiðslum og fjárhæðum afskriftareiknings útlána, við dagsetningu efnahagsreiknings, og

d) óafturkræfum skuldbindingum, óvissum liðum og skuldbindingum sem koma til vegna liða utan efnahagsreiknings.

GILDISTÖKUDAGUR

59. ***Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um reikningsskil banka sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1991 eða síðar.***

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 31

(ENDURSKOÐAÐUR 2000)

Reikningsskil hlutdeildar í samrekstri

Stjórnin samþykkti IAS-staðal 31 í nóvember 1990.

Í nóvember 1994 var texti IAS-staðals 31 endursniðinn og settur fram á endurskoðuðu formi sem tekið var upp fyrir alþjóðlega reikningsskilastaðla 1991. Engar efnislegar breytingar voru gerðar á upphaflega textanum. Tilteknum hugtökum var breytt þannig að þau samræmdust venjum alþjóðareikningsskilanefndarinnar á þeim tíma.

Í júlí 1998 voru 39. og 40. liður endurskoðaðir og nýjum 41. lið bætt við til að halda samræmi við IAS-staðal 36, virðisrýrnun eigna.

Í desember 1998 var 35. og 42. lið IAS-staðals 31 breytt þannig að tilvísanir í IAS-staðal 39, fjármálagerningar: færsla og mat, kæmu í stað tilvísana í IAS-staðal 25, færsla fjárfestinga.

Í mars 1999 voru gerðar breytingar á 45. lið með IAS-staðli 10 (endurskoðaður 1999), atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings, til að halda samræmi við hugtök í IAS-staðli 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir.

Í október 2000 var 35. liður endurskoðaður til að halda samræmi við sambærilega liði í öðrum tengdum, alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Breytingin á 35. lið tekur gildi þegar fyrirtæki beitir IAS-staðli 39 í fyrsta skipti.

Ein túlkun fastanefndarinnar um túlkanir tengist IAS-staðli 31:

– 13. túlkun fastanefndarinnar: rekstrareiningar sem lúta sameiginlegri stjórn — óþeningaleg framlög frá samrekstraraðilum.

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Gildissvið	1
Skilgreiningar	2-7
Mismunandi gerðir samrekstrar	3
Samningsbundið fyrirkomulag	4-7

Rekstur sem lýtur sameiginlegri stjórn	8-12
Eignir sem lúta sameiginlegri stjórn	13-18
Rekstrareiningar sem lúta sameiginlegri stjórn	19-37
Samstæðureikningsskil samrekstraraðila	25-37
Aðalregla — hlutfallsleg samstæðureikningsskil	25-31
Leyfileg fráviksaðferð — hlutdeildaraðferð	32-34
Undantekningar frá aðalreglu og leyfilegri fráviksaðferð	35-37
Eigin reikningsskil samrekstraraðila	38
Viðskipti milli samrekstraraðila og samrekstrar	39-41
Framsetning hlutdeildar í samrekstri í reikningsskilum fjárfestis	42
Rekstraraðilar samrekstrar	43-44
Upplýsingagjöf	45-49
Gildistökudagur	50-52

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sjá 12. lið formálans).

GILDISSVIÐ

1. ***Staðlinum skal beita við skráningu 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.***

SKILGREININGAR

2. ***Í þessum staðli er merking eftirfarandi hugtaka sem hér segir:***

Samrekstur er samningsbundið fyrirkomulag þar sem tveir eða fleiri aðilar stofna til efnahagslegrar starfsemi sem lýtur sameiginlegri stjórnun.

Yfirráð er vald til að stýra stefnumótun varðandi fjárhag og rekstur efnahagslegrar starfsemi í því skyni að af henni hljótist ávinningur.

Sameiginleg yfirráð er samningsbundin skipting á stjórnun efnahagslegrar starfsemi.

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.

Fjárfestir í samrekstri er aðili að samrekstri en hann tekur ekki þátt í sameiginlegri stjórnun samrekstrarins.

IAS 31

Hlutfallsleg samstæðureikningsskil eru aðferð við reikningsskil og framsetningu þar sem hlutur samrekstraraðila í hverri eign, skuld, tekjum og gjöldum sameiginlegrar rekstrareiningar er lagður saman línu fyrir línu við sambærilega liði í reikningsskilum samrekstraraðilans eða hann er settur fram sem nokkrir sérstakir liðir í reikningsskilum samrekstraraðilans.

Hlutdeildaraðferð er reikningsskilaaðferð og framsetning þar sem hlutdeild í sameiginlegri rekstrareiningu er upphaflega færð á kostnaðarverði og síðan leiðrétt vegna breytinga eftir kaupin á hluta samrekstraraðilans í hreinum eignum sameiginlegu rekstrareiningarinnar. Rekstrarreikningurinn endurspeglar hluta samrekstraraðilans í rekstrarniðurstöðu rekstrareiningarinnar sem stjórnað er sameiginlega.

Mismunandi gerðir samrekstrar

3. Samrekstur er af ýmsum gerðum og ólíkur að uppbyggingu. Í þessum staðli eru skilgreindar þrjár megingerðir — rekstur sem lýtur sameiginlegri stjórn, eignir sem lúta sameiginlegri stjórn og rekstrareiningar sem lúta sameiginlegri stjórn — sem almennt kallast samrekstur og falla að þeirri skilgreiningu. Eftirfarandi einkenni eru sameiginleg öllum samrekstri:

   a) tveir eða fleiri samrekstraraðilar gera samningsbundið fyrirkomulag og

   b) með samningsbundnu fyrirkomulagi er komið á sameiginlegri stjórn.

Samningsbundið fyrirkomulag

4. Tilvist samningsbundins fyrirkomulags greinir að hlutdeild, sem felur í sér sameiginlega stjórn, og fjárfestingar í hlutdeildarfélögum þar sem fjárfestir hefur veruleg áhrif (sjá IAS-staðal 28, færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélögum). Í þessum staðli er starfsemi ekki samrekstur nema hún feli í sér samningsbundið fyrirkomulag um að koma á sameiginlegri stjórn.

5. 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 venjulega 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.

6. Með samningsbundna fyrirkomulaginu er komið á sameiginlegri stjórn á samrekstrinum. Slík krafa tryggir að enginn einn samrekstraraðili sé í þeirri aðstöðu að hann geti stjórnað starfseminni einn síns liðs. Í fyrirkomulaginu eru tilgreindar þær ákvarðanir á sviðum sem eru mikilvægar með tilliti til markmiða samrekstrarins, sem krefjast samþykkis allra samrekstraraðila, og þær ákvarðanir sem kunna að krefjast samþykkis tiltekins meirihluta samrekstraraðilanna.

7. 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

8. 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.

9. 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, 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.

10. ***Vegna hlutdeildar í sameiginlegum rekstri skal samrekstraraðili færa í eigin reikningsskil og þar af leiðandi í samstæðureikningsskil sín:***

    a) ***þær eignir, sem hann stjórnar, og skuldirnar, 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.***

11. Vegna þess að eignir, skuldir, tekjur og gjöld hafa þegar verið færð í eigin reikningsskil samrekstraraðilans, og þar af leiðandi í samstæðureikningsskil hans, er þess ekki krafist að gerðar séu neinar leiðréttingar eða öðrum samstæðureikningsskilaaðferðum beitt vegna þessara liða þegar samrekstraraðilinn setur fram samstæðureikningsskil.

12. Í sumum tilvikum er ekki gerð krafa um sérstakt bókhald fyrir samreksturinn og eigin reikningsskil fyrir samreksturinn. Hins vegar geta samrekstraraðilar haldið rekstrarbókhald svo að þeir geti metið rekstrarárangur samrekstrarins.

EIGNIR SEM LÚTA SAMEIGINLEGRI STJÓRN

13. 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 umsaminn hluta af gjöldum sem stofnað er til.

14. 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.

15. Margs konar starfsemi, tengd olíu-, gas- og jarðefnaiðnaði, felur í sér eignir sem lúta sameiginlegri stjórn, t.d. geta nokkur olíuframleiðslufélög 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 tvö fyrirtæki stjórna eign sameiginlega og hvort þeirra um sig fær hluta af greiddri leigu og hvort þeirra um sig ber hluta gjaldanna.

16. ***Vegna hlutdeildar í eignum sem lúta sameiginlegri stjórn skal samrekstraraðili færa í eigin reikningsskil og þar af leiðandi í samstæðureikningsskil sín:***

    a) ***hlut sinn í eignum, sem lúta sameiginlegri stjórn, og flokka hann eftir eðli eignanna,***

    b) ***allar skuldir, sem hann hefur stofnað til,***

IAS 31

c) ***hlut sinn í öllum skuldum, sem stofnað er til með öðrum samrekstraraðilum í tengslum við samreksturinn,***

d) ***allar tekjur af sölu eða notkun á hlut hans í framleiðslu samrekstrarins ásamt hlut hans í öllum gjöldum, sem stofnað hefur verið til vegna samrekstrarins, og***

e) ***öll gjöld sem hann hefur stofnað til vegna hlutdeildar í samrekstrinum.***

17. Vegna hlutdeildar sinnar í eignum, sem lúta sameiginlegri stjórn, skal samrekstraraðili færa í bókhald sitt og í eigin reikningsskil og þar af leiðandi í samstæðureikningsskil sín:

a) 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,

b) allar skuldir sem stofnað hefur verið til, t.d. þær sem stofnað var til við fjármögnun hluta í eignum,

c) hlut sinn í öllum skuldum, sem stofnað er til með öðrum samrekstraraðilum í tengslum við samreksturinn,

d) 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

e) öll gjöld sem stofnað hefur verið til vegna hlutdeildar í sameiginlega verkefninu, t.d. þau sem tengjast fjármögnun á hlutdeild samrekstraraðilans í eignunum og sölu hans hluta af framleiðslunni.

Vegna þess að eignir, skuldir, tekjur og gjöld hafa þegar verið færð í eigin reikningsskil samrekstraraðilans, og þar af leiðandi í samstæðureikningsskil hans, er þess ekki krafist að neinar leiðréttingar verði gerðar eða öðrum samstæðureikningsskilaaðferðum beitt að því er tekur til þessara liða þegar samrekstraraðilinn setur fram samstæðureikningsskil sín.

18. Meðferð á eignum sem lúta sameiginlegri stjórn, endurspeglar efni og efnahagslegan veruleika og, yfirleitt, 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

19. Rekstrareining sem lýtur sameiginlegri stjórn er samrekstur sem felur í sér stofnun hlutafélags, sameignarfélags eða annarrar rekstrareiningar sem hver samrekstraraðili á hlutdeild í. Rekstrareiningin starfar á sama hátt og önnur fyrirtæki að því undanskildu að með samningsbundnu fyrirkomulagi milli samrekstraraðilanna er komið á sameiginlegri stjórn á efnahagslegri starfsemi einingarinnar.

20. Sameiginleg rekstrareining 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 rekstrarárangri sameiginlegu rekstrareiningarinnar en sumar sameiginlegar rekstrareiningar fela þó líka í sér samnýtingu afurða samrekstrarins.

21. Algengt dæmi um sameiginlega rekstrareiningu er þegar tvö fyrirtæki sameina starfsemi sína í ákveðinni atvinnugrein með því að flytja tilheyrandi eignir og skuldir yfir til sameiginlegrar rekstrareiningar. Annað dæmi er þegar fyrirtæki hefur viðskipti í erlendu landi í samvinnu við stjórnvald eða aðra stofnun í því landi með því að stofna sérstaka rekstrareiningu sem lýtur sameiginlegri stjórn fyrirtækisins og stjórnvaldsins eða annarrar stofnunar.

22. Margar sameiginlegar rekstrareiningar 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 olíuleiðslu, yfir til sameiginlegrar rekstrareiningar í skattalegum tilgangi eða af öðrum ástæðum. Á sama hátt geta samrekstraraðilar lagt fram eignir, sem reknar verða sameiginlega, til sameiginlegrar rekstrareiningar. 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.

23. Sameiginleg rekstrareining heldur sitt eigið bókhald og gerir og setur fram reikningsskil á sama hátt og önnur fyrirtæki í samræmi við viðeigandi, innlendar kröfur og alþjóðlega reikningsskilastaðla.

24. Hver samrekstraraðili leggur venjulega fram handbært fé eða aðra fjármuni til sameiginlegu rekstrareiningarinnar. Þessi framlög eru talin með í bókhaldi samrekstraraðilans og færð í eigin reikningsskil sem fjárfesting í sameiginlegu rekstrareiningunni.

Samstæðureikningsskil samrekstraraðila

Aðalregla — hlutfallsleg samstæðureikningsskil

25. ***Í samstæðureikningsskilum sínum skal samrekstraraðili gera grein fyrir hlutdeild sinni í sameiginlegri rekstrareiningu með annarri framsetningaraðferðinni sem notuð er fyrir hlutfallsleg samstæðureikningsskil.***

26. Þegar gerð er grein fyrir hlutdeild í sameiginlegri rekstrareiningu í samstæðureikningsskilum er mikilvægt að samrekstraraðili lýsi eðli og efnahagslegum veruleika sem felst í fyrirkomulaginu fremur en uppbyggingu eða gerð samrekstrarins. Í sameiginlegri rekstrareiningu hefur samrekstraraðili yfirráð yfir hlut sínum í efnahagslegum ávinningi í framtíðinni með hlut sínum í eignum og skuldum rekstursins. Efni máls og efnahagslegur veruleiki endurspeglast í samstæðureikningsskilum samrekstraraðilans þegar hann gerir grein fyrir hlutdeild í eignum, skuldum, tekjum og gjöldum sameiginlegu rekstrareiningarinnar með því að nota aðra hvora framsetningaraðferðina, sem lýst er í 28. lið, fyrir hlutfallsleg samstæðureikningsskil.

27. Beiting hlutfallslegra samstæðureikningsskila merkir að í samstæðuefnahagsreikningi 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 samstæðurekstrarreikningi samrekstraraðila kemur fram hlutur hans í tekjum og gjöldum sameiginlegu rekstrareiningarinnar. 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, samstæðureikningsskil og færsla fjárfestinga í dótturfélögum.

28. Nota má ólíkar aðferðir til að setja fram hlutfallsleg samstæðureikningsskil. Samrekstraraðili getur lagt hlut sinn í eignum, skuldum, tekjum og gjöldum sameiginlegu rekstrareiningarinnar við sambærilega liði í samstæðureikningsskilum sínum línu fyrir línu. Hann má t.d. leggja hlut sinn í birgðum sameiginlegu rekstrareiningarinnar saman við birgðir samstæðunnar og leggja hlut sinn í varanlegum rekstrarfjármunum sameiginlegu rekstrareiningarinnar saman við sömu liði samstæðunnar. Einnig getur samrekstraraðilinn fært sérstaka liði vegna hlutar í eignum, skuldum, tekjum og gjöldum sameiginlegu rekstrareiningarinnar í samstæðureikningsskil sín. Hann má t.d. sýna hlut sinn í veltufjármunum sameiginlegu rekstrareiningarinnar sérstaklega, sem hluta af veltufjármunum samstæðunnar, hann má sýna hlut sinn í varanlegum rekstrarfjármunum sameiginlegu rekstrareiningarinnar sérstaklega, sem hluta af varanlegum rekstrarfjármunum samstæðunnar. Báðar þessar framsetningaraðferðir leiða til þess að sama fjárhæð er færð sem hagnaður og fyrir hvern aðalflokk eigna, skulda, tekna og gjalda; báðar aðferðirnar eru fullnægjandi að því er tilgang þessa staðals varðar.

29. Ekki skiptir máli hvaða framsetningaraðferð er notuð við að gera hlutfallsleg samstæðureikningsskil, það á ekki við að jafna saman eignum og skuldum með því að draga frá aðrar skuldir eða eignir eða tekjum og gjöldum með því að draga frá önnur gjöld eða tekjur, nema lagalegur réttur til jöfnunar sé til staðar og jöfnunin endurspegli væntingar um innlausn eignarinnar eða uppgjör skuldarinnar.

IAS 31

30. ***Samrekstraraðili skal hætta notkun hlutfallslegra samstæðureikningsskila frá þeim degi sem hann lætur af sameiginlegri stjórn sameiginlegrar rekstrareiningar.***

31. Samrekstraraðili hættir notkun hlutfallslegra samstæðureikningsskila frá þeim degi sem hann hættir að koma að stjórn sameiginlegrar rekstrareiningar. Þetta gerist t.d. þegar samrekstraraðili ráðstafar hlutdeild sinni eða utanaðkomandi hömlur eru settar á sameiginlegu rekstrareininguna þannig að hún getur ekki uppfyllt markmið sín lengur.

Leyfileg fráviksaðferð — hlutdeildaraðferð

32. ***Samrekstraraðili skal gera grein fyrir hlutdeild sinni í sameiginlegri rekstrareiningu í samstæðureikningsskilum með því að nota hlutdeildaraðferð.***

33. Sumir samrekstraraðilar gera grein fyrir hlutdeild sinni í sameiginlegum rekstrareiningum með því að nota hlutdeildaraðferð, eins og lýst er í IAS-staðli 28, færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélögum. 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 endurspegla betur eðli og þann efnahagslega veruleika sem felst í hlutdeild samrekstraraðila í sameiginlegri rekstrareiningu en það er stjórn á hlut samrekstraraðila í efnahagslegum ávinningi í framtíðinni. Engu að síður heimilar þessi staðall notkun hlutdeildaraðferðar sem leyfilega fráviksaðferð þegar gerð er grein fyrir hlutdeild í sameiginlegum rekstrareiningum.

34. ***Samrekstraraðili skal hætta notkun hlutdeildaraðferðar frá þeim degi sem hann lætur af sameiginlegri stjórn á sameiginlegri rekstrareiningu eða hefur ekki lengur veruleg áhrif í sameiginlegri rekstrareiningu.***

Undantekningar frá aðalreglu og leyfilegri fráviksaðferð

35. ***Samrekstraraðili skal gera grein fyrir eftirfarandi hlutdeild í samræmi við IAS-staðal 39, fjármálagerningar: færsla og mat:***

a) ***hlutdeild í sameiginlegri rekstrareiningu, sem er keypt og haldið eingöngu í þeim tilgangi að ráðstafa henni í náinni framtíð, og***

b) ***hlutdeild í sameiginlegri rekstrareiningu sem starfar við strangar langtímahömlur sem skerða verulega getu hennar til að yfirfæra fjármuni til samrekstraraðilans.***

36. Hvorki er rétt að nota hlutfallsleg samstæðureikningsskil eða hlutdeildaraðferðina þegar hlutdeild í sameiginlegri rekstrareiningu er keypt og haldið eingöngu í þeim tilgangi að ráðstafa henni í náinni framtíð. Notkun þeirra er einnig óviðeigandi þegar sameiginlega rekstrareiningin starfar við strangar langtímahömlur sem skerða verulega getu hennar til að yfirfæra fjármuni til samrekstraraðilans.

37. ***Frá þeim degi, sem sameiginleg rekstrareining verður dótturfélag samrekstraraðila, gerir samrekstraraðili grein fyrir hlutdeild sinni í samræmi við IAS-staðal 27, samstæðureikningsskil og færsla fjárfestinga í dótturfélögum.***

Eigin reikningsskil samrekstraraðila

38. Í mörgum löndum setur samrekstraraðili fram eigin reikningsskil til þess að uppfylla lagalegar kröfur eða aðrar kröfur. Slík eigin reikningsskil eru gerð til þess að uppfylla ýmsar þarfir og af því leiðir að venjur um framsetningu upplýsinga í reikningsskilum eru mismunandi eftir löndum. Í þessum staðli er af þessum sökum ekki mælt með einni meðferð umfram aðra.

VIÐSKIPTI MILLI SAMREKSTRARAÐILA OG SAMREKSTRAR

39. ***Þegar samrekstraraðili leggur fram eða selur eignir til samrekstrar skal færsla hluta ágóða eða taps af viðskiptunum endurspegla efni viðskiptanna. Á meðan samreksturinn heldur eignunum og að því tilskildu að samrekstraraðilinn hafi yfirfært verulega áhættu og umbun 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.***

40. ***Þegar samrekstraraðili kaupir eignir af samrekstri skal samrekstraraðilinn ekki færa hlut sinn í hagnaði samrekstrarins af viðskiptunum fyrr 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 endurspeglar lækkun á hreinu söluvirði veltufjármuna eða virðisrýrnunartap.***

41. Samrekstraraðili ákvarðar endurheimtanlega fjárhæð eignarinnar samkvæmt IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna, til að meta hvort viðskipti milli samrekstraraðila og samrekstrar færi sönnur á virðisrýrnun eignar. Við ákvörðun notkunarvirðis er framtíðarsjóðstreymi vegna eignarinnar metið miðað við áframhaldandi notkun á eigninni og ráðstöfun hennar úr samrekstrinum í lok notkunartímans.

FRAMSETNING HLUTDEILDAR Í SAMREKSTRI Í REIKNINGSSKILUM FJÁRFESTIS

42. ***Fjárfestir í samrekstri, sem fer ekki með sameiginlega stjórn, skal gera grein fyrir hlutdeild sinni í samrekstri í samstæðureikningsskilum sínum samkvæmt IAS-staðli 39, fjármálagerningar: færsla og mat, eða, ef hann hefur veruleg áhrif í samrekstrinum, samkvæmt IAS-staðli 28, færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélögum. Einnig má gera grein fyrir fjárfestingunni á kostnaðarverði í eigin reikningsskilum fjárfestis sem birtir samstæðureikningsskil.***

REKSTRARAÐILAR SAMREKSTRAR

43. ***Rekstraraðilar eða stjórnendur samrekstrar skulu gera grein fyrir öllum þóknunum samkvæmt IAS-staðli 18, reglulegar tekjur.***

44. Einn eða fleiri samrekstraraðilar geta verið rekstraraðilar eða stjórnendur samrekstrar. Rekstraraðilum er venjulega greidd stjórnendaþóknun fyrir slík störf. Samreksturinn skráir þóknunina sem gjöld.

UPPLÝSINGAGJÖF

45. ***Samrekstraraðili skal greina frá heildarfjárhæð eftirfarandi óvissra skulda, aðskilið frá fjárhæðum annarra óvissra skulda, nema að 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.***

[1] Sjá einnig 13. túlkun fastanefndarinnar: sameiginlegar rekstrareiningar — óþeningaleg framlög frá samrekstraraðilum.

IAS 33

46. ***Samrekstraraðili skal greina frá heildarfjárhæð eftirfarandi skuldbindinga vegna hlutdeildar í sameiginlegum verkefnum, 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.***

47. ***Samrekstraraðili skal birta skrá og lýsingu á hlutdeild sinni í samrekstri sem telst verulegur og eignarhlutfalli sínu í sameiginlegum rekstrareiningum. Samrekstraraðili, sem greinir frá hlutdeild sinni í sameiginlegum rekstrareiningum 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.***

48. ***Samrekstraraðili, sem ekki birtir samstæðureikningsskil vegna þess að hann á ekki dótturfélög, skal veita þær upplýsingar sem gerð er krafa um í 45., 46. og 47. lið.***

49. Það er viðeigandi að samrekstraraðili, sem semur ekki samstæðureikningsskil vegna þess að hann á ekki dótturfélög, gefi sömu upplýsingar um hlutdeild sína í sameiginlegum verkefnum og þeir samrekstraraðilar sem gefa út samstæðureikningsskil.

GILDISTÖKUDAGUR

50. ***Að 39., 40. og 41. lið undanskildum gildir þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1992 eða síðar.***

51. ***Ákvæði 39., 40. og 41. liðar taka gildi þegar IAS-staðall 36 tekur gildi, þ.e. fyrir árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. júlí 1999 eða síðar, nema IAS-staðli 36 sé beitt á fyrri tímabilum.***

52. Í júlí 1998 var samþykkt að 39. og 40. liður þessa staðals kæmu í stað 39. og 40. liðar IAS-staðals 31, reikningsskil hlutdeildar í samrekstri, sem var endursniðinn 1994. Í júlí 1998 var 41. lið þessa staðals bætt við á milli 40. og 41. liðar IAS-staðals 31 sem var endursniðinn 1994.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 33

Hagnaður á hlut

Stjórn alþjóðareikningsskilanefndarinnar samþykkti þennan alþjóðlega reikningsskilastaðal í janúar 1997 og tók hann gildi fyrir reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1998 eða síðar.

Árið 1999 var 45. lið breytt í því skyni að vísa til IAS-staðals 10 (endurskoðaður 1999), atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings, í stað IAS-staðals 10, ófyrirséðir atburðir og atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings.

Eftirfarandi túlkun fastanefndarinnar um túlkanir tengist IAS-staðli 33:

– 24. túlkun fastanefndarinnar: hagnaður á hlut — fjármálagerningar og aðrir samningar sem unnt er að greiða með hlutum.

IAS 33

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	
Gildissvið	1-5
Fyrirtæki með hluti sem eru skráðir á almennum markaði	1-3
Fyrirtæki með hluti sem eru ekki skráðir á almennum markaði	4-5
Skilgreiningar	6-9
Mat	10-42
Grunnhagnaður á hlut	10-23
Hagnaður — grunnur	11-13
Á hlut — grunnur	14-23
Þynntur hagnaður á hlut	24-42
Hagnaður — þynntur	26-28
Á hlut — þynntur	29-37
Væntir, almennir hlutir sem verða fyrir þynningaráhrifum	38-42
Endurgerð	43-46
Framsetning	47-48
Upplýsingagjöf	49-52
Gildistökudagur	53

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sjá 12. lið formálans).

MARKMIÐ

Markmiðið með þessum staðli er að setja fram reglur um ákvörðun og framsetningu hagnaðar á hlut sem mun bæta samanburð á árangri mismunandi fyrirtækja á sama tímabili og á mismunandi reikningsskilatímabilum sama fyrirtækis. Megináhersla þessa staðals er á nefnarann í útreikningum á hagnaði á hlut. Þó að gögn um hagnað á hlut séu háð takmörkunum vegna þess að mismunandi reikningsskilaaðferðir eru notaðar til að ákvarða „hagnað“ bætir það reikningsskil ef nefnarinn er ákvarðaður með samræmdum hætti.

GILDISSVIÐ

Fyrirtæki með hluti sem eru skráðir á almennum markaði

1. ***Fyrirtæki, sem eru með almenna hluti sína eða væntа, almenna hluti, og fyrirtæki, sem hyggjast gefa út almenna hluti eða væntа, almenna hluti á almennum verðbréfamörkuðum, skulu beita þessum staðli.***

IAS 33

2. ***Þegar sett eru fram bæði reikningsskil móðurfélags og samstæðureikningsskil þarf einungis að birta þær upplýsingar, sem gerð er krafa um samkvæmt þessum staðli, á samstæðugrundvelli.***

3. Notendur reikningsskila móðurfélags hafa venjulega áhuga á og þörf fyrir upplýsingar um rekstrarárangur samstæðunnar í heild.

Fyrirtæki með hluti sem eru ekki skráðir á almennum markaði

4. ***Fyrirtæki, sem er hvorki með almenna hluti né vænta, almenna hluti á almennum markaði en greinir frá hagnaði á hlut, skal reikna og birta upplýsingar um hagnað á hlut í samræmi við þennan staðal.***

5. Ekki er gerð krafa um að fyrirtæki, sem er hvorki með almenna hluti né vænta, almenna hluti á almennum markaði, birti upplýsingar um hagnað á hlut. Þó er unnt að viðhalda samanburðarhæfi í reikningsskilum fyrirtækja ef sérhvert slíkt fyrirtæki, sem velur að greina frá hagnaði á hlut, reiknar hagnað á hlut í samræmi við grundvallarreglurnar í þessum staðli.

SKILGREININGAR

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

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.

Kaupréttur eða vilnanir eru fjármálagerningar sem veita handhafa rétt til að kaupa almenna hluti.

7. Almennir hlutir fá hlutdeild í hreinum hagnaði á tímabilinu á eftir öðrum flokkum hluta eins og forgangshlutum. Fyrirtæki getur verið með fleiri en einn flokk almennra hluta. Almennir hlutir úr sama flokki eiga sama rétt á arði.

8. Dæmi um vænta, almenna hluti eru:

a) skuldagerningar eða eiginfjárgerningar, þ.m.t. forgangshlutir, sem eru breytanlegir í almenna hluti,

b) kaupréttur að hlutum og vilnanir,

c) samningar um starfskjör þar sem starfsmönnum er heimilt að fá hluta af launum sínum í almennum hlutum og aðrir samningar um kaup á hlutum og

d) hlutir sem væru gefnir út að fullnægðum tilteknum skilyrðum sem leiðir af fyrirkomulagi samninga, eins og um kaup á fyrirtæki eða öðrum eignum.

9. ***Eftirfarandi hugtök eru notuð í þeirri merkingu sem er skilgreind í IAS-staðli 32, fjármálagerningar: upplýsingagjöf og framsetning:***

Fjármálagerningur er hver sá samningur sem leiðir bæði til fjáreignar eins fyrirtækis og fjárskuldar eða eiginfjárgernings hjá öðru fyrirtæki.

Eiginfjárgerningur er hver sá samningur sem færir sönnur á eftirstæðan hluta í eignum fyrirtækis að frádregnum öllum skuldum þess.

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.

MAT

Grunnhagnaður á hlut

10. ***Grunnhagnað á hlut skal reikna með því að deila í hreinan hagnað eða tap, sem rennur til almennra hluthafa á tímabilinu, með vegnum meðalfjölda virkra, almennra hluta á tímabilinu.***

Hagnaður — grunnur

11. ***Við útreikning á grunnhagnaði á hlut skal hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, sem rennur til almennra hluthafa, vera hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu eftir að forgangsarður hefur verið dreginn frá.***

12. Allir tekju- og gjaldaliðir, sem eru færðir á tímabili, þ.m.t. skattkostnaður, óreglulegir liðir og hlutdeild minnihluta, eru teknir með við ákvörðun hreins hagnaðar eða taps á tímabilinu (sjá IAS-staðal 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum). Fjárhæð hreins hagnaðar, sem rennur til forgangshluthafa, þ.m.t. forgangsarður fyrir tímabilið, er dregin frá hreinum hagnaði á tímabilinu (eða bætt við hreint tap á tímabilinu) til að reikna hreinan hagnað eða tap á tímabilinu sem rennur til almennra hluthafa.

13. Fjárhæð forgangsarðs, sem er dregin frá hreinum hagnaði tímabilsins, er:

    a) fjárhæð alls forgangsarðs af óuppsöfnuðum forgangshlutum, sem er heimiluð á tímabilinu, og

    b) heildarfjárhæð ógreidds forgangsarðs af uppsöfnuðum forgangshlutum á tímabilinu, hvort sem arðgreiðslur hafa verið heimilaðar eða ekki. Í fjárhæð forgangsarðs á tímabilinu er ekki innifalin fjárhæð neins forgangsarðs af uppsöfnuðum forgangshlutum sem greidd er eða hefur verið heimiluð á yfirstandandi tímabili vegna fyrri tímabila.

Á hlut — grunnur

14. ***Þegar reikna skal grunnhagnað á hlut skal fjöldi almennra hluta vera veginn meðalfjöldi virkra, almennra hluta á tímabilinu.***

15. Veginn meðalfjöldi virkra, almennra hluta á tímabilinu endurspeglar það að fjárhæð höfuðstóls hluthafa gæti hafa verið breytileg á sama tímabili vegna þess að virkum hlutum hefur fjölgað eða fækkað á tímabilinu. Það er fjöldi virkra, almennra hluta í upphafi tímabilsins, leiðréttur, miðað við fjölda almennra hluta sem er endurkeyptur eða gefinn út á tímabilinu, og margfaldaður með vegnum tímastuðli. Vegni tímastuðullinn er fjöldi daga, sem tilgreindir hlutir eru virkir, sem hlutfall af heildardagafjölda á tímabilinu. Í mörgum tilvikum er hæfileg nálgun á vegnu meðaltali fullnægjandi.

Dæmi: veginn meðalfjöldi hluta

		Útgefnir hlutir	Eigin hlutir	Virkir hlutir
1. janúar 20X1	Staða í upphafi árs	2.000	300	1.700
31. maí 20X1	Útgáfa nýrra hluta fyrir reiðufé	800	—	2.500
1. desember 20X1	Kaup eigin hluta fyrir reiðufé	—	250	2.250
31. desember 20X1	Staða í lok árs	2.800	550	2.250

Útreikningur á vegnu meðaltali:

(1.700 × 5/12) + (2.500 × 6/12) + (2.250 × 1/12) = 2.146 hlutir eða:

(1.700 × 12/12) + (800× 7/12) - (250 × 1/12) = 2.146 hlutir

IAS 33

16. Í flestum tilvikum eru hlutir innifaldir í vegnum meðalfjölda hluta frá þeim degi sem endurgjaldið kemur til greiðslu (sem er yfirleitt útgáfudagur þeirra), t.d.:

a) almennir hlutir, sem eru gefnir út í skiptum fyrir reiðufé, eru taldir með þegar reiðuféð kemur til greiðslu,

b) almennir hlutir, sem eru gefnir út vegna frjálsrar endurfjárfestingar arðs í almennum hlutum eða forgangshlutum, eru taldir með á arðgreiðsludegi,

c) almennir hlutir, sem eru gefnir út eftir að skuldagerningi hefur verið breytt í almenna hluti, eru 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 fjármálagerninga, eru taldir með frá þeim degi sem vextir falla ekki lengur á þá,

e) almennir hlutir, sem eru gefnir út til greiðslu á skuld fyrirtækisins, eru taldir með frá og með greiðsludegi,

f) almennir hlutir, sem eru gefnir út sem endurgjald vegna yfirtöku á eign annarri en handbæru fé, eru taldir með frá og með deginum sem kaupin eru færð og

g) almennir hlutir, sem eru gefnir út fyrir veitta þjónustu við fyrirtækið, eru taldir með eftir því sem þjónustan er veitt.

Í þessum tilvikum og öðrum ákvarðast sú tímasetning, sem miðað er við að almennu hlutirnir séu taldir með, af sérstökum skilmálum og skilyrðum sem tengjast útgáfu þeirra. Taka skal tilhlýðilegt tillit til efnis allra samninga sem tengjast útgáfunni.

17. Almennir hlutir, sem eru gefnir út vegna vænts kaupverðs við sameiningu fyrirtækja sem er yfirtaka, eru meðtaldir í vegnum meðalfjölda hluta frá og með yfirtökudegi vegna þess að yfirtökuaðilinn tekur niðurstöðutölur úr rekstri yfirtekna aðilans með í rekstrarreikningi sínum frá og með yfirtökudegi. Almennir hlutir, sem eru gefnir út vegna sameiningar fyrirtækja sem er sameining hagsmuna, eru innifaldir í útreikningi á vegnum meðalfjölda hluta fyrir öll tímabil, sem gerð er grein fyrir, vegna þess að reikningsskil sameinaða fyrirtækisins eru gerð eins og sameinaða einingin hafi alltaf verið til. Af þeim sökum er fjöldi almennra hluta, sem eru notaðir til að reikna grunnhagnað á hlut við sameiningu fyrirtækja, sem er sameining hagsmuna, vegið meðaltal samanlagðra hluta sameinuðu fyrirtækjanna sem eru leiðréttir þannig að þeir séu að jafngildi virkra hluta fyrirtækisins eftir sameininguna.

18. Þegar gefnir eru út almennir hlutir, sem eru greiddir að hluta til, er farið með slíka hluti sem brot af almennum hlut að því marki sem þeim er ætluð hlutdeild í arði að tiltölu við fullgreidda hluti á fjárhagstímabilinu.

19. Almennir hlutir, sem unnt er að gefa út, að uppfylltum tilteknum skilyrðum (skilyrtir, útgáfuhæfir hlutir), eru taldir vera virkir og taldir með í útreikningum á grunnhagnaði á hlut frá og með þeim degi sem öll nauðsynleg skilyrði hafa verið uppfyllt. Farið er með virka, almenna hluti sem unnt er að skila með tilteknum skilyrðum (þ.e. háð innköllun) eins og skilyrta, útgáfuhæfa hluti.

20. ***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.***

21. Gefa má út almenna hluti eða fækka virkum hlutum án þess að samsvarandi breyting verði á fjármagni. Sem dæmi má nefna:

a) útgáfu hluta eða jöfnunarhluta (þekkist í sumum löndum sem 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).

22. 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 fjármagn sé aukið. 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 sem reikningsskilin taka til. Þegar útgáfa jöfnunarhluta er t.d. þannig að tveir komi fyrir hvern einn er fjöldi virkra hluta fyrir útgáfuna margfaldaður með stuðlinum þremur til að fá nýjan heildarfjölda hluta eða með stuðlinum tveimur til að fá fjölda hlutanna sem bætast við.

23. Með tilvísun til b-liðar 21. liðar leiðir útgáfa almennra hluta við nýtingu eða breytingu á væntum almennum hlutum yfirleitt ekki til útgáfu jöfnunarhluta þar sem væntir, almennir hlutir eru venjulega gefnir út á fullu verði sem leiðir til hlutfallslegrar breytingar á fjármagninu sem fyrirtækið hefur til ráðstöfunar. Við útgáfu hluta með forkaupsrétti er nýtingarverðið oft lægra en gangvirði hlutanna. Þess vegna felur slík útgáfa hluta með forkaupsrétti í sér jöfnunarþátt. Fjöldi almennra hluta, sem nota skal í útreikningi á grunnhagnaði á hlut fyrir öll tímabil fyrir útgáfu hluta með forkaupsrétti, er 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 heildargangvirði, eins og það stendur rétt fyrir nýtingu forkaupsréttar, við andvirði af nýtingu forkaupsréttarins og deila með fjölda virkra hluta eftir að forkaupsréttur hefur verið nýttur. Ef viðskipti með sjálfan 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.

Dæmi — útgáfa jöfnunarhluta

Hreinn hagnaður 20X0	180
Hreinn hagnaður 20X1	600
Virkir, almennir hlutir fram til 30. september 20X1	200
Útgáfa jöfnunarhluta 1. október 20X1	Tveir almennir hlutir fyrir hvern virkan, almennan hlut 30. september 20X1 $200 \times 2 = 400$
Hagnaður á hlut 20X1	$\frac{600}{(200 + 400)} = 1{,}00$
Leiðréttur hagnaður á hlut 20X0	$\frac{180}{(200 + 400)} = 0{,}30$

Þar sem útgáfa jöfnunarhluta er án endurgjalds er farið með útgáfuna eins og hún hafi farið fram fyrir upphaf 20X0, fyrsta reikningsskilatímabilið sem birt er.

IAS 33

Dæmi — útgáfa hluta með forkaupsrétti	
Hreinn hagnaður	20X0: 1.100; 20X1: 1.500; 20X2: 1.800
Virkir hlutir fyrir útgáfu hluta með forkaupsrétti	500 hlutir
Útgáfa hluta með forkaupsrétti	Einn nýr hlutur fyrir hverja fimm virka (samtals 100 nýir hlutir)
	Nýtingarverð: 5,00
	Síðasti dagur nýtingarréttar:1. mars 20X1
Gangvirði eins almenns hlutar rétt fyrir nýtingu 1. mars 20X1	11,00

Útreikningur á fræðilegu virði á hlut eftir útgáfu hluta með forkaupsrétti

$$\frac{\text{Gangvirði allra virkra hluta + heildarfjárhæð, móttekin vegna nýtingar á forkaupsrétti}}{\text{Fjöldi hluta, sem er virkur fyrir nýtingu forkaupsréttar + fjöldi hluta, sem er gefinn út við nýtingu á forkaupsrétti}}$$

$$\frac{(11{,}00 \times 500 \text{ hlutir}) + (5{,}00 \times 100 \text{ hlutir})}{(500 \text{ hlutir} + 100 \text{ hlutir})}$$

Fræðilegt virði á hlut eftir útgáfu hluta með forkaupsrétti = 10,00

Útreikningur á leiðréttingarstuðli

$$\frac{\text{Gangvirði á hlut fyrir nýtingu forkaupsréttar}}{\text{Fræðilegt gangvirði á hlut eftir nýtingu forkaupsréttar}} = \frac{11{,}00}{10{,}00} = 1{,}1$$

Útreikningur á hagnaði á hlut

	20X0	20X1	20X2
Hagnaður á hlut 20X0 eins og upphaflega var birt: 1.100/500 hlutir	2,20		
Hagnaður á hlut 20X0, endurákvarðaður fyrir útgáfu forkaupsréttinda: 1.100/(500 hlutir x 1,1)	2,00		
Hagnaður á hlut 20X1 að meðtöldum áhrifum af útgáfu forkaupsréttinda		2,54	
$\frac{1.500}{(500 \times 1{,}1 \times 2/12) + (600 \times 10/12)}$			
Hagnaður á hlut 20X2 1.800/600 hlutir			3,00

Þynntur hagnaður á hlut

24. ***Við útreikning á þynntum hagnaði á hlut skal leiðrétta hreinan hagnað eða tap sem rennur til almennra hluthafa og veginn meðalfjölda virkra hluta vegna áhrifa af öllum væntum, almennum hlutum sem verða fyrir þynningaráhrifum[1].***

25. Útreikningur á þynntum hagnaði á hlut er í samræmi við útreikning á grunnhagnaði á hlut og um leið er tekið tillit til allra væntra, almennra hluta sem verða fyrir þynningaráhrifum á tímabilinu, þ.e.: a) hreinn hagnaður á tímabilinu, sem rennur til almennra hluta, er hækkaður um 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,

   a) hreinn hagnaður á tímabilinu, sem rennur til almennra hluta, er hækkaður um 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,

[1] Sjá einnig 24. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: hagnaður á hlut — fjármálagerningar og aðrir samningar sem unnt er að greiða með hlutum.

b) veginn meðalfjöldi virkra, almennra hluta er 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 þynningaráhrifum.

Hagnaður — þynntur

26. ***Við útreikning á þynntum hagnaði á hlut skal hreinn hagnaður eða tap, sem rennur til almennra hluthafa á tímabilinu, samkvæmt útreikningi í samræmi við 11. lið, leiðréttur með tilliti til áhrifa sem verða eftir skatta:***

a) ***allur arður af væntum, almennum hlutum sem verða fyrir þynningaráhrifum sem hafa verið dregnir frá við útreikning á hreinum hagnaði sem rennur til almennra hluthafa eins og hann er reiknaður í samræmi við 11. lið,***

b) ***vextir, sem færðir eru á tímabilinu af væntum, almennum hlutum sem verða fyrir þynningaráhrifum, og***

c) ***allar aðrar breytingar á tekjum eða gjöldum sem stafa af umbreytingu á væntum, almennum hlutum sem verða fyrir þynningaráhrifum.***

27. Þegar væntum, almennum hlutum hefur verið breytt í almenna hluti myndast arður, vextir og aðrar tekjur eða önnur gjöld ekki lengur í tengslum við þessa væntu, almennu hluti. Þess í stað eiga nýju, almennu hlutirnir rétt á hlutdeild í hreinum hagnaði sem rennur til almennra hluthafa. Af þeim sökum er hreini hagnaðurinn á tímabilinu, sem renna skal til almennra hluthafa og reiknaður er í samræmi við 11. lið, aukinn um þá fjárhæð arðs, vaxta og annarra tekna eða gjalda sem munu sparast við breytingu á væntum, almennum hlutum, sem verða fyrir þynningaráhrifum, yfir í almenna hluti. Meðal útgjalda vegna væntra, almennra hluta eru þóknanir og afföll eða yfirverð sem er fært sem arðsemisaðlögun (sjá IAS-staðal 32). Fjárhæðir arðs, vaxta og annarra tekna eða gjalda eru leiðréttar vegna allra skatta sem fyrirtækið ber og heimfæra má á þær.

Dæmi — breytanleg skuldabréf

Hreinn hagnaður	1.004
Virkir, almennir hlutir	1.000
Grunnhagnaður á hlut	1,0
Breytanleg skuldabréf	100
Hver samstæða með 10 skuldabréfum er breytanleg yfir í þrjá almenna hluti	
Vaxtagjöld á yfirstandandi ári vegna skuldaþáttar breytanlega skuldabréfsins	10
Skattkostnaður og frestaður skattur í tengslum við þau vaxtagjöld	4
Aths.: Í vaxtagjöldunum eru innifaldar afskriftir af afföllunum sem stafa af upphaflegri færslu skuldaþáttarins (sjá IAS-staðal 32).	
Leiðréttur, hreinn hagnaður	1.004 + 10 – 4 = 1.010
Fjöldi almennra hluta sem stafar af umbreytingu skuldabréfs	30
Fjöldi almennra hluta sem notaður er til að reikna þynntan hagnað á hlut	1.000 + 30 = 1.030
Þynntur hagnaður á hlut	$\frac{1.000}{1.030} = 0,98$

IAS 33

28. Umbreyting sumra væntra, almennra hluta getur síðar leitt til breytinga á öðrum tekjum og gjöldum. Lækkun vaxtagjalda af væntum, almennum hlutum og aukning hreins hagnaðar á tímabilinu, sem af henni stafar, getur t.d. leitt til hækkunar á gjöldum vegna almenns hagnaðarhlutdeildarkerfis starfsmanna. Við útreikning á þynntum hagnaði á hlut er hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu lagaður að öllum slíkum síðari breytingum á tekjum eða gjöldum.

Á hlut — þynntur

29. ***Við útreikning á þynntum hagnaði á hlut skal fjöldi almennra hluta vera veginn meðalfjöldi almennra hluta, sem reiknaður er í samræmi við 14. og 20. lið, að viðbættum vegnum meðalfjölda almennra hluta sem yrði gefinn út við breytingu á öllum væntum, almennum hlutum, sem verða fyrir þynningaráhrifum, yfir í almenna hluti. Telja skal að mögulegum hlutum hafi verið breytt yfir í almenna hluti í upphafi tímabilsins eða á útgáfudegi væntu, almennu hlutanna, sem verða fyrir þynningaráhrifum, ef það er síðar.***

30. Fjöldi almennra hluta, sem yrðu gefnir út við breytingu á væntum, almennum hlutum, sem verða fyrir þynningaráhrifum, ákvarðast af skilmálum væntu, almennu hlutanna. Í útreikningunum er gengið út frá hagstæðasta skiptihlutfallinu eða nýtingarverðinu frá sjónarmiði handhafa væntu, almennu hlutanna.

31. Eins og gildir um útreikning á grunnhagnaði á hlut skulu almennir hlutir með útgáfu bundna skilyrði um að einhverjir tilteknir atburðir gerist teljast virkir og innifaldir í útreikningi á þynntum hagnaði á hlut ef skilyrðunum hefur verið fullnægt (atburðirnir gerðust). Skilyrtir, útgáfuhæfir hlutir skulu vera taldir með frá og með upphafi tímabilsins (eða frá og með dagsetningu samnings um skilyrta hlutinn ef hún er síðar). Hafi skilyrðunum ekki verið fullnægt er fjöldi skilyrtra, útgáfuhæfra hluta, sem er byggður á fjölda hluta, sem yrðu útgáfuhæfir ef lok reikningstímabilsins 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. Ákvæði þessa liðar taka jafnframt til væntra, almennra hluta sem eru útgáfuhæfir þegar tilteknum skilyrðum er fullnægt (skilyrtir, útgáfuhæfir, væntir, almennir hlutir).

32. Dótturfélag, samrekstur eða hlutdeildarfélag getur gefið út vænta, almenna hluti sem eru annaðhvort breytanlegir í almenna hluti dótturfélagsins, samrekstrarins eða hlutdeildarfélagsins eða almenna hluti fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til. Ef þessir væntu, almennu hlutir dótturfélagsins, samrekstrarins eða hlutdeildarfélagsins hafa þynnandi áhrif á grunnhagnað samstæðunnar á hlut í fyrirtækinu sem reikningsskilin taka til eru þeir taldir með í útreikningi á þynntum hagnaði á hlut.

33. ***Við útreikning á þynntum hagnaði á hlut skal fyrirtæki gera ráð fyrir nýtingu á þynnandi vilnunum og öðrum væntum, almennum hlutum fyrirtækisins sem verða fyrir þynningaráhrifum. Telja skal áætlað andvirði af þessari útgáfu hafa verið vegna útgáfu á hlutum á gangvirði. Fara skal með mismun á fjölda útgefinna hluta og fjölda hluta, sem hefðu verið gefnir út á gangvirði, eins og útgáfu á almennum hlutum án endurgjalds.***

34. Gangvirði er hér reiknað á grundvelli meðalverðs almennu hlutanna á tímabilinu.

35. Vilnanir og aðrir kaupréttarsamningar um hluti eru þynnandi ef þeir leiða til útgáfu almennra hluta á lægra verði en gangvirði. Fjárhæð þynningarinnar er gangvirði að frádregnu útgáfuverðinu. Í þeim tilgangi að reikna þynntan hagnað á hlut er því farið með hvern slíkan samning eins og í honum felist:

a) samningur um að gefa út tiltekinn fjölda almennra hluta á meðalgangvirði tímabilsins. Hlutirnir, sem þannig skal gefa út, eru á sanngjörnu verði og er gert ráð fyrir að þeir séu hvorki þynnandi né þykkjandi. Ekki er tekið tillit til þeirra við útreikning á þynntum hagnaði á hlut og

b) samningur til að gefa út eftirstandandi almenna hluti án endurgjalds. Þessir almennu hlutir mynda ekkert andvirði og hafa engin áhrif á hreinan hagnað sem rennur til virkra, almennra hluta. Þess vegna eru þessir hlutir þynnandi og þeim er bætt við fjölda virkra, almennra hluta við útreikning á þynntum hagnaði á hlut.

Dæmi — áhrif af kauprétti á þynntan hagnað á hlut

Hreinn hagnaður á árinu 20X1	1.200.000		
Veginn meðalfjöldi virkra, almennra hluta árið 20X1	500.000 hlutir		
Meðalgangvirði eins almenns hlutar árið 20X1	20,00		
Veginn meðalfjöldi vilnunarhluta á árinu 20X1	100.000 hlutir		
Nýtingarverð vilnunarhluta á árinu 20X1	15,00		
Útreikningur á hagnaði á hlut			
	á hlut	hagnaður	hlutir
Hreinn hagnaður á árinu 20X1		1.200.000	
Vegið meðaltal virkra hluta árið 20X1			500.000
Grunnhagnaður á hlut	2,40		
Fjöldi vilnunarhluta			100.000
Fjöldi hluta sem hefðu verið gefnir út á gangvirði:			
(100.000 × 15,00)/20,00		*	(75.000)
Þynntur hagnaður á hlut	2,29	1.200.000	525.000

* Hagnaðurinn hefur ekki aukist þar sem heildarfjöldi hluta hefur aðeins aukist um sem svarar til þess fjölda hluta (25.000) sem reiknað er með að hafi verið gefinn út án endurgjalds (sjá b-lið 35. liðar hér að framan).

36. Þessi aðferð við að reikna áhrif vilnunar og annarra kaupréttarsamninga um hluti leiðir til sömu niðurstöðu og eiginhlutaaðferðin sem er notuð í nokkrum löndum. Þetta bendir ekki til þess að fyrirtækið hafi átt í viðskiptum vegna kaupa á eigin hlutum sem er e.t.v. ekki framkvæmanlegt við vissar aðstæður eða löglegt í sumum lögsagnarumdæmum.

37. Að því marki sem hlutir, sem eru greiddir að hluta til, veita ekki rétt til úthlutunar arðs á fjárhagstímabilinu eru þeir taldir ígildi kaupréttar eða vilnunar.

Væntir, almennir hlutir sem verða fyrir þynningaráhrifum

38. ***Fara skal með vænta, almenna hluti sem þynnandi þá og því aðeins að breyting þeirra í almenna hluti yrði til þess að draga úr hreinum hagnaði á hlut af áframhaldandi, reglulegri starfsemi.***

39. Fyrirtæki notar hreinan hagnað af áframhaldandi, reglulegri starfsemi sem „eftirlitstöluna“ sem er notuð til að komast að raun um hvort væntir, almennir hlutir eru þynnandi eða þykkjandi. Hreinn hagnaður af áframhaldandi, reglulegri starfsemi er hreinn hagnaður af reglulegri starfsemi (eins og hún er skilgreind í IAS-staðli 8) að frádregnum forgangsarði og undanskildum liðum sem tengjast aflagðri starfsemi. Óreglulegir liðir og áhrif af breytingum á reikningsskilaaðferðum og leiðréttingum á grundvallarskekkjum eru því undanskilin.

IAS 33

40. Væntir, almennir hlutir eru þykkjandi þegar 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. Ekki er tekið tillit til áhrifa af væntum, almennum hlutum sem eru þykkjandi við útreikning á þynntum hagnaði á hlut.

41. 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 eða ekki. Hver útgáfa eða flokkur væntra, almennra hluta er því athuguð í röð frá þeim sem eru mest þynnandi til þeirra sem eru minnst þynnandi til að þynning á grunnhagnaði á hlut verði sem mest.

Dæmi — ákvörðun á röðinni sem þynnandi verðbréf í útreikningi á vegnum meðalfjölda hluta eru valin í

Hagnaður — hreinn hagnaður sem rennur til almennra hluthafa	10.000.000
Virkir, almennir hlutir	2.000.000
Meðalgangvirði eins almenns hlutar á árinu	75,00
Væntir, almennir hlutir	
Vilnanir	100.000 með nýtingarverðinu 60
Breytanlegir forgangshlutir	800.000 hlutir sem veita rétt á uppsöfnuðum arði að fjárhæð 8 á hlut. Hver forgangshlutur er breytanlegur í tvo almenna hluti
5% breytanlegt skuldabréf	Nafnverð 100.000.000. Hvert skuldabréf að fjárhæð 1.000 er breytanlegt í 20 almenna hluti. Það eru engar afskriftir af yfirverði eða afföllum sem hefur áhrif á ákvörðun um vaxtagjöld
Skatthlutfall	40 %

Aukning á hagnaði sem rennur til almennra hluthafa við umbreytingu á væntum, almennum hlutum

	Aukning á hagnaði	Aukning á fjölda almennra hluta	Hagnaður á viðbótarhlut
Vilnanir			
Aukning á hagnaði	núll		
Viðbótarhlutir gefnir út án endurgjalds 100.000 × (75 – 60)/75		20.000	núll
Breytanlegir forgangshlutir			
Aukning á hreinum hagnaði 8 × 800.000	6.400.000		
Viðbótarhlutir 2 × 800.000		1.600.000	4,00
5% breytanleg skuldabréf			
Aukning á hreinum hagnaði 100.000.000 × 0,05 × (1 – 0,4)	3.000.000		
Viðbótarhlutir 100.000 × 20		2.000.000	1,50

Útreikningur á þynntum hagnaði á hlut

	Hreinn hagnaður til úthlutunar	Almennir hlutir	Á hlut
Vilnanir samkvæmt reikningsskilum	10.000.000	2.000.000	5,00
		20.000	
	10.000.000	2.020.000	4,95 þynnandi
5% breytanleg skuldabréf	3.000.000	2.000.000	
	13.000.000	4.020.000	3,23 þynnandi
Breytanlegir forgangshlutir	6.400.000	1.600.000	
	19.400.000	5.620.000	3,45 þykkjandi

Þar sem þynntur hagnaður á hlut hækkar þegar tekið er tillit til breytanlegu forgangshlutanna (frá 3,23 til 3,45) eru breytanlegu forgangshlutirnir þykkjandi og ekki er tekið tillit til þeirra við útreikning á þynntum hagnaði á hlut.

Þess vegna er þynntur hagnaður á hlut 3,23.

Þetta dæmi sýnir ekki flokkun á breytanlegum fjármálagerningum eftir skuldum og eigin fé eða flokkun á tengdri hlutdeild og arði eftir útgjöldum og eigin fé eins og gerð er krafa um í IAS-staðli 32.

42. Væntir, almennir hlutir eru vegnir fyrir tímabilið þegar þeir voru virkir. Væntir, almennir hlutir, sem voru afturkallaðir eða var leyft að falla úr gildi á reikningsskilatímabilinu, eru aðeins taldir með í útreikningi á þynntum hagnaði á hlut þann hluta af tímabilinu sem þeir voru virkir. Væntir, almennir hlutir, sem hefur verið breytt í almenna hluti á reikningsskilatímabilinu, eru taldir með í útreikningi á þynntum 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 þynntum hagnaði á hlut.

ENDURGERÐ

43. ***Ef fjöldi virkra, almennra hluta eða væntra, almennra hluta eykst í kjölfar útgáfu hluta eða jöfnunarhluta eða við það að hlutum er skipt í smærri hluti eða hann minnkar við það að virkum hlutum er fækkað skal leiðrétta afturvirkt útreikning á grunnhagnaði á hlut og þynntum hagnaði á hlut fyrir öll tímabil sem eru birt. Ef þessar breytingar verða eftir dagsetningu efnahagsreiknings en fyrir birtingu reikningsskilanna skulu útreikningar á hlut í þeim reikningsskilum og reikningsskilum fyrir öll fyrri tímabil byggjast á nýja hlutafjöldanum. Þegar útreikningar á hlut endurspegla slíkar breytingar í fjölda hlutabréfa skal greina frá því. Auk þess skal leiðrétta grunnhagnað og þynntan hagnað allra birtra tímabila með tilliti til:***

a) ***áhrifa af grundvallarskekkjum og leiðréttingum sem stafa af breytingum á reikningsskilaaðferðum sem farið er með í samræmi við aðalregluna í IAS-staðli 8 og***

b) ***áhrifa af sameiningu fyrirtækja sem telst sameining hagsmuna.***

44. Fyrirtæki endurákvarða ekki þynntan hagnað á hlut fyrra tímabils sem settur er fram vegna breytinga á forsendunum, sem byggt er á, eða vegna breytingar á væntum, almennum hlutum í virka, almenna hluti.

IAS 33

45. Fyrirtæki eru hvött til að greina frá viðskiptum með almenna hluti eða viðskiptum með vænta, almenna hluti, öðrum en útgáfu hluta og skiptingu hluta í smærri hluti sem verða eftir dagsetningu efnahagsreiknings þegar þau skipta svo miklu máli að það hefði áhrif á getu notenda reikningsskilanna til að meta rétt og taka réttar ákvarðanir ef ekki væri gerð grein fyrir þeim (sjá IAS-staðal 10, atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings). Dæmi um slík viðskipti eru m.a.:

a) útgáfa hluta fyrir reiðufé,

b) útgáfa hluta þegar andvirðið er notað til að endurgreiða skuld eða virka forgangshluti við dagsetningu efnahagsreiknings,

c) innlausn virkra, almennra hluta,

d) breyting eða nýting væntra, almennra hluta sem eru virkir, við dagsetningu efnahagsreikningsins, í almenna hluti,

e) útgáfa kaupréttar, vilnana eða breytanlegra skuldabréfa og

f) uppfylling skilyrða sem myndu leiða til útgáfu útgáfuhæfra, skilyrtra hluta.

46. Fjárhæðir hagnaðar á hlut eru ekki leiðréttar 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 hreinan hagnað eða tap á tímabilinu.

FRAMSETNING

47. ***Fyrirtæki skal setja fram grunnhagnað á hlut og þynntan hagnað á hlut í rekstrarreikningi fyrir hvern flokk almennra hluta sem hafa mismunandi rétt til hlutdeildar í hreinum hagnaði á tímabilinu. Fyrirtæki skal sýna grunnhagnað á hlut og þynntan hagnað á hlut jafn áberandi fyrir öll birt tímabil.***

48. ***Í þessum staðli er gerð krafa um að fyrirtæki greini frá grunnhagnaði á hlut og þynntum hagnaði á hlut jafnvel þótt fjárhæðirnar, sem birtar eru, séu neikvæðar (tap á hlut).***

UPPLÝSINGAGJÖF

49. *Fyrirtæki skal greina frá eftirfarandi:*

a) ***fjárhæðum, sem eru notaðar sem teljarar við útreikning á grunnhagnaði á hlut og þynntum hagnaði á hlut og afstemmingu þeirra fjárhæða við hreinan hagnað eða tap á tímabilinu, og***

b) ***vegnum meðalfjölda almennra hluta sem eru notaðir sem nefnari við útreikning á grunnhagnaði á hlut og þynntum hagnaði á hlut og innbyrðis afstemmingu þessara nefnara.***

50. Fjármálagerningar 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. Með 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 hreinum hagnaði sem rennur til almennra hluthafa. Samkvæmt þessum staðli er hvatt til slíkrar upplýsingagjafar án tillits til þess hvort gerð er krafa um að greint sé frá skilmálum og skilyrðum samkvæmt IAS-staðli 32.

51. ***Ef fyrirtæki greinir, auk upplýsinga um grunnhagnað á hlut og þynntan hagnað á hlut, frá fjárhæðum á hlut og notar þátt hreins hagnaðar í reikningsskilum, annan en hreinan hagnað eða tap á tímabilinu sem rennur til almennra hluthafa, skal útreikningur á slíkum fjárhæðum byggjast á vegnum meðalfjölda almennra hluta sem er ákvarðaður í samræmi við þennan staðal. Ef sá hluti hreins hagnaðar, sem er notaður, er ekki tilgreindur í sérlínu í rekstrarreikningi skal stemma af þáttinn, sem er notaður, við sérlínuna sem sýnd er í rekstrarreikningnum. Greina skal frá fjárhæðum grunnhagnaðar á hlut og þynnts hagnaðar á hlut á jafn áberandi hátt.***

52. Fyrirtæki kann að óska eftir því að birta meiri upplýsingar en gerð er krafa um í þessum staðli. Notendur geta stuðst við slíkar upplýsingar við mat á árangri fyrirtækisins og geta þær verið settar fram sem fjárhæðir á hlut vegna ýmissa þátta í hreinum hagnaði. Hvatt er til þess að slíkar upplýsingar séu veittar. Þegar slíkar fjárhæðir eru birtar skal þó reikna nefnara í samræmi við þennan staðal til að tryggja að fjárhæðir á hlut séu samanburðarhæfar.

GILDISTÖKUDAGUR

53. ***Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1998 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr.***

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 34

Árshlutareikningsskil

Stjórn alþjóðareikningsskilanefndarinnar samþykkti þennan alþjóðlega reikningsskilastaðal í febrúar 1998 og tók hann gildi fyrir reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1999 eða síðar.

Í apríl 2000 voru gerðar breytingar á 7. lið viðbætis C með IAS-staðli 40, fjárfestingareignir.

INNGANGUR

1. Þessi staðall (IAS-staðall 34) fjallar um árshlutareikningsskil, málefni sem ekki hefur verið fjallað um áður í alþjóðlegum reikningsskilastaðli. IAS-staðall 34 gildir um reikningsskilatímabil sem hefjast 1. janúar 1999 eða síðar.

2. Árshlutareikningsskil eru reikningsskil sem innihalda annaðhvort heildstæð eða samandregin reikningsskil fyrir tímabil sem er styttra en heilt fjárhagsár fyrirtækis.

3. Í þessum staðli er ekki mælt fyrir um hvaða fyrirtæki skuli birta árshlutareikningsskil, hversu oft eða hversu fljótt eftir að árshluti er liðinn. Að mati alþjóðareikningsskilanefndarinnar skulu ríkisstjórnir, verðbréfaeftirlitsstofnanir, kauphallir og reglusetningaraðilar á reikningshaldssviði ákveða þau mál. Staðlinum skal beita ef fyrirtæki er krafið um eða kýs að birta árshlutareikningsskil í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla.

4. Í þessum staðli er:

   a) skilgreint lágmarksinnihald árshlutareikningsskila, þ.m.t. upplýsingagjöf, og

   b) gerð grein fyrir þeim reikningsskilalegu færslu- og matsreglum sem beita skal í árshlutareikningsskilum.

5. Lágmarksinnihald árshlutareikningsskila er samandreginn efnahagsreikningur, samandreginn rekstrarreikningur, samandregið sjóðstreymisyfirlit, samandregið yfirlit um breytingar á eigin fé og valdar skýringar.

6. Gengið er út frá því að allir, sem lesa árshlutareikningsskil fyrirtækis, hafi einnig aðgang að nýjustu ársskýrslu þess og því eru svo til engar af skýringunum við árlegu reikningsskilin endurteknar eða uppfærðar í árshlutareikningsskilunum. Þess í stað eru í árshlutaskýringum aðallega skýringar á þeim atburðum og breytingum sem eru mikilvægar til skilnings á breytingum á efnahag og árangri fyrirtækisins frá síðasta árlega reikningsskiladegi.

7. Fyrirtæki skal beita sömu reikningsskilaaðferðum í árshlutareikningsskilum og það beitir í árlegum reikningsskilum nema að því er varðar breytingar á reikningsskilaaðferðum sem eru gerðar eftir dagsetningu nýjustu árlegu reikningsskilanna sem skulu endurspeglast í næstu árlegu reikningsskilum. Tíðni reikningsskila fyrirtækis — árleg, hálfsársleg eða ársfjórðungsleg — ætti ekki að hafa áhrif á mat á afkomu ársins. Til að ná því markmiði er mat vegna árshlutareikningsskila gert á grundvelli þess sem af er árinu.

IAS 34

8. Í viðbæti við þennan staðal eru leiðbeiningar um beitingu á grundvallarreglum um færslur og mat á reikningsskiladegi árshlutareikningsskila á ýmsum eigna-, skulda-, tekju- og gjaldaliðum. Tekjuskattsgjöld árshluta eru byggð á áætluðu meðaltali af árlegu virku tekjuskattshlutfalli í samræmi við árlegt skattamat.

9. Við ákvörðun um hvernig skal færa, flokka eða tilgreina lið í árshlutareikningsskilum, skal meta mikilvægi miðað við fjárhagsupplýsingar árshlutans en ekki þær upplýsingar samkvæmt spá fyrir árið.

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	
Gildissvið	1-3
Skilgreiningar	4
Innihald árshlutareikningsskila	5-25
Lágmarksefnisþættir árshlutareikningsskila	8
Framsetning og innihald árshlutareikningsskila	9-14
Valdar skýringar	15-18
Upplýsingar um samræmi við IAS-staðla	19
Tímabil sem gerð er krafa um að árshlutareikningsskil séu sett fram fyrir	20-22
Mikilvægi	23-25
Upplýsingar í árlegum reikningsskilum	26-27
Færsla og mat	28-42
Sömu reikningsskilaaðferðir og í árlegum reikningsskilum	28-36
Árstíðabundnar, lotubundnar eða óreglulegar tekjur	37-38
Kostnaður sem fellur ekki jafnt til yfir fjárhagsárið	39
Beiting færslu- og matsreglna	40
Notkun á mati	41-42
Endurgerð fyrri árshlutareikningsskila	43-45
Gildistökudagur	46

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sjá 12. lið formálans).

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 fyrirtækis til að mynda hagnað og sjóðstreymi og fjárhagsstöðu þess og greiðsluhæfi.

GILDISSVIÐ

1. Í þessum staðli er ekki mælt fyrir um hvaða fyrirtæki skuli krafin um birtingu árshlutareikningsskila, hversu oft eða hversu fljótt eftir að árshluti er liðinn. Hins vegar er þess oft krafist af hálfu ríkisstjórna, verðbréfaeftirlitsstofnana, kauphalla og reglusetningaraðila á reikningshaldssviði að fyrirtæki með skuldabréf eða hlutabréf á almennum markaði birti árshlutareikningsskil. Staðlinum skal beita ef fyrirtæki er krafið um eða fyrirtæki kýs að birta árshlutareikningsskil í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla. Alþjóðareikningsskilanefndin hvetur fyrirtæki á almennum markaði til að birta árshlutareikningsskil sem samræmast þeim reglum um færslu, mat og upplýsingagjöf sem eru settar fram í þessum staðli. Fyrirtæki á almennum markaði eru sérstaklega hvött til að:

   a) birta árshlutareikningsskil, a.m.k. við lok fyrri helmings fjárhagsárs síns og

   b) hafa árshlutareikningsskil sín fyrirliggjandi eigi síðar en 60 dögum eftir lok árshlutans.

2. Samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla er metið fyrir hver árleg reikningsskil eða árshlutareikningsskil fyrir sig. Leggi fyrirtæki ekki fram árshlutareikningsskil á tilteknu fjárhagsári eða það leggur fram árshlutareikningsskil sem fylgja ekki þessum staðli kemur það ekki í veg fyrir að árleg reikningsskil fyrirtækisins samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum ef þau gera það að öðru leyti.

3. Ef árshlutareikningsskil fyrirtækis eru sögð fylgja alþjóðlegum reikningsskilastöðlum verða þau að fara að öllum kröfum 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.

INNIHALD ÁRSHLUTAREIKNINGSSKILA

5. Í heildstæðum reikningsskilum, sem skilgreind eru í IAS-staðli 1, skulu vera eftirfarandi efnisþættir:

   a) efnahagsreikningur,

   b) rekstrarreikningur,

   c) 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) sjóðstreymisyfirlit og

   e) reikningsskilaaðferðir og skýringar.

IAS 34

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 fyrirtæki að vera krafið um eða fyrirtæki kýs að veita minni upplýsingar við dagsetningu árshlutareikningsskila, samanborið við árleg reikningsskil þess. Samkvæmt þessum staðli er lágmarksinnihald árshlutareikningsskila skilgreint sem samandregin reikningsskil og valdar skýringar. Árshlutareikningsskilunum 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 fyrirtæki frá því að birta heildstæð reikningsskil (eins og lýst er í IAS-staðli 1) í árshlutareikningsskilum sínum fremur en samandregin reikningsskil og valdar skýringar. Í þessum staðli er fyrirtæki ekki heldur bannað eða því aftrað frá því að setja meira en aðeins lágmarksfjölda liða eða valinna skýringa í samandregin árshlutareikningsskil eins og sett er fram í þessum staðli. Leiðbeiningarnar um færslu og mat í þessum staðli eiga einnig við um heildstæð árshlutareikningsskil og í þeim yfirlitum væru allar upplýsingar sem krafist er í þessum staðli (einkum völdu skýringarnar sem greint er frá í 16. lið) auk þeirra sem gerð er krafa um í öðrum alþjóðlegum reikningsskilastöðlum.

Lágmarksefnisþættir árshlutareikningsskila

8. ***Í árshlutareikningsskilum 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 verða af fjármagnshreyfingum frá eigendum og til eigenda,***

   d) ***samandregið sjóðstreymisyfirlit og***

   e) ***valdar skýringar.***

Framsetning og innihald árshlutareikningsskila

9. ***Ef fyrirtæki birtir heildstæð reikningsskil í árshlutareikningsskilum sínum skal framsetning og innihald þeirra samræmast kröfum IAS-staðals 1 um heildstæð reikningsskil.***

10. ***Ef fyrirtæki birtir samandregin reikningsskil í árshlutareikningsskilum sínum skulu í þeim samandregnu skýrslum vera a.m.k. allar fyrirsagnir og millisamtölur sem voru í nýjustu, árlegu reikningsskilum þess og þær völdu skýringar sem gerð er krafa um samkvæmt þessum staðli. Aðrar sérlínur eða skýringar skulu vera með ef vöntun þeirra myndi gera samandregnu árshlutareikningsskilin villandi.***

11. ***Grunnfjárhæð hagnaðar á hlut eða þynntan hagnaðarhlut skal setja fram í heildstæðum eða samandregnum rekstrarreikningi fyrir árshluta.***

12. Í IAS-staðli 1 eru leiðbeiningar um uppbyggingu reikningsskila og honum fylgir viðbætir, „lýsing á formi reikningsskila“, þar sem er að finna frekari leiðbeiningar um helstu fyrirsagnir og millisamtölur.

13. Samkvæmt IAS-staðli 1 er þess krafist að yfirlit sem sýnir breytingar á eigin fé sé sett fram sem sérstakur efnisþáttur í reikningsskilum fyrirtækis en á hinn bóginn er heimilt að upplýsingar um breytingar á eigin fé sem verða af fjármagnshreyfingum frá eigendum og til eigenda séu sýndar annaðhvort í yfirlitinu eða í skýringum. Fyrirtæki skal hafa sama form á framsetningu breytinga á eigin fé í árshlutareikningsskilum og það hafði í nýjasta ársreikningi sínum.

14. Árshlutareikningsskil skulu gerð á samstæðugrundvelli ef nýjustu árlegu reikningsskil fyrirtækisins voru samstæðureikningsskil. Eigin reikningsskil móðurfélags eru ekki samrýmanleg eða sambærileg við samstæðureikningsskil í nýjustu árlegu reikningsskilunum. Ef í árlegum reikningsskilum fyrirtækis voru eigin reikningsskil móðurfélagsins til viðbótar við samstæðureikningsskil er hvorki skylt né óheimilt samkvæmt þessum staðli að hafa eigin reikningsskil móðurfélagsins innifalin í árshlutareikningsskilum fyrirtækisins.

Valdar skýringar

15. Notandi árshlutareikningsskila fyrirtækis hefur einnig aðgang að nýjustu árlegu reikningsskilum þess fyrirtækis. Það er því ekki þörf á að í skýringum við árshlutareikningsskil komi fram tiltölulega smávægilegar uppfærslur á upplýsingum sem þegar hafði verið greint frá í skýringum í nýjustu ársskýrslunni. Í árshlutareikningsskilum er gagnlegra að skýra atburði og viðskipti sem skipta máli til skilnings á breytingum á efnahag og árangri fyrirtækisins frá síðasta árlega reikningsskiladegi.

16. ***Fyrirtæki skal setja a.m.k. eftirfarandi upplýsingar í skýringar við árshlutareikningsskil sín ef þær skipta máli og koma ekki fram annars staðar í árshlutareikningsskilunum. Upplýsingarnar skulu venjulega birtar á grundvelli þess sem er liðið af fjárhagsárinu. Öllum atburðum og viðskiptum, sem skipta máli til skilnings á yfirstandandi árshluta, skal fyrirtækið þó einnig greina frá:***

a) ***yfirlýsingu um að sömu reikningsskila- og reikniaðferðum sé fylgt í árshlutareikningsskilunum og var gert í nýjustu árlegu reikningsskilunum eða, ef þeim aðferðum hefur verið breytt, lýsingu á eðli og áhrifum breytingarinnar,***

b) ***útskýringum á árstíðaskiptingu eða lotueðli árshlutarekstrar,***

c) ***eðli og fjárhæðum liða sem hafa áhrif á eignir, skuldir, eigið fé, hagnað eða sjóðstreymi og eru óvenjulegir vegna eðlis, stærðar eða tíðni,***

d) ***eðli og fjárhæðum breytinga á mati á fjárhæðum sem greint var frá á fyrri árshlutum yfirstandandi fjárhagsárs eða breytingum á mati á fjárhæðum sem greint var frá á fyrri fjárhagsárum ef þær breytingar hafa veruleg áhrif á yfirstandandi árshluta,***

e) ***útgáfu, endurkaupum og endurgreiðslu á skulda- og hlutabréfum,***

f) ***arðgreiðslum (samanlögðum eða á hlut), aðgreindum fyrir venjuleg hlutabréf og önnur hlutabréf,***

g) ***tekjum og afkomu af starfsþáttum í rekstri og starfsþáttum, skipt eftir landsvæðum, hvort heldur sem er aðalgrundvöllur fyrirtækisins fyrir skýrslugerð um starfsþætti (aðeins er krafist starfsþáttaupplýsinga í árshlutareikningsskilum fyrirtækis, ef þess er krafist í IAS-staðli 14, fjárhagsupplýsingar um starfsþætti, að fyrirtækið veiti upplýsingar starfsþáttaupplýsingum í árlegum reikningsskilum sínum),***

h) ***mikilvægum atburðum eftir lok árshluta sem hafa ekki endurspeglast í reikningsskilum árshlutans,***

i) ***áhrifum breytinga á samsetningu fyrirtækisins á árshlutanum, þ.m.t. samruni fyrirtækja, kaup eða ráðstöfun dótturfélaga og langtímafjárfestinga, endurskipulagning og starfsemi, sem leggja skal af, og***

j) ***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 að aftan. Í einstökum, alþjóðlegum reikningsskilastöðlum eru leiðbeiningar um upplýsingagjöf vegna margra þessara liða:

a) niðurfærslu birgða í hreint söluvirði og bakfærslu slíkrar niðurfærslu,

b) færslu taps vegna virðisrýrnunar varanlegra rekstrarfjármuna, óefnislegra eigna eða annarra eigna og bakfærslu slíkrar virðisrýrnunar,

c) bakfærslu skuldbindingar vegna kostnaðar við endurskipulagningu,

d) kaupa og ráðstafana á varanlegum rekstrarfjármunum,

e) skuldbindingar vegna kaupa á varanlegum rekstrarfjármunum,

f) loka málaferla með sátt,

g) leiðréttingar á grundvallarskekkjum í áður birtum fjárhagsupplýsingum,

h) óreglulegra liða,

i) vanskila á skuld eða rofs á skuldasáttmála, sem hefur ekki verið leiðréttur í kjölfarið, og

j) viðskipta tengdra aðila.

18. Í öðrum alþjóðlegum reikningsskilastöðlum 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 alþjóðlegum reikningsskilastöðlum, er ekki krafist ef árshlutareikningsskil fyrirtækis eru aðeins samandregin reikningsskil og valdar skýringar en ekki heildstæð reikningsskil.

Upplýsingar um samræmi við IAS-staðla

19. ***Ef árshlutareikningsskil fyrirtækis samræmast þessum alþjóðlega reikningsskilastaðli skal greint frá því. Árshlutareikningsskil skulu ekki sögð vera í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla nema þau fari að öllum kröfum í sérhverjum viðeigandi staðli og sérhverri viðeigandi túlkun fastanefndarinnar um túlkanir.***

Tímabil sem gerð er krafa um að árshlutareikningsskil séu sett fram fyrir

20. ***Árshlutaskýrslur skulu innihalda eftirfarandi 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 samanburðarrekstrarreikningum 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 fyrirtæki sem stundar viðskipti sem eru afar árstíðabundin. Þess vegna eru fyrirtæki, sem stunda viðskipti sem eru afar árstíðabundin, hvött til að íhuga að gera grein fyrir slíkum upplýsingum, að viðbættum upplýsingunum sem krafist er í málsgreininni að framan.

22. Tímabilin, sem gerð er krafa um að fyrirtæki, sem semur reikningsskil á hálfs árs fresti, og fyrirtæki, sem semur reikningsskil ársfjórðungslega, 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 getur stuðst við mat í ríkara mæli en mat á árlegum fjárhagsupplýsingum.***

24. Í formála að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum kemur fram að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða. Í rammanum kemur fram að upplýsingar eru mikilvægar ef vöntun þeirra eða rangfærsla gæti haft áhrif á hagrænar ákvarðanir notenda sem þeir taka á grundvelli reikningsskilanna. Í IAS-staðli 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum, er gerð krafa um að greint sé sérstaklega frá mikilvægum, óreglulegum liðum, óvenjulegum, reglulegum liðum, aflögðum rekstri, breytingum á matsreglum, grundvallarskekkjum og breytingum á reikningsskilaaðferðum. Í IAS-staðli 8 eru ekki tölulegar leiðbeiningar um mikilvægi.

25. Þó að alltaf sé þörf á mati þegar mikilvægi er ákvarðað við fjárhagsskýrslugerð byggist ákvörðun um færslu og upplýsingagjöf samkvæmt þessum staðli á upplýsingum um árshlutann einan og sér svo að árshlutatölurnar verði skiljanlegar. Þannig eru t.d. óvenjulegir eða óreglulegir liðir, breytingar á reikningsskilaaðferðum eða matsreglum og grundvallarskekkjur færðar og greint frá þeim eftir því hversu mikilvægar þær eru með hliðsjón af árshlutaupplýsingum 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 efnahag fyrirtækis og árangur á árshlutanum.

UPPLÝSINGAR 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. Samkvæmt IAS-staðli 8 er gerð krafa um að greint sé frá eðli og (ef gerlegt er) fjárhæð matsbreytingar sem hefur annaðhvort veruleg áhrif á núverandi tímabili eða þess er vænst að hafi veruleg áhrif á síðari tímabilum. Í d-lið 16. liðar þessa staðals er gerð krafa um sambærilegar upplýsingar 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 árshluta fjárhagsársins. Upplýsingar, sem krafist er 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. Fyrirtæki er ekki krafið um frekari fjárhagsupplýsingar um árshluta í árlegum reikningsskilum sínum.

FÆRSLA OG MAT

Sömu reikningsskilaaðferðir og í árlegum reikningsskilum

28. ***Fyrirtæki skal beita sömu reikningsskilaaðferðum í árshlutareikningsskilum og er beitt í árlegum reikningsskilum, að undanskildum breytingum á reikningsskilaaðferðum sem eru gerðar eftir reikningsskiladag nýjustu árlegu reikningsskila sem skulu endurspeglast í næstu árlegu reikningsskilum. Þó skal tíðni reikningsskila fyrirtækis (árleg, hálfsársleg eða ársfjórðungsleg) ekki hafa áhrif á mat á ársniðurstöðu þess. Mat fyrir árshlutareikningsskil er miðað við það sem liðið er af árinu til að ná því markmiði.***

IAS 34

29. Þegar gerð er krafa um að fyrirtæki beiti sömu reikningsskilaaðferðum í árshlutareikningsskilum og í árlegum reikningsskilum kann að virðast að árshlutamat sé gert eins og hver árshluti sé sjálfstætt reikningsskilatímabil. Með því að setja sem skilyrði að tíðni reikningsskila fyrirtækis skuli ekki hafa áhrif á mat á ársniðurstöðu þess 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. Til skýringar:

a) reglurnar um færslu og mat taps af niðurfærslu birgða, endurskipulagningu eða virðisrýrnun á árshluta eru þær sömu og þær sem fyrirtækið færi eftir ef það 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) tekjuskattsgjöld 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 tekjuskattsgjalda á einum árshluta á síðari árshluta þess fjárhagsárs ef matið á 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 væntanlegum, efnahagslegum ávinningi í framtíðinni við á reikningsskiladegi árshluta og við lok fjárhagsárs fyrirtækis. Kostnaður, sem eðli sínu samkvæmt myndi ekki teljast eign við lok fjárhagsárs, telst það þá ekki heldur á reikningsskiladegi árshluta. Á sama hátt verður skuld að endurspegla skuld á reikningsskiladegi árshlutareikningsskila sem er til staðar á þeim degi eins og á árlegum reikningsskiladegi.

33. Grundvallareinkenni tekna og gjalda er að 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 ávinningi, 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 fyrirtæki, 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. Fyrirtæki, sem semur reikningsskil á hálfs 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

IAS 34

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 afturvirkt. Í d-lið 16. liðar og 26. lið er gerð krafa um að greint sé frá eðli og fjárhæðum allra verulegra matsbreytinga.

36. Fyrirtæki, sem semur reikningsskil oftar en á hálfs árs fresti, metur tekjur og gjöld á grundvelli þess sem er liðið af árinu fyrir hvern árshluta með þeim upplýsingum sem eru fáanlegar þegar viðkomandi reikningsskil eru gerð. Fjárhæðir tekna og gjalda sem greint er frá á yfirstandandi árshluta endurspegla allar matsbreytingar fjárhæða sem greint var frá á fyrri árshlutum fjárhagsársins. Fjárhæðirnar sem greint var frá á fyrri árshlutum eru ekki leiðréttar afturvirkt. Í d-lið 16. liðar og 26. lið er þess krafist að greint sé frá eðli og fjárhæðum allra verulegra breytinga á mati.

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 fyrirtækis.***

38. Til dæmis má nefna arðstekjur, rétthafagreiðslur og opinbera styrki. Að auki afla sum fyrirtæki 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 fyrirtækis í árshlutareikningsskilum þá og því aðeins að einnig sé rétt 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. til 39. lið.

Notkun á mati

41. ***Matsaðferðir, sem fylgja skal í árshlutareikningsskilum, skulu þannig gerðar að þær tryggi 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 fyrirtækis. Þó að mat bæði í árlegum fjárhagsskýrslum og árshlutareikningsskilum sé oft byggt á skynsamlegu mati þarf yfirleitt að styðjast í meira mæli við matsaðferðir þegar árshlutareikningsskil eru gerð en þegar árlegar fjárhagsskýrslur eru samdar.***

42. Í viðbæti C eru dæmi um notkun mats í árshlutareikningsskilum.

ENDURGERÐ FYRRI ÁRSHLUTAREIKNINGSSKILA

43. ***Breyting á reikningsskilaaðferð, þegar breytingin er ekki tilgreind með nýjum, alþjóðlegum reikningsskilastaðli, skal endurspeglast með:***

a) ***endurgerð reikningsskila fyrri árshluta yfirstandandi fjárhagsárs og sambærilegra árshluta fyrri fjárhagsára (sjá 20. lið) ef fyrirtækið fylgir aðalreglu samkvæmt IAS-staðli 8 eða***

b) ***endurgerð reikningsskila fyrri árshluta yfirstandandi fjárhagsárs ef fyrirtækið fylgir annarri leyfilegri fráviksaðferð samkvæmt IAS-staðli 8. Í því tilviki eru sambærileg árshlutareikningsskil fyrri fjárhagsára ekki endurgerð.***

IAS 35

44. Eitt markmiða reglunnar 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 endurspegluð með afturvirkri beitingu og því að fjárhagsupplýsingar fyrri tímabila eru endurákvarðaðar ef unnt er. Ef ekki er hægt að ákvarða fjárhæð leiðréttingar sem tengist fyrri fjárhagsárum með góðu móti er nýju aðferðinni hins vegar beitt framvirkt samkvæmt IAS-staðli 8. Önnur leyfileg fráviksaðferð er að telja með alla uppsafnaða, afturvirka leiðréttingu við ákvörðun á hreinum hagnaði eða tapi á tímabilinu sem reikningsskilaaðferðinni er breytt. Áhrif reglunnar í 43. lið eru að gerð er krafa um að á yfirstandandi fjárhagsári verði öllum breytingum á reikningsskilaaðferðum beitt afturvirkt að upphafi fjárhagsársins.

45. Ef leyft væri að endurspegla reikningshaldsbreytingar frá dagsetningu árshlutareikningsskila 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 erfiðleikar við skiptingu á árshluta, óljósar rekstrarniðurstöður og flókin greining og erfiðara yrði að greina og skilja árshlutaupplýsingar.

GILDISTÖKUDAGUR

46. ***Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1999 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr.***

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 35

Starfsemi sem leggja skal af

Stjórn alþjóðareikningsskilanefndarinnar samþykkti þennan alþjóðlega reikningsskilastaðal í apríl 1998 og tók hann gildi fyrir reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1999 eða síðar.

Þessi staðall kemur í stað 19. til 22. liðar í IAS-staðli 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum.

Árið 1999 var 8. lið í innganginum, 20., 21., 29., 30. og 32. lið staðalsins og 4. lið viðauka B breytt til samræmis við hugtakanotkun í IAS-staðli 10 (endurskoðaður 1999), atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings, og IAS-staðli 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir.

INNGANGUR

1. Þessi staðall (IAS-staðall 35) fjallar um framsetningu og upplýsingagjöf vegna starfsemi sem leggja skal af. Um það efni hafði verið fjallað í tiltölulega stuttu máli í 19. til 22. lið IAS-staðals 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum. IAS-staðall 35 kemur í stað þessara liða í IAS-staðli 8. IAS-staðall 35 gildir um reikningsskil fyrir tímabil sem hefjast 1. janúar 1999 eða síðar. Hvatt er til þess að hann sé tekinn upp fyrr.

2. Markmiðið með IAS-staðli 35 er að leggja grunn að aðgreiningu upplýsinga um mikilvæga starfsemi, sem fyrirtæki er að leggja af, frá upplýsingum um áframhaldandi starfsemi og að tilgreina lágmarksupplýsingar sem gefa þarf um starfsemi sem leggja skal af. Það gerir fjárfestum, lánardrottnum og öðrum notendum reikningsskila auðveldara um vik að spá fyrir um sjóðstreymi fyrirtækisins, tekjuöflunargetu þess og fjárhagsstöðu þegar greint er á milli starfsemi, sem leggja skal af, og áframhaldandi starfsemi.

3. Starfsemi, sem leggja skal af, er hlutfallslega stór þáttur í fyrirtæki — s.s. rekstrarstarfsþáttur eða landsvæðisstarfsþáttur samkvæmt IAS-staðli 14, starfsþáttaskýrslur — sem fyrirtæki er, samkvæmt einni áætlun, annaðhvort að ráðstafa nánast í heild sinni eða hætta með því að leggja hana niður eða selja í hlutum.

4. Í þessum staðli er notað hugtakið „starfsemi sem leggja skal af“ fremur en „aflögð starfsemi“, sem hefur verið notað, vegna þess að „aflögð starfsemi“ (þátíð) bendir til að færsla vegna aflagningar starfsemi sé aðeins nauðsynleg þegar starfseminni hefur nánast eða alveg verið hætt. Í þessum staðli er gerð krafa um að upplýsingar um starfsemi, sem leggja skal af, séu veittar fyrr, þ.e. þegar nákvæm, formleg áætlun um ráðstöfun hefur verið samþykkt og tilkynnt eða þegar fyrirtækið hefur þegar samið um ráðstöfunina.

5. Þessi staðall er framsetningar- og upplýsingastaðall. Hann fjallar einkum um það hvernig skuli gera grein fyrir starfsemi, sem leggja skal af, í reikningsskilum fyrirtækis og hvaða upplýsingar eigi að veita. Með honum eru ekki settar neinar nýjar grundvallarreglur til að skera úr um það hvenær og hvernig eigi að færa og meta tekjur, gjöld, sjóðstreymi og breytingar á eignum og skuldum í tengslum við starfsemi sem leggja skal af. Þess í stað er gerð krafa um að fyrirtæki fylgi grundvallarreglum um færslu og mat í öðrum alþjóðlegum reikningsskilastöðlum.

6. Samkvæmt þessum staðli verður fyrst að veita upplýsingar um fyrirhugaða aflagningu starfsemi í fyrstu reikningsskilunum sem fyrirtækið birtir eftir að a) það hefur gert samkomulag um að selja nánast allar eignir í starfseminni sem leggja skal af eða b) stjórn þess eða annar sambærilegur stjórnunaraðili hefur bæði samþykkt og tilkynnt um fyrirhugaða aflagningu. Upplýsingar sem er krafist eru m.a. um:

— lýsingu á starfseminni, sem leggja skal af,

— rekstrarstarfsþáttinn (-þættina) eða landsvæðisstarfsþáttinn (-þættina) þar sem hún er birt,

— dagsetningu og eðli þess atburðar sem kallar á fyrstu upplýsingagjöf,

— tímasetningu áætlaðra loka,

— bókfært verð heildareigna og heildarskulda sem skal ráðstafa,

— fjárhæðir rekstrartekna, gjalda og hagnaðar eða taps fyrir skatta, sem rekja má til starfseminnar, sem leggja skal af, og tengds tekjuskatts,

— hreint sjóðstreymi, sem rekja má til rekstrar-, fjárfestinga- og fjármögnunarhreyfinga starfseminnar sem leggja skal af,

— fjárhæð ágóða eða taps, sem er færð við ráðstöfun eigna eða uppgjör skulda sem rekja má til starfseminnar, sem leggja skal af, og tengds tekjuskatts, og

— hreint söluverð, að frádregnum ráðstöfunarkostnaði, þessara hreinu eigna, sem fyrirtækið hefur gert einn eða fleiri bindandi sölusamninga um, og væntanlega tímasetningu sölunnar og bókfært verð þessara hreinu eigna.

7. Í reikningsskilum fyrir tímabil eftir fyrstu upplýsingar verður að uppfæra þær upplýsingar sem veita skal, þ.m.t. lýsing á öllum verulegum breytingum á fjárhæðum eða tímasetningu sjóðstreymis í tengslum við eignir, sem ráðstafa á, og skuldir, sem gera á upp, og orsakir þeirra breytinga.

8. Upplýsingarnar skal veita ef áætlun um ráðstöfun hefur verið samþykkt og tilkynnt um hana opinberlega eftir lok reikningsskilatímabils fyrirtækisins en áður en reikningsskilin fyrir það tímabil hafa verið heimiluð til birtingar. Upplýsingagjöfin heldur áfram þar til ráðstöfunin hefur farið fram.

9. Samanburðarupplýsingar fyrir fyrri tímabil, sem eru settar fram í reikningsskilum sem eru samin eftir fyrstu upplýsingagjöf, verður að endurákvarða til að aðgreina áframhaldandi eignir, skuldir, tekjur, gjöld og sjóðstreymi í rekstrinum frá því sem lagt er af. Með því að aðgreina afturvirkt starfsemi, sem leggja skal af, frá áframhaldandi starfsemi er notendum reikningsskila gert auðveldar um vik að spá.

IAS 35

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	
Gildissvið	1
Skilgreiningar	2-16
Starfsemi sem leggja skal af	2-15
Atburður sem kallar á fyrstu upplýsingar	16
Færsla og mat	17-26
Reiknaðar skuldbindingar	20-21
Virðisrýrnunartöp	22-26
Framsetning og upplýsingar	27-48
Fyrstu upplýsingar	27-30
Aðrar upplýsingar	31-32
Uppfærsla upplýsinga	33-37
Sérstakar upplýsingar um sérhverja starfsemi sem leggja skal af	38
Framsetning upplýsinga sem gerð er krafa um	39-43
Fjárhagsyfirlit eða skýringar	39-40
Ekki óreglulegur liður	41-42
Takmörkuð notkun hugtaksins „starfsemi sem leggja skal af“	43
Dæmi um upplýsingar	44
Endurgerð fyrri tímabila	45-46
Upplýsingar í árshlutareikningsskilum	47-48
Gildistökudagur	49-50

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formála að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sjá 12. lið formálans).

MARKMIÐ

Markmiðið með þessum staðli er að fastsetja grundvallarreglur um upplýsingar í reikningsskilum varðandi starfsemi sem leggja skal af og auka þannig getu notenda reikningsskila til að spá fyrir um sjóðstreymi fyrirtækis, tekjumyndunargetu og fjárhagslega stöðu þess með því að greina upplýsingar um starfsemi, sem leggja skal af, frá áframhaldandi starfsemi.

IAS 35

GILDISSVIÐ

1. ***Þessi staðall gildir um alla starfsemi, sem leggja skal af, hjá öllum fyrirtækjum.***

SKILGREININGAR

Starfsemi sem leggja skal af

2. ***Starfsemi, sem leggja skal af, er þáttur í fyrirtæki:***

   a) ***sem fyrirtækið er, samkvæmt einni áætlun, að:***

      i) ***ráðstafa nánast í heild sinni, t.d. með því að selja þáttinn í einum viðskiptum, kljúfa hann frá eða færa eignarhlutann á þættinum til hluthafa fyrirtækisins,***

      ii) ***ráðstafa í hlutum, t.d. með því að selja eignir þáttarins og gera upp skuldir hans hverja fyrir sig, eða***

      iii) ***binda enda á reksturinn með því að leggja hann niður***,

   b) ***sem er veigamikil, sérstök atvinnugrein eða landsvæði, þar sem starfsemi fer fram, og***

   c) ***sem er hægt að aðgreina rekstrarlega og reikningshaldslega.***

3. Samkvæmt skilyrði í a-lið skilgreiningarinnar (a-lið 2. liðar) má ráðstafa starfsemi, sem leggja skal af, í heild eða í hlutum en það skal alltaf gert samkvæmt heildaráætlun um að leggja af allan þáttinn.

4. Ef fyrirtæki selur þátt nánast í heild sinni getur niðurstaðan verið hreinn ágóði eða hreint tap. Þegar starfsemi er lögð af með slíkum hætti gildir ein dagsetning þegar bindandi samkomulag er gert um sölu, jafnvel þó að raunveruleg yfirfærsla á eignum og yfirráðum yfir starfseminni, sem leggja skal af, fari fram síðar. Auk þess geta greiðslur til seljanda farið fram þegar samkomulagið er gert, þegar yfirfærslan á sér stað eða á lengra tímabili í framtíðinni.

5. Í stað þess að ráðstafa veigamiklum þætti í heild sinni getur fyrirtæki lagt af þáttinn og ráðstafað honum með því að selja eignir og gera upp skuldir í honum í hlutum (hverja fyrir sig eða saman í smáum einingum). Þegar ráðstöfun fer fram í hlutum getur sala einstakra eigna eða uppgjör einstakra skulda haft gagnstæð áhrif þó að niðurstaðan í heild geti verið hreinn ágóði eða tap. Enn fremur gildir engin ein dagsetning þegar gert er bindandi heildarsamkomulag um sölu. Sala eigna og uppgjör skulda getur þvert á móti farið fram á nokkurra mánaða tímabili eða e.t.v. lengri tíma og lok reikningsskilatímabils kann að eiga sér stað þegar liðið er á ráðstöfunartímabilið. Ef ráðstöfunin á að uppfylla skilyrði um starfsemi sem leggja skal af verður ráðstöfunin að vera samkvæmt einni samræmdri áætlun.

6. Fyrirtæki getur hætt rekstri með því að leggja hann niður án þess að fyrirtækið selji talsverðan hluta eigna sinna. Starfsemi, sem er lögð niður, er starfsemi sem leggja skal af ef hún uppfyllir þau skilyrði sem eru í skilgreiningunni. Breyting á umfangi starfsemi eða hvernig henni er háttað felur þó ekki í sér að hún sé lögð niður vegna þess að starfsemin heldur áfram í breyttri mynd.

7. Fyrirtæki loka oft starfsstöðvum, hætta með vörur eða jafnvel vörulínur og breyta fjölda starfsfólks til að bregðast við áhrifum frá markaðsöflunum. Þó að slíkar lokanir, stöðvanir og fækkanir séu ekki í sjálfu sér starfsemi sem leggja skal af, eins og það hugtak er notað í þessum staðli, getur þetta gerst í tengslum við starfsemi sem leggja skal af.

8. Dæmi um starfsemi, sem uppfyllir ekki endilega skilyrðið í a-lið 2. liðar en gæti gert það ásamt með öðrum aðstæðum, eru m.a.:

   a) þegar hætt er smám saman eða í áföngum við vörulínu eða tegund þjónustu,

IAS 35

b) þegar hætt er framleiðslu nokkurra vara í rekstri, jafnvel nokkuð skyndilega, en reksturinn heldur áfram,

c) flutningur á hluta af framleiðslu- eða markaðsstarfsemi í tiltekinni atvinnugrein frá einum stað til annars,

d) lokun starfsstöðvar til að ná fram framleiðniaukningu eða öðrum sparnaði með kostnaðarlækkunum og

e) sala á dótturfélagi með starfsemi sem er sambærileg við starfsemi móðurfélagsins eða annarra dótturfélaga.

9. Rekstrarstarfsþáttur eða landsvæðisstarfsþáttur, sem gera þarf skil á, samkvæmt skilgreiningu í IAS-staðli 14, starfsþáttaskýrslur, myndi við eðlilegar aðstæður uppfylla skilyrði í b-lið skilgreiningarinnar á starfsemi sem leggja skal af (b-liður 2. liðar), þ.e. hann væri sérstök, veigamikil atvinnugrein eða landsvæði þar sem starfsemi fer fram. Hluti starfsþáttar, eins og hann er skilgreindur í IAS-staðli 14, getur einnig uppfyllt skilgreininguna í b-lið. Í fyrirtæki með einn rekstrarstarfsþátt eða einn landsvæðisstarfsþátt, sem þarf því ekki að birta starfsþáttaskýrslu, getur veigamikil vöru- eða þjónustulína einnig uppfyllt skilyrðin í skilgreiningunni.

10. Samkvæmt IAS-staðli 14 er heimilað en þess ekki krafist að mismunandi stig lóðrétt samþættrar starfsemi skuli aðgreind sem sérstakir rekstrarstarfsþættir. Slíkir lóðrétt samþættir rekstrarstarfsþættir geta fallið að skilyrði í b-lið skilgreiningarinnar á starfsemi sem leggja skal af.

11. Unnt er að aðgreina þátt að því er varðar rekstur annars vegar og fjárhagsupplýsingar hins vegar — skilyrði í c-lið skilgreiningarinnar (c-liður 2. liðar) — ef:

a) unnt er að rekja eignir og skuldir, sem tengjast rekstrinum, beint til hans,

b) unnt er að rekja tekjur (heildartekjur) beint til hans og

c) unnt er að rekja a.m.k. stærstan hluta rekstrarútgjalda í þeim þætti beint til hans.

12. Rekja má eignir, skuldir, tekjur og gjöld beint til þáttar ef þau féllu niður þegar þátturinn er seldur, lagður niður eða ráðstafað með öðrum hætti. Vextir og annar fjármagnskostnaður eru aðeins raktir til starfsemi sem leggja skal af ef tengd skuld er einnig rakin til hennar.

13. Eins og starfsemi, sem leggja skal af, er skilgreind í þessum staðli er þess að vænta að tiltölulega fátítt sé að starfsemi skuli lögð af. Sumar breytingar, sem eru ekki flokkaðar sem starfsemi sem leggja skal af, geta fallið undir endurskipulagningu (sjá IAS-staðal 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir).

14. Einnig geta fátíðir atburðir, sem uppfylla hvorki skilyrði um starfsemi, sem leggja skal af, né endurskipulagningu, leitt til tekju- eða gjaldaliða, sem sérstök upplýsingaskylda á við um samkvæmt IAS-staðli 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum, þar sem stærð þeirra, eðli eða tíðni valda því að þeir skipta máli þegar árangur fyrirtækisins á tímabilinu er skýrður.

15. Hafi ráðstöfun á þætti fyrirtækis verið flokkuð sem starfsemi, sem leggja skal af, samkvæmt þessum staðli vekur það í sjálfu sér ekki upp spurningar um áframhaldandi rekstrarhæfi fyrirtækisins. Í IAS-staðli 1, framsetning reikningsskila, er þess krafist að upplýsingar séu veittar um óvissu varðandi áframhaldandi rekstrarhæfi fyrirtækisins og hvers kyns ályktanir um að fyrirtæki geti ekki haldið áfram rekstri.

Atburður sem kallar á fyrstu upplýsingar

16. ***Atburður, sem kallar á fyrstu upplýsingar, að því er tekur til starfsemi sem leggja skal af, á sér stað þegar annaðhvort eftirfarandi gerist, hvort sem gerist fyrr:***

a) ***fyrirtækið hefur gert bindandi sölusamkomulag um nánast allar eignir sem teljast til starfseminnar, sem leggja skal af, eða***

b) ***stjórn fyrirtækisins eða sambærilegur stjórnunaraðili hefur bæði i) samþykkt ítarlega formlega áætlun um að starfsemi skuli lögð af og ii) gefið út tilkynningu um áætlunina.***

FÆRSLA OG MAT

17. ***Fyrirtæki skal beita grundvallarreglum um færslu og mat, sem eru settar fram í öðrum alþjóðlegum reikningsskilastöðlum, í þeim tilgangi að ákvarða hvenær og hvernig eigi að færa og meta breytingar á eignum og skuldum og tekjum, gjöldum og sjóðstreymi í tengslum við starfsemi sem leggja skal af.***

18. Í þessum staðli eru ekki settar neinar grundvallarreglur um færslu og mat. Í honum eru aftur á móti gerðar kröfur um að fyrirtæki fylgi grundvallarreglum um færslu og mat sem settar eru í öðrum stöðlum. Tveir staðlar, sem líklegt er að skipti máli að þessu leyti, eru:

    a) IAS-staðall 36, virðisrýrnun eigna, og

    b) IAS-staðall 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir.

19. Aðrir staðlar, sem geta skipt máli, eru IAS-staðall 19, starfskjör, með tilliti til starfslokakjara og IAS-staðall 16, varanlegir rekstrarfjármunir, með tilliti til ráðstafana á þess konar eignum.

Reiknaðar skuldbindingar

20. Starfsemi, sem leggja skal af, er endurskipulagning eins og það hugtak er skilgreint í IAS-staðli 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir. Í IAS-staðli 37 eru veittar leiðbeiningar um tilteknar kröfur í þessum staðli, þar á meðal:

    a) hvað felur í sér „ítarlega, formlega áætlun um að starfsemi skuli lögð af“, eins og það hugtak er notað í b-lið 16. liðar í þessum staðli, og

    b) hvað felur í sér „tilkynningu um áætlun“ eins og það hugtak er notað í b-lið 16. liðar í þessum staðli.

21. Í IAS-staðli 37 er skilgreint hvenær reiknuð skuldbinding skuli færð. Í sumum tilvikum gerist atburðurinn sem skuldbindur fyrirtækið eftir að reikningsskilatímabili lýkur en áður en birting reikningsskilanna fyrir það tímabil hefur verið heimiluð. Samkvæmt 29. lið í þessum staðli er krafist upplýsinga um starfsemi, sem leggja skal af, í slíkum tilvikum.

Virðisrýrnunartöp

22. Samþykkt áætlunar og tilkynning um að leggja starfsemi af er vísbending um að virði eignanna, sem teljast til starfseminnar sem leggja skal af, gæti hafa rýrnað eða að virðisrýrnunartap, sem áður var fært vegna þessara eigna, skuli hækkað eða bakfært. Fyrirtæki áætlar því í samræmi við IAS-staðal 36, virðisrýrnun eigna, endurheimtanlega fjárhæð hverrar eignar í starfseminni sem leggja skal af (hreint söluverð eða notkunarvirði, hvort sem er hærra) og færir virðisrýrnunartap eða bakfærir fyrra virðisrýrnunartap ef við á.

23. Þegar fyrirtæki beitir IAS-staðli 36 á starfsemi, sem leggja skal af, ákvarðar það hvort endurheimtanleg fjárhæð eignar í starfsemi, sem leggja skal af, er metin ein og sér eða með hliðsjón af fjárskapandi einingunni sem hún tilheyrir (skilgreind í IAS-staðli 36 sem minnsti aðgreinanlegi flokkur eigna, sem eignin, sem er til skoðunar, tilheyrir, og sem skilar innstreymi handbærs fjár vegna áframhaldandi notkunar sem er að stærstum hluta óháð innstreymi handbærs fjár frá öðrum eignum eða eignaflokkum). Dæmi:

    a) ef fyrirtækið selur starfsemi, sem leggja skal af, nánast í heild sinni skilar engin eign í starfseminni, sem leggja skal af, handbæru fé, óháð öðrum eignum innan starfseminnar sem leggja skal af. Af þeim sökum er endurheimtanleg fjárhæð ákvörðuð vegna starfseminnar, sem leggja skal af, í heild og virðisrýrnunartapi, ef við á, er skipt á eignirnar í starfseminni, sem leggja skal af, í samræmi við IAS-staðal 36,

    b) ef fyrirtækið ráðstafar starfseminni, sem leggja skal af, með öðrum hætti, t.d. með því að selja eignirnar í hlutum, er endurheimtanlega fjárhæðin ákvörðuð fyrir einstakar eignir, nema eignirnar séu seldar saman í flokkum, og

    c) ef fyrirtækið hættir starfseminni, sem leggja skal af, er endurheimtanlega fjárhæðin ákvörðuð fyrir einstakar eignir eins og sett er fram í IAS-staðli 36.

IAS 35

24. Eftir að tilkynnt er um áætlun geta samningaviðræður við hugsanlega kaupendur að starfseminni, sem leggja skal af, eða raunverulegir bindandi sölusamningar bent til þess að virði eignanna í starfseminni, sem leggja skal af, kunni að hafa rýrnað enn frekar eða að virðisrýrnunartöp, sem færð voru vegna þessara eigna á fyrri tímabilum, hafi lækkað. Þegar svo ber undir endurmetur fyrirtæki endurheimtanlega fjárhæð eigna sem tengjast starfseminni, sem leggja skal af, og færir eða bakfærir þau virðisrýrnunartöp sem verða í samræmi við IAS-staðal 36.

25. Verð í bindandi sölusamningi er besta vísbendingin um hreint söluverð eignar (skapandi einingar) eða um áætlað innstreymi handbærs fjár vegna endanlegrar ráðstöfunar við ákvörðun á notkunarvirði eignarinnar (fjárskapandi einingarinnar).

26. Bókfært verð (endurheimtanleg fjárhæð) starfsemi, sem leggja skal af, innifelur bókfært verð (endurheimtanlega fjárhæð) allrar viðskiptavildar sem er hægt að rekja með skynsamlegum og samræmdum hætti til starfseminnar sem leggja skal af.

FRAMSETNING OG UPPLÝSINGAR

Fyrstu upplýsingar

27. ***Fyrirtæki skal taka eftirfarandi upplýsingar, sem tengjast starfsemi sem leggja skal af, með í reikningsskilin frá og með reikningsskilunum fyrir tímabilið þegar atburður, sem kallar á fyrstu upplýsingar, á sér stað (eins og skilgreint er í 16. lið):***

a) ***lýsingu á starfseminni sem leggja skal af,***

b) ***rekstrarstarfsþátt (-starfsþætti) eða landsvæðisstarfsþátt (-starfsþætti) sem starfsemin telst til í samræmi við IAS-staðal 14,***

c) ***dagsetningu og eðli atburðarins sem kallaði á fyrstu upplýsingar,***

d) ***dagsetninguna eða tímabilið þegar vænst er að starfsemin verði endanlega lögð af, ef það er vitað eða unnt að ákvarða það,***

e) ***bókfært verð heildareigna og -skulda, sem á að ráðstafa, eins og það er við dagsetningu efnahagsreikningsins,***

f) ***fjárhæð tekna, gjalda og hagnaðar eða taps fyrir skatta af reglulegri starfsemi, sem rekja má til starfseminnar, sem leggja skal af, á yfirstandandi reikningsskilatímabili, og tekjuskatts af henni, eins og gerð er krafa um í h-lið 81. liðar IAS-staðals 12, og***

g) ***fjárhæðir hreins sjóðstreymis af rekstrar-, fjárfestingar- og fjármögnunarhreyfingum vegna starfseminnar, sem leggja skal af, á yfirstandandi reikningsskilatímabili.***

28. Við mat á eignum, skuldum, tekjum, gjöldum, ágóða, tapi og sjóðstreymi starfsemi, sem leggja skal af, í því skyni að veita upplýsingar sem gerð er krafa um í þessum staðli er unnt að rekja slíka liði til starfsemi sem leggja skal af ef þeim verður ráðstafað, þeir gerðir upp, lækkaðir eða felldir út þegar starfsemin hefur að fullu verið lögð af. Að því marki, sem haldið er áfram með slíka liði eftir að starfsemin hefur verið lögð af, skulu þeir ekki taldir til starfseminnar sem leggja skal af.

29. ***Ef atburður, sem kallar á fyrstu upplýsingar, á sér stað eftir að reikningsskilatímabili fyrirtækis lýkur en áður en heimilað er að birta reikningsskilin fyrir það tímabil skulu upplýsingarnar fyrir tímabilið, sem þau reikningsskil taka til og tilgreindar eru í 27. lið, vera í reikningsskilunum.***

30. Sem dæmi má taka að reikningsár fyrirtækis endi 31. desember 20X5 og stjórn þess samþykkir áætlun um að leggja eigi af starfsemi 15. desember 20X5 og tilkynnir um þá áætlun 10. janúar 20X6. Stjórnin heimilar reikningsskilin fyrir 20X5 til birtingar 20. mars 20X6. Í reikningsskilunum fyrir 20X5 eru upplýsingarnar sem gerð er krafa um í 27. lið.

Aðrar upplýsingar

31. ***Þegar fyrirtæki ráðstafar eignum eða gerir upp skuldir, sem rekja má til starfsemi sem leggja skal af, eða gerir bindandi samning um sölu á slíkum eignum eða uppgjör á slíkum skuldum skal það, þegar atburðirnir gerast, hafa eftirfarandi upplýsingar í reikningsskilum sínum:***

a) ***að því er varðar allan hagnað eða tap sem er fært við ráðstöfun á eignum eða uppgjör á skuldum sem rekja má til starfseminnar sem leggja skal af: i) fjárhæð hagnaðar eða taps fyrir skatta og ii) tekjuskatt í tengslum við hagnaðinn eða tapið, eins og gerð er krafa um í h-lið 81. liðar IAS-staðals 12, og***

b) ***hreint söluverð eða söluverð á tilteknu verðbili (að frádregnum væntanlegum ráðstöfunarkostnaði) þessara hreinu eigna, sem fyrirtækið hefur gert einn eða fleiri bindandi sölusamninga um, hvenær þessa sjóðstreymis er vænst og bókfært verð þessara hreinu eigna.***

32. Ráðstöfun eigna, uppgjör skulda og bindandi sölusamningar, sem vísað er til í undanfarandi lið, getur farið fram samhliða atburðinum, sem kallar á fyrstu upplýsingar, eða á tímabilinu þegar atburðurinn, sem kallar á fyrstu upplýsingar, á sér stað eða á síðara tímabili. Ef sumar eignir í starfsemi sem leggja skal af, hafa í raun verið seldar eða um þær gerður einn eða fleiri bindandi sölusamningar eftir lok reikningsársins en áður en stjórnin samþykkir birtingu reikningsskilanna skal veita upplýsingarnar, sem gerð er krafa um í 31. lið, í reikningsskilunum ef það, að veita ekki upplýsingarnar, hefur áhrif á getu notenda reikningsskilanna til að meta rétt og taka viðeigandi ákvarðanir, í samræmi við IAS-staðal 10, atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings.

Uppfærsla upplýsinga

33. ***Til viðbótar við upplýsingar, sem veita skal skv. 27. og 31. lið, skal fyrirtæki, í reikningsskilum sínum fyrir tímabil á eftir því sem atburður, sem kallar á fyrstu upplýsingar, á sér stað, hafa lýsingu á öllum verulegum breytingum, fjárhæðum eða tímasetningu á sjóðstreymi í tengslum við eignirnar og skuldirnar, sem ráðstafa á eða gera upp, og atburðina sem valda þessum breytingum.***

34. Dæmi um atburði og starfsemi, sem veita skal upplýsingar um, eru m.a. eðli og skilmálar bindandi sölusamninga um eignirnar, skiptingu eignanna með aðskilnaði frá fyrirtækinu og úthlutun hlutabréfa í nýju félagi til hluthafa fyrirtækisins og samþykktir með lögum eða reglugerðum.

35. ***Þær upplýsingar, sem gerð er krafa um í 27. til 34. lið að séu veittar, skal haldið áfram að veita í reikningsskilum til og með tímabilinu þegar starfsemin hefur verið lögð af að fullu. Starfsemi hefur að fullu verið lögð af þegar ácetlunin hefur nánast verið fullframkvæmd eða hætt hefur verið við hana þó að greiðslum frá kaupanda (kaupendum) til seljanda kunni enn að vera ólokið.***

36. ***Ef fyrirtæki hættir við eða dregur sig út úr ácetlun sem áður hafði verið tilkynnt um sem starfsemi sem leggja skyldi af skal það greina frá því og áhrifum sem það hefur.***

37. Þegar framangreindum lið er beitt fela upplýsingar um áhrifin í sér bakfærslu alls fyrra virðisrýrnunartaps eða reiknaðra skuldbindinga sem voru færðar í tengslum við starfsemina sem leggja skyldi af.

Sérstakar upplýsingar um sérhverja starfsemi sem leggja skal af

38. ***Allar upplýsingar, sem gerð er krafa um í þessum staðli, skal setja fram sérstaklega fyrir sérhverja starfsemi sem leggja skal af.***

IAS 35

Framsetning upplýsinga sem gerð er krafa um

Fjárhagsyfirlit eða skýringar

39. ***Upplýsingarnar, sem gerð er krafa um í 27. til 37. lið að séu veittar, má annaðhvort setja fram í skýringum reikningsskilanna eða í fjárhagsyfirlitum, að undanskildum upplýsingum um fjárhæð ágóða eða taps fyrir skatta, sem er færð við ráðstöfun eigna eða uppgjör skulda er rekja má til starfsemi sem leggja skal af (a-liður 31. liðar), sem skal birta í rekstrarreikningi.***

40. Hvatt er til þess að upplýsingarnar, sem gerð er krafa um í f- og g-lið 27. liðar að séu veittar, séu settar fram annars vegar í rekstrarreikningi og hins vegar í sjóðstreymisyfirliti.

Ekki óreglulegur liður

41. ***Starfsemi, sem leggja skal af, skal ekki birta sem óreglulegan lið.***

42. Í IAS-staðli 8 er óreglulegur liður skilgreindur sem „tekjur eða gjöld sem eru tilkomin vegna atburða eða viðskipta sem eru greinilega aðskilin frá reglulegri starfsemi fyrirtækisins og er þess því ekki vænst að þau muni endurtaka sig oft eða reglulega.“ Dæmin tvö um óreglulega liði, sem eru nefnd í IAS-staðli 8, eru um eignarnám og náttúruhamfarir sem bæði eru þess konar atburðir að þeir eru ekki á valdi stjórnenda fyrirtækisins. Eins og skilgreint er í þessum staðli byggist starfsemi, sem leggja skal af, á einni áætlun stjórnenda fyrirtækisins um að selja eða ráðstafa með öðrum hætti umtalsverðum hluta starfseminnar.

Takmörkuð notkun hugtaksins „starfsemi sem leggja skal af“

43. ***Endurskipulagningu, viðskipti eða atburð, sem ekki fellur að skilgreiningunni í þessum staðli á starfsemi sem leggja skal af, skal ekki nefna starfsemi sem leggja skal af.***

Dæmi um upplýsingar

44. Í viðauka A eru dæmi um framsetningu og upplýsingar sem gerð er krafa um í þessum staðli.

Endurákvörðun fyrri tímabila

45. ***Samanburðarupplýsingar fyrir fyrri tímabil, sem eru sett fram í reikningsskilum sem eru gerð eftir atburð, sem kallar á fyrstu upplýsingar, skal endurgera til að aðgreina eignir, skuldir, tekjur, gjöld og sjóðstreymi í áframhaldandi starfsemi frá starfsemi sem leggja skal af, á sambærilegan hátt og gerð er krafa um í 27. til 43. lið.***

46. Í viðauka B eru dæmi til að útskýra beitingu framangreinds liðar.

Upplýsingar í árshlutareikningsskilum

47. ***Í skýringum við árshlutareikningsskil skal lýsa allri verulegri starfsemi eða atburðum frá lokum síðasta árlega reikningsskilatímabils sem tengjast starfsemi, sem leggja skal af, og öllum verulegum breytingum á fjárhæð eða tímasetningu sjóðstreymis í tengslum við eignir og skuldir sem á að ráðstafa eða gera upp.***

48. Þessi grundvallarregla er í samræmi við aðferðina í IAS-staðli 34, árshlutareikningsskil, þar sem skýringum við árshlutareikningsskil er ætlað að skýra verulegar breytingar frá dagsetningu síðustu árlegu reikningsskila.

GILDISTÖKUDAGUR

49. ***Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1999 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr vegna tímabila sem lýkur eftir að þessi staðall er gefinn út.***

50. Þessi staðall kemur í stað 19. til 22. liðar í IAS-staðli 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 36

Virðisrýrnun eigna

Stjórn alþjóðareikningsskilanefndarinnar samþykkti þennan alþjóðlega reikningsskilastaðal í apríl 1998 og gildir hann um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. júlí 1999 eða síðar.

Í júlí 1998 leiddi samþykkt IAS-staðals 38, óefnislegar eignir, og IAS-staðals 22 (endurskoðaður1998), sameining fyrirtækja, til breytinga á millivísunum og hugtökum í inngangi og 39., 40. og 110. lið. Að auki var með IAS-staðli 38 bætt við skilgreiningu á „virkum markaði“ í 5. lið. Að lokum var leiðrétt minni háttar ósamræmi í orðalagi í 47. lið A, 48. lið A og 57. lið A í viðbæti A.

Í apríl 2000 var 1. lið breytt með IAS-staðli 40, fjárfestingareignir. Breytingin gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2001 eða síðar.

Í janúar 2001 var 1. lið breytt með IAS-staðli 41, landbúnaður. Breytingin gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2003 eða síðar.

INNGANGUR

1. Í þessum staðli („IAS-staðall 36“) er mælt fyrir um færslu og upplýsingar vegna virðisrýrnunar allra eigna. Hann kemur í stað þeirra krafna um mat á endurheimtanleika eignar og færslu virðisrýrnunartapa sem voru í:

   a) IAS-staðli 16 (endurskoðaður 1993), varanlegir rekstrarfjármunir (sjá IAS-staðal 16 (endurskoðaður 1998)),

   b) IAS-staðli 22 (endurskoðaður 1993), sameining fyrirtækja (sjá IAS-staðal 22 (endurskoðaður 1998)),

   c) IAS-staðli 28 (endursniðinn 1994), færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélögum (sjá IAS-staðal 28 (endurskoðaður 1998)) og

   d) IAS-staðli 31 (endursniðinn 1994), reikningsskil hlutdeildar í samrekstri (sjá IAS-staðal 31 (endurskoðaður 1998)).

   Helstu breytingar frá fyrri kröfum og skýringum á meginreglum IAS-staðals 36 eru settar fram í sérstökum grundvelli niðurstaðna.

2. IAS-staðall 36 fjallar ekki um virðisrýrnun birgða, frestaðra skattinneigna, eigna, sem myndast vegna verksamninga, eigna, sem myndast vegna starfskjara, eða flestra fjáreigna.

3. Í IAS-staðli 36 er gerð krafa um að endurheimtanleg fjárhæð eignar skuli metin þegar vísbending er um að eign kunni að hafa rýrnað að virði. Í sérstökum tilvikum kunna að vera gerðar kröfur um frekari endurskoðun í þeim alþjóðlega reikningsskilastaðli sem við á um eign. Í IAS-staðli 38, óefnislegar eignir, og IAS-staðli 22 (endurskoðaður 1998), sameining fyrirtækja, er t.d. gerð krafa um að endurheimtanleg fjárhæð óefnislegra eigna og viðskiptavildar, sem er afskrifuð á meira en 20 árum, skuli metin árlega.

4. Í IAS-staðli 36 er þess krafist að virðisrýrnunartap sé alltaf fært (virði eignar rýrnar) þegar bókfært verð eignar er hærra en endurheimtanleg fjárhæð hennar. Virðisrýrnunartap skal fært í rekstrarreikning vegna eigna, sem eru bókfærðar á kostnaðarverði, og meðhöndlað sem lækkun á endurmati eigna sem eru bókfærðar á endurmetnu verði.

5. Í IAS-staðli 36 er þess krafist að endurheimtanleg fjárhæð sé metin á því sem er hærra: hreinu söluverði eða notkunarvirði:

   a) hreint söluverð er sú fjárhæð sem fæst við sölu eignar í viðskiptum ótengdra aðila þar sem aðilar eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna eftir að beinn viðbótarkostnaður við að ráðstafa eign hefur verið dreginn frá og

   b) notkunarvirði er núvirði áætlaðs framtíðarsjóðstreymis sem vænst er að myndist af áframhaldandi notkun eignar og af ráðstöfun hennar við lok notkunartíma.

IAS 36

6. Við ákvörðun á notkunarvirði eignar er þess krafist í IAS-staðli 36 að fyrirtæki skuli m.a. nota:

   a) sjóðstreymisspár, byggðar á raunhæfum og rökstuddum forsendum, sem:

      i) endurspegla eignina í núverandi ástandi og

      ii) sýna besta mat stjórnenda á þeim efnahagsaðstæðum sem munu vera til staðar það sem eftir er af notkunartíma eignarinnar, og

   b) afvöxtunarstuðull fyrir skatta, sem endurspeglar núverandi markaðsmat á tímavirði peninga, og áhættuna sem sérstaklega á við eignina. Afvöxtunarstuðull fyrir skatta skal ekki endurspegla áhættu þegar framtíðarsjóðstreymi hefur verið leiðrétt vegna þeirrar áhættu.

7. Endurheimtanleg fjárhæð skal metin fyrir sérhverja eign. Ef slíkt er ekki mögulegt er þess krafist í IAS-staðli 36 að fyrirtæki ákvarði endurheimtanlega fjárhæð fyrir fjárskapandi einingu sem eignin tilheyrir. Fjárskapandi eining er minnsti, skilgreinanlegi eignaflokkur sem skilar innstreymi handbærs fjár vegna áframhaldandi notkunar sem er að stærstum hluta óháð innstreymi handbærs fjár frá öðrum eignum eða eignaflokkum. Ef viðskipti með afurðir af eign eða eignaflokki fara hins vegar fram á virkum markaði skal sú eign eða eignaflokkur vera skilgreindur sem sérstök, fjárskapandi eining jafnvel þó að öll framleiðsla eða hluti framleiðslu þessarar eignar eða eignaflokks sé notaður innan fyrirtækisins. Í viðauka A, skýringardæmi, eru dæmi um skilgreiningu á fjárskapandi einingum.

8. Þegar prófað er hvort virði fjárskapandi einingar hafi rýrnað er þess krafist samkvæmt IAS-staðli 36 að litið sé til viðskiptavildar og heildareigna fyrirtækis (s.s. eigna aðalskrifstofu) sem tengjast hinni fjárskapandi einingu. Í IAS-staðli 36 er tilgreint hvernig fara skal að.

9. Meginreglur um færslu og mat á virðisrýrnunartöpum fjárskapandi einingar eru þær sömu og fyrir einstaka eign. Í IAS-staðli 36 er tilgreint hvernig ákvarða skal bókfært verð fjárskapandi einingar og hvernig skipta skal virðisrýrnunartapi milli eigna einingarinnar.

10. Í IAS-staðli 36 er þess krafist að virðisrýrnunartap, sem fært var á fyrri árum, skuli bakfært þá og því aðeins að breyting hafi átt sér stað á því mati sem notað er til að ákvarða endurheimtanlega fjárhæð frá því að síðasta virðisrýrnunartap var fært. Hins vegar er virðisrýrnunartap aðeins bakfært að því marki sem það hækkar ekki bókfært verð eignar umfram bókfært verð sem hefði verið ákvarðað fyrir eignina (að frádregnum afskriftum óefnislegra eigna eða afskriftum fastafjármuna) ef ekkert virðisrýrnunartap hefði verið fært á fyrri árum. Bakfærsla virðisrýrnunartaps skal færð í rekstrarreikning vegna eigna sem eru bókfærðar á kostnaðarverði og farið með hana sem hækkun á endurmati eigna sem eru bókfærðar á endurmetnu verði.

11. Í IAS-staðli 36 er þess krafist að virðisrýrnunartap viðskiptavildar skuli ekki bakfært nema:

   a) virðisrýrnunartapið hafi orðið vegna sérstaks, ytri atburðar sem var óvenjulegs eðlis og ekki er vænst að muni endurtaka sig, og

   b) áhrif þessa atburðar hafi gengið til baka vegna ytri atburða sem gerðust síðar.

12. Þegar virðisrýrnunartöp eru færð (bakfærð) er gerð krafa um það í IAS-staðli 36 að greint sé frá tilteknum upplýsingum:

   a) eftir eignaflokki, og

   b) eftir starfsþáttum, sem gera þarf skil á, byggt á aðalskýrslusniði fyrirtækisins (aðeins er gerð krafa um það ef fyrirtæki beitir IAS-staðli 14, starfsþáttaskýrslur).

   Í IAS-staðli 36 er krafist frekari upplýsinga ef virðisrýrnunartöp, sem eru færð (bakfærð) á tímabilinu, eru mikilvæg fyrir reikningsskil þess fyrirtækis í heild sem reikningsskilin taka til.

13. Þegar IAS-staðall 36 er fyrst tekinn upp skal honum aðeins beitt framvirkt. Farið skal með virðisrýrnunartöp, sem eru færð (bakfærð), samkvæmt IAS-staðli 36 og ekki samkvæmt aðalreglu eða leyfilegri fráviksaðferð fyrir aðrar breytingar á reikningsskilaaðferðum í IAS-staðli 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum.

14. IAS-staðall 36 gildir um reikningsskilatímabil sem hefjast 1. júlí 1999 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr.

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	
Gildissvið	1-4
Skilgreiningar	5
Aðgreining eignar sem gæti hafa rýrnað að virði	6-14
Mat á endurheimtanlegri fjárhæð	15-56
Hreint söluverð	21-25
Notkunarvirði	26-56
Grundvöllur mats á framtíðarsjóðstreymi	27-31
Samsetning mats á framtíðarsjóðstreymi	32-46
Framtíðarsjóðstreymi í erlendum gjaldmiðli	47
Afvöxtunarstuðull	48-56
Færsla og mat virðisrýrnunartaps	57-63
Fjárskapandi einingar	64-93
Skilgreining fjárskapandi einingar sem eign tilheyrir	65-72
Endurheimtanleg fjárhæð og bókfært verð fjárskapandi einingar	73-87
Viðskiptavild	79-83
Heildareignir fyrirtækis	84-87
Virðisrýrnunartap fjárskapandi einingar	88-93
Bakfærsla virðisrýrnunartaps	94-112
Bakfærsla virðisrýrnunartaps af einstakri eign	102-106
Bakfærsla virðisrýrnunartaps fjárskapandi einingar	107-108
Bakfærsla virðisrýrnunartaps viðskiptavildar	109-112
Upplýsingar	113-119
Bráðabirgðaákvæði	120-121
Gildistökudagur	122

IAS 36

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulega liða (sjá 12. lið formálans).

MARKMIÐ

Markmiðið með þessum staðli er að mæla fyrir um þær aðferðir sem fyrirtæki beitir til að tryggja að eignir þess séu ekki bókfærðar á hærra verði en endurheimtanlegri fjárhæð. Eign er bókfærð á hærra verði 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 fyrirtæki færi virðisrýrnunartap. Í staðlinum er einnig tilgreint hvenær fyrirtæki skuli bakfæra virðisrýrnunartap og mælir fyrir um tilteknar upplýsingar vegna eigna sem hafa rýrnað að virði.

GILDISSVIÐ

1. ***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 skattinneigna (sjá IAS-staðal 12, tekjuskattar),***

   d) ***eigna, sem myndast vegna starfsmannakjara (sjá IAS-staðal 19, starfskjör),***

   e) ***fjáreigna, sem falla undir gildissvið IAS-staðals 32, fjármálagerningar: upplýsingar og framsetning,***

   f) ***fjárfestingareigna, sem metnar eru á gangvirði (sjá IAS-staðal 40, fjárfestingareignir), og***

   g) ***lífrænna eigna, sem tengjast landbúnaðarstarfsemi og metnar eru á gangvirði, að frádregnum áætluðum kostnaði við sölu (sjá IAS-staðal 41, landbúnaður).***

2. Þessi staðall gildir ekki um birgðir, eignir sem myndast vegna verksamninga, frestaðar skattinneignir né eignir sem myndast vegna starfskjara vegna þess að í alþjóðlegum reikningsskilastöðlum, sem gilda um þessar eignir, eru þegar sérstakar kröfur um færslu og mat á þessum eignum.

3. Þessi staðall gildir um:

   a) dótturfélög eins og þau eru skilgreind í IAS-staðli 27, samstæðureikningsskil og færsla fjárfestinga í dótturfélögum,

   b) hlutdeildarfélög eins og þau eru skilgreind í IAS-staðli 28, færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélögum, og

   c) samrekstur eins og hann er skilgreindur í IAS-staðli 31, reikningsskil hlutdeildar í samrekstri.

   Að því er varðar virðisrýrnun annarra fjáreigna vísast í IAS-staðal 39, fjármálagerningar: færsla og mat.

4. Þessi staðall gildir um eignir sem eru bókfærðar á endurmetinni fjárhæð (gangvirði) samkvæmt öðrum alþjóðlegum reikningsskilastöðlum s.s. leyfilegri fráviksaðferð í IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir. Skilgreiningin á því, hvort virði endurmetinnar eignar kunni að hafa rýrnað, veltur þó á því hvaða grunnur er notaður til að ákvarða gangvirði:

   a) ef gangvirði eignarinnar er markaðsverð hennar er eini munurinn á gangvirði eignarinnar og hreinu söluverði hennar 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 (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 og

ii) ef ráðstöfunarkostnaður er ekki óverulegur er nauðsynlegt að hreint söluverð endurmetnu eignarinnar sé lægra en gangvirði hennar. Þess vegna rýrnar virði endurmetnu eignarinnar ef notkunarvirði er lægra en endurmetin fjárhæð (gangvirði) hennar. Eftir að endurmatskröfunum hefur verið beitt í þessu tilviki beitir fyrirtæki þessum staðli til að ákvarða hvort eignin kunni að hafa rýrnað að virði og

b) ef gangvirði eignarinnar er ákvarðað á öðrum grundvelli en markaðsverði getur endurmetin fjárhæð (gangvirði) verið hærri eða lægri en endurheimtanleg fjárhæð hennar. Þess vegna beitir fyrirtæki þessum staðli eftir að endurmatskröfunum hefur verið beitt til að ákvarða hvort eignin kunni að hafa rýrnað að virði.

SKILGREININGAR

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

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

Notkunarvirði er núvirði áætlaðs framtíðarsjóðstreymis sem vænst er að myndist af áframhaldandi notkun eignar og ráðstöfun hennar í lok nýtingartíma.

Hreint söluverð er sú fjárhæð sem fæst með sölu eignar í viðskiptum ótengdra aðila, sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna, að frádregnum ráðstöfunarkostnaði.

Ráðstöfunarkostnaður er viðbótarkostnaður, sem rekja má beint til ráðstöfunar eignar, að undanskildum fjármagnskostnaði og tekjuskattskostnaði.

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

Bókfært verð er fjárhæð sem eign er færð á í efnahagsreikning eftir að allar uppsafnaðar afskriftir og öll uppsöfnuð virðisrýrnunartöp hafa verið dregin frá.

Afskriftir eru kerfisbundin skipting afskrifanlegrar fjárhæðar eignar á nýtingartíma hennar[1].

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

Nýtingartími er annaðhvort:

a) ***tímabilið, sem vænst er að fyrirtækið noti eign, eða***

b) ***fjöldi framleiðslueininga eða sambærilegra eininga sem vænta má að fyrirtækið afli með eigninni.***

Fjárskapandi eining er minnsti, skilgreinanlegi eignaflokkur sem skilar innstreymi handbærs fjár vegna áframhaldandi notkunar sem er að stærstum hluta óháð innstreymi handbærs fjár frá öðrum eignum eða eignaflokkum.

---

[1] Þegar um er að ræða óefnislega eign eða viðskiptavild er hugtakið afskriftir óefnislegra eigna venjulega notað í stað afskriftir fastafjármuna. Bæði hugtökin hafa sömu merkingu.

IAS 36

Heildareignir fyrirtækis eru eignir, aðrar en viðskiptavild, sem stuðla að framtíðarsjóðstreymi hjá fjárskapandi einingu, sem verið er að endurskoða, og hjá öðrum fjárskapandi einingum.

Virkur markaður er markaður þar sem öll eftirfarandi skilyrði eru fyrir hendi:

a) ***vörur, sem viðskipti eru með innan markaðarins, eru einsleitar,***

b) ***venjulega er unnt að finna kaupendur og seljendur sem eru reiðubúnir til viðskipta hvenær sem er og***

c) ***almenningur getur nálgast upplýsingar um verð.***

AÐGREINING EIGNAR SEM GÆTI HAFA RÝRNAÐ AÐ VIRÐI

6. Í 7. til 14. lið er tilgreint hvenær ákvarða skal endurheimtanlega fjárhæð. Í þessum kröfum er hugtakið „eign“ notað en kröfurnar gilda jafnt um einstaka eign og fjárskapandi einingu.

7. Eign hefur rýrnað að virði þegar bókfært verð eignarinnar er hærra en endurheimtanleg fjárhæð hennar. Í 9. til 11. lið er lýst vísbendingum um að virðisrýrnunartap hafi orðið: ef einhver þessara vísbendinga er fyrir hendi er gerð krafa um að fyrirtæki vinni formlegt mat á endurheimtanlegri fjárhæð. Ef engin vísbending er um hugsanlegt virðisrýrnunartap er ekki gerð krafa um það í þessum staðli að fyrirtæki framkvæmi formlegt mat á endurheimtanlegri fjárhæð.

8. ***Fyrirtæki skal, við hverja dagsetningu efnahagsreiknings, meta hvort einhverjar vísbendingar séu um að eign kunni að hafa rýrnað að virði. Ef slík vísbending er fyrir hendi skal fyrirtæki meta endurheimtanlega fjárhæð eignarinnar.***

9. ***Við mat á því hvort vísbendingar séu um að eign kunni að hafa rýrnað að virði skal fyrirtæki a.m.k. taka tillit til eftirfarandi vísbendinga:***

Utanaðkomandi upplýsingar

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 fyrirtækið, hafa átt sér stað á tímabilinu eða munu eiga sér stað í náinni framtíð í tæknilegu, markaðslegu, efnahagslegu eða lagalegu umhverfi, sem fyrirtækið 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 fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, er hærra en markaðsvirði þess.***

Innri upplýsingar

e) ***Vísbendingar eru fyrir hendi um úreldingu eða efnislegar skemmdir á eign.***

f) ***Verulegar breytingar, sem hafa neikvæð áhrif á fyrirtækið, 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 áætlanir um stöðvun eða endurskipulagningu rekstrar, sem eign tilheyrir, eða um ráðstöfun eignar fyrir þá dagsetningu sem áður hafði verið vænst.***

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.***

10. Skráin í 9. lið er ekki tæmandi. Fyrirtæki getur aðgreint aðrar vísbendingar um að eign kunni að hafa rýrnað að virði og samkvæmt þeim vísbendingum yrði gerð krafa um að fyrirtækið ákvarði endurheimtanlega fjárhæð eignar.

11. 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 verra 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) rekstrartöp eða hreint útstreymi handbærs fjár vegna eignarinnar þegar fjárhæðir yfirstandandi tímabils eru lagðar saman við fjárhæðir í framtíðarfjárhagsáætlun.

12. Hugtakið um mikilvægi á við þegar skilgreint er hvort meta þarf endurheimtanlega fjárhæð eignar. Ef fyrri útreikningar sýna t.d. að endurheimtanleg fjárhæð eignar er umtalsvert hærri en bókfært verð hennar þarf fyrirtækið ekki að endurmeta endurheimtanlega fjárhæð eignarinnar ef engir atburðir hafa átt sér stað sem myndu eyða mismuninum. Á sama hátt kann fyrri greining að sýna að endurheimtanleg fjárhæð eignar er ekki háð einni (eða fleiri) af vísbendingunum sem taldar eru upp í 9. lið.

13. Til skýringar á 12. lið er ekki gerð krafa um að fyrirtæki framkvæmi formlegt mat á endurheimtanlegri fjárhæð eignar í eftirfarandi tilvikum ef markaðsvextir eða önnur markaðsarðsemishlutföll á fjárfestingar hafa hækkað á tímabilinu:

    a) ólíklegt sé að afvöxtunarstuðullinn sem notaður er til að reikna út notkunarvirði eignarinnar verði fyrir áhrifum af hækkun 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, eða

    b) ef líklegt er að afvöxtunarstuðullinn, sem notaður er til að reikna út notkunarvirði eignarinnar verði fyrir áhrifum af hækkun þessara markaðsvaxta en fyrri næmisgreining á endurheimtanlegri fjárhæð sýnir að:

        i) ólíklegt sé að veruleg lækkun verði á endurheimtanlegri fjárhæð vegna þess að framtíðarsjóðstreymi muni líklega einnig hækka. Í sumum tilvikum getur fyrirtæki t.d. sýnt fram á að það lagi tekjur sínar að hækkunum á markaðsvöxtum eða

        ii) ólíklegt sé að lækkunin á endurheimtanlegri fjárhæð muni leiða til verulegs virðisrýrnunartaps.

14. Ef vísbending er um að eign kunni að hafa rýrnað að virði getur það gefið til kynna að sá nýtingartími sem eftir er, afskriftaaðferð eða hrakvirði eignarinnar þarfnist endurskoðunar og aðlögunar samkvæmt þeim alþjóðlega reikningsskilastaðli sem á við um eignina jafnvel þó að ekkert virðisrýrnunartap sé fært vegna eignarinnar.

MAT Á ENDURHEIMTANLEGRI FJÁRHÆÐ

15. Í þessum staðli er endurheimtanleg fjárhæð skilgreind sem það sem hærra er af hreinu söluverði eignar og notkunarvirði. Í 16. til 56. lið eru settar fram kröfur um mat endurheimtanlegrar fjárhæðar. Í þessum kröfum er hugtakið „eign“ notað en kröfurnar gilda jafnt um einstaka eign eða fjárskapandi einingu.

IAS 36

16. Ekki er alltaf nauðsynlegt að ákvarða bæði hreint söluverð og notkunarvirði eignar. Ef t.d. önnur þessara fjárhæða er hærri en bókfært verð eignarinnar hefur eignin ekki rýrnað að virði og ekki er nauðsynlegt að meta hina fjárhæðina.

17. Það getur verið mögulegt að ákvarða hreint söluverð jafnvel þó að ekki fari fram viðskipti með eign á virkum markaði. Stundum er þó ekki mögulegt að ákvarða hreint söluverð 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 má segja að endurheimtanleg fjárhæð eignar sé jafnhá notkunarvirði hennar.

18. Ef engin ástæða er til að ætla að notkunarvirði eignar sé verulega hærra en hreint söluverð hennar má segja að endurheimtanleg fjárhæð eignar sé jafnhá hreinu söluverði hennar. Þessu er oft háttað svo þegar um er að ræða eign sem ætluð er til ráðstöfunar. Þetta stafar af því að notkunarvirði eignar sem ætluð er til ráðstöfunar samanstendur aðallega af hreinu ráðstöfunarverði vegna þess að framtíðarsjóðstreymi vegna áframhaldandi notkunar eignarinnar fram að ráðstöfun verður líklega óverulegt.

19. Endurheimtanleg fjárhæð er ákvörðuð fyrir einstaka eign nema eignin skili ekki innstreymi handbærs fjár af áframhaldandi notkun 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 64. til 87. lið) nema:

    a) hreint söluverð eignarinnar sé annaðhvort hærra en bókfært verð hennar eða

    b) unnt sé að áætla að notkunarvirði eignarinnar sé nálægt hreinu söluverði hennar og unnt sé að ákvarða hreint söluverð.

20. 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 hreint söluverð eða notkunarvirði.

Hreint söluverð

21. Besta vísbendingin um hreint söluverð eignar er verð í bindandi sölusamningi í viðskiptum ótengdra aðila sem er leiðrétt vegna viðbótarkostnaðar sem rekja mætti beint til ráðstöfunar eignarinnar.

22. Ef enginn bindandi sölusamningur er fyrir hendi en viðskipti með eign fara fram á virkum markaði er hreint söluverð markaðsverð eignarinnar, að frádregnum ráðstöfunarkostnaði. Viðeigandi markaðsverð er venjulega gildandi kauptilboðsverð. Þegar gildandi kauptilboðsverð er ekki fáanlegt kann verð í nýjustu viðskiptum að skapa grundvöll til að meta hreint söluverð, að því tilskildu að ekki hafi átt sér stað veruleg breyting á efnahagslegum aðstæðum milli viðskiptadags og þess dags þegar matið er framkvæmt.

23. Ef ekki er bindandi sölusamningur eða virkur markaður fyrir eign er hreint söluverð byggt á bestu upplýsingum sem fáanlegar eru til að endurspegla fjárhæðina sem fyrirtækið 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 fyrirtæki tillit til niðurstaðna nýliðinna viðskipta með sambærilegar eignir í sömu atvinnugrein. Hreint söluverð endurspeglar ekki nauðungarsölu nema stjórnendur neyðist til að selja strax.

24. Ráðstöfunarkostnaður, annar en sá sem þegar hefur verið skuldfærður, er dreginn frá við ákvörðun hreins söluverðs. 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, starfskjör) og kostnaður, sem tengist samdrætti eða endurskipulagningu fyrirtækis eftir ráðstöfun eignar, ekki beinn viðbótarkostnaður við sölu eignar.

25. Stundum krefst ráðstöfun eignar þess að kaupandi yfirtaki skuld og einungis eitt hreint söluverð er fáanlegt fyrir bæði eignina og skuldina. Í 77. lið er útskýrt hvernig farið skal með slík tilvik.

Notkunarvirði

26. Mat á notkunarvirði eignar felur í sér eftirfarandi skref:

a) mat á inn- og útstreymi handbærs fjár í framtíðinni, sem mun fást af áframhaldandi notkun eignarinnar og endanlegri ráðstöfun hennar, og

b) beitingu viðeigandi afvöxtunarstuðuls á þetta framtíðarsjóðstreymi.

Grundvöllur mats á framtíðarsjóðstreymi

27. ***Við mat á notkunarvirði:***

a) ***skal sjóðstreymisspá byggð á raunhæfum og rökstuddum forsendum sem sýna besta mat stjórnenda á efnahagsaðstæðunum sem munu vera fyrir hendi það sem eftir er af nýtingartíma eignarinnar. Ytri vísbendingar skulu hafa meira vægi,***

b) ***skal sjóðstreymisspá byggð á nýjustu fjárhagsáætlunum/spám sem stjórnendur hafa samþykk. Spár, sem byggja á þessum fjárhagsáætlunum/spám, skulu að hámarki ná yfir fimm ára tímabil nema unnt sé að færa rök fyrir lengra tímabili, og***

c) ***sjóðstreymisspár skulu metnar umfram tímabilið sem nýjustu fjárhagsáætlanir/spár ná yfir með því að nota framreikning, byggðan á fjárhagsáætlununum/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 fyrirtækið starfar í, eða á þeim markaði þar sem eignin er notuð nema unnt sé að færa rök fyrir meiri hraða.***

28. Ítarlegar, skýrar og áreiðanlegar fjárhagsáætlanir/spár um framtíðarsjóðstreymi að því er tekur til tímabila, sem eru lengri en fimm ár, eru yfirleitt ekki fáanlegar. 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 stjórnendur 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 á nákvæman hátt.

29. Sjóðstreymisspár þar til að 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 að aukning á hraðanum samsvari hlutlægum upplýsingum um mynstur á lífsskeiði vöru eða atvinnugreinar. Vaxtarhraðinn er núll eða neikvæður ef við á.

30. Þar sem skilyrði eru afar ákjósanleg er líklegt að samkeppnisaðilar komi inn á markað og takmarki vöxt. Þess vegna munu fyrirtæki eiga erfitt með að fara fram úr sögulegum meðalvaxtarhraða, þegar til lengri tíma er litið (t.d. 20 ár), þeirra vara, atvinnugreina, eða lands eða landa, sem fyrirtækið starfar í, eða markaðarins þar sem eignin er notuð.

31. Þegar upplýsingar úr fjárhagsáætlunum/spám eru notaðar kannar fyrirtæki hvort upplýsingarnar enduspegli raunhæfar og rökstuddar forsendur og sýni besta mat stjórnenda á þeim efnahagsaðstæðum sem verða það sem eftir er af nýtingartíma eignarinnar.

IAS 36

Samsetning mats á framtíðarsjóðstreymi

32. ***Mat á framtíðarsjóðstreymi skal fela í sér:***

a) ***spár um innstreymi handbærs fjár af áframhaldandi notkun eignarinnar,***

b) ***spár um útstreymi handbærs fjár, sem nauðsynlegt er að stofna til 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 móttekið (eða greitt) vegna ráðstöfunar eignarinnar við lok nýtingartíma hennar.***

33. Mat á framtíðarsjóðstreymi og afvöxtunarstuðullinn endurspegla samræmdar forsendur um verðhækkanir vegna almennrar verðbólgu. Ef afvöxtunarstuðullinn felur í sér áhrif verðhækkana vegna almennrar verðbólgu er framtíðarsjóðstreymi því metið á nafnvirði. Ef afvöxtunarstuðullinn felur ekki í sér áhrif verðhækkana vegna almennrar verðbólgu er framtíðarsjóðstreymi metið á raunvirði (en felur í sér sérstakar verðhækkanir eða verðlækkanir í framtíðinni).

34. Spár um útstreymi handbærs fjár taka til óbeins framtíðarkostnaðar sem rekja má beint til eða ráðstafa á notkun eignarinnar á raunhæfum og samræmdum grundvelli.

35. Þegar bókfært verð eignar felur ekki enn í sér allt útstreymi handbærs fjár sem stofnað verður til 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 að stofnað verði til 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.

36. Til að forðast tvítalningu skal mat á framtíðarsjóðstreymi ekki fela í sér:

a) innstreymi handbærs fjár frá eignum, sem skila innstreymi handbærs fjár af áframhaldandi notkun, 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 þegar verið skuldfærðar (t.d. skuldir, lífeyrir eða áætlaðar skuldbindingar).

37. ***Framtíðarsjóðstreymi skal meta fyrir eignina í núverandi ástandi. Mat á framtíðarsjóðstreymi skal ekki fela í sér mat á inn- og útstreymi handbærs fjár sem búist er við að myndist vegna:***

a) ***fjárhagslegrar framtíðarendurskipulagningar, sem fyrirtækið hefur ekki enn skuldbundið sig til, eða***

b) ***framtíðarfjárfestingar sem mun bæta eða laga eignina umfram það efnahagslega hæfi sem var metið í upphafi.***

38. Vegna þess að framtíðarsjóðstreymi er metið fyrir eignina í núverandi ástandi endurspeglar notkunarvirði ekki:

a) framtíðarútstreymi handbærs fjár eða tengdan sparnað vegna lækkunar á kostnaði (t.d. lækkanir á starfsmannakostnaði) eða ávinning sem vænst er að verði af fjárhagslegri framtíðarendurskipulagningu, sem fyrirtæki hefur ekki enn skuldbundið sig til, eða

b) framtíðarfjárfestingu, sem mun bæta eða laga eignina umfram það efnahagslega hæfi sem var metið í upphafi, eða tengdan framtíðarávinning af þessari framtíðarfjárfestingu.

39. Endurskipulagning er áætlun sem er skipulögð og stýrt af stjórnendum og breytir verulega umfangi viðskiptanna, sem fyrirtæki 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 kunna að skýra hvenær fyrirtæki telst skuldbundið til endurskipulagningar.

40. Þegar fyrirtæki skuldbindur sig til endurskipulagningar er líklegt að hún hafi áhrif á sumar eignir. Þegar fyrirtæki hefur skuldbundið sig til endurskipulagningar:

a) endurspeglast sparnaður vegna lækkunar á kostnaði og annar ávinningur af endurskipulagningunni í ákvörðun notkunarvirðis, 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 tekið til umfjöllunar í endurskipulagningarákvæði samkvæmt IAS-staðli 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir.

Dæmi 5 í viðauka A sýnir áhrif framtíðarendurskipulagningar á útreikning notkunarvirðis.

41. Þar til fyrirtæki stofnar til fjárfestingar sem bætir eða lagar eign umfram það efnahagslega hæfi sem var metið í upphafi felur mat á framtíðarsjóðstreymi ekki í sér mat á framtíðarinnstreymi handbærs fjár sem vænst er að verði vegna þessarar fjárfestingar (sjá 6. dæmi í viðauka A).

42. Mat á framtíðarsjóðstreymi nær til framtíðarfjárfestinga sem nauðsynlegar eru til að viðhalda eða reka eign samkvæmt efnahagshæfi sem var metið í upphafi.

43. ***Mat á framtíðarsjóðstreymi skal ekki fela í sér:***

a) ***inn- eða útstreymi handbærs fjár vegna fjármögnunarhreyfinga eða***

b) ***endurgreiðslur eða greiðslur á tekjuskatti.***

44. Mat á framtíðarsjóðstreymi endurspeglar forsendur sem samræmast því hvernig afvöxtunarstuðull er ákvarðaður. Að öðrum kosti eru áhrif sumra forsendna tvítalin eða litið 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.

45. ***Mat á hreinu sjóðstreymi, sem verður móttekið (eða greitt) vegna ráðstöfunar eignar við lok nýtingartíma, skal vera sú fjárhæð sem fyrirtæki væntir að fá fyrir ráðstöfun eignarinnar í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna, að frádregnum áætluðum ráðstöfunarkostnaði.***

46. Mat á hreinu sjóðstreymi sem verður móttekið (eða greitt) vegna ráðstöfunar eignar við lok nýtingartíma er ákvarðað á sambærilegan hátt og hreint söluverð eignar nema að við mat á þessu hreina sjóðstreymi:

a) notar fyrirtækið 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 og

b) þetta verð er leiðrétt vegna áhrifa af framtíðarverðhækkunum vegna almennrar verðbólgu og áhrifa af sérstökum framtíðarverðhækkunum (-lækkunum). Ef í mati á framtíðarsjóðstreymi af áframhaldandi notkun eignarinnar og með afvöxtunarstuðli er hins vegar ekki tekið tillit til áhrifa af almennri verðbólgu eru þessi áhrif líka undanskilin mati á hreinu sjóðstreymi vegna ráðstöfunar.

Framtíðarsjóðstreymi í erlendum gjaldmiðli

47. Framtíðarsjóðstreymi er metið í þeim gjaldmiðli sem það verður til í og síðan afvaxtað með afvöxtunarstuðli sem er viðeigandi fyrir þann gjaldmiðil. Fyrirtæki umreiknar það núvirði sem fæst á stundargengi við dagsetningu efnahagsreiknings (sem í IAS-staðli 21, áhrif gengisbreytinga í erlendum gjaldmiðlum, er nefnt lokagengi).

IAS 36

Afvöxtunarstuðull

48. ***Afvöxtunarstuðullinn eða -stuðlarnir skal vera afvöxtunarstuðull fyrir skatta sem endurspeglar núverandi markaðsmat á tímavirði peninga og áhættuna sem fylgir þessari sérstöku eign. Þegar mat á framtíðarsjóðstreymi hefur verið leiðrétt vegna áhættu skal afvöxtunarstuðull (-stuðlar) ekki endurspegla þá áhættu.***

49. 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 fyrirtækið 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 skráðs fyrirtækis sem á einstaka eign (eða eignasafn) sem er sambærilegt eigninni, sem er til endurskoðunar, með tilliti til þjónustugetu og áhættu.

50. Þegar hlutfall, tengt sérstakri eign, fæst ekki beint af markaðnum notar fyrirtæki staðgengla til að meta afvöxtunarstuðulinn. Tilgangurinn er að áætla, að svo miklu leyti sem það er unnt, markaðsmat á:

    a) tímavirði peninga á þeim tímabilum sem um er að ræða fram að því að nýtingartíma eignarinnar lýkur, og

    b) áhættunni á því að framtíðarsjóðstreymi muni vera ólíkt mati að fjárhæð eða tímasetningu.

51. Fyrirtæki getur tekið tillit til eftirfarandi hlutfalla sem upphafspunkts:

    a) vegins meðaltalskostnaðar fjármagns fyrirtækisins sem er ákvarðaður með aðferðum eins og líkaninu um verðlagningu eigna,

    b) jaðarvaxtakjara fyrirtækisins og

    c) annarra markaðsvaxtakjara.

52. Þessi hlutföll eru aðlöguð:

    a) til að endurspegla hvernig markaðurinn myndi meta sértæka áhættu sem tengist sjóðstreymisspám, og

    b) til að undanskilja áhættu sem skiptir ekki máli fyrir sjóðstreymisspár.

    Tekið er tillit til áhættu eins og þeirrar sem tengist tilteknu landi, gjaldmiðli, verði og sjóðstreymi.

53. Til að forðast tvítalningu skal afvöxtunarstuðullinn ekki endurspegla áhættu þegar framtíðarsjóðstreymi hefur verið leiðrétt vegna þeirrar áhættu.

54. Afvöxtunarstuðullinn er óháður fjármagnsuppbyggingu fyrirtækisins og því hvernig fyrirtækið fjármagnaði kaup á eigninni vegna þess að framtíðarsjóðstreymi, sem vænst er að myndist vegna eignar, er ekki háð því hvernig fyrirtækið fjármagnaði kaup á eigninni.

55. Þegar hlutfallið er reiknað út eftir skatta er sá útreikningur leiðréttur þannig að hann endurspegli hlutfall fyrir skatta.

56. Fyrirtæki notar venjulega einn afvöxtunarstuðul fyrir mat á notkunarvirði eignar. Fyrirtæki notar þó sérstaka afvöxtunarstuðla fyrir mismunandi framtíðartímabil þar sem notkunarvirði er háð mismunandi áhættu á mismunandi tímabilum eða vaxtaskilmálum.

FÆRSLA OG MAT VIRÐISRÝRNUNARTAPS

57. Í 58. til 63. lið eru settar fram kröfur um færslu og mat virðisrýrnunartaps á einstakri eign. Fjallað er um færslu og mats virðisrýrnunartapa á fjárskapandi einingu í 88. til 93. lið.

58. ***Þá og því aðeins að endurheimtanleg fjárhæð eignar sé lægri en bókfært verð hennar skal lækka bókfært verð eignarinnar í endurheimtanlega fjárhæð hennar. Sú lækkun er virðisrýrnunartap.***

59. ***Virðisrýrnunartap skal strax gjaldfært í rekstrarreikningi nema eignin sé bókfærð á endurmetinni fjárhæð samkvæmt öðrum alþjóðlegum reikningsskilastaðli (t.d. samkvæmt leyfilegri fráviksaðferð í IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir). Virðisrýrnunartap á endurmetinni eign skal meðhöndlað sem endurmats-lækkun samkvæmt hinum alþjóðlega reikningsskilastaðlinum.***

60. Virðisrýrnunartap á endurmetinni eign er gjaldfært 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.

61. ***Þegar fjárhæðin, sem metin er vegna virðisrýrnunartaps, er hærri en bókfært verð eignarinnar sem hún tengist skal fyrirtæki færa skuld þá og því aðeins að gerð sé krafa um það í öðrum alþjóðlegum reikningsskilastaðli.***

62. ***Eftir færslu virðisrýrnunartaps skal leiðrétta afskriftagjaldfærslu vegna eignarinnar á framtíðartímabilum til að skipta endurmetnu, bókfærðu verði eignarinnar, að frádregnu hrakvirði (ef eitthvað er), á kerfisbundinn hátt á það sem eftir er af nýtingartíma hennar.***

63. Ef virðisrýrnunartap er fært eru tengdar, frestaðar skattinneignir eða -skuldir ákvarðaðar samkvæmt IAS-staðli 12, tekjuskattar, með því að bera endurmetið bókfært verð eignarinnar saman við skattstofn hennar (sjá 3. dæmi í viðauka A).

FJÁRSKAPANDI EININGAR

64. Í 65. til 93. lið eru settar fram kröfur um skilgreiningu fjárskapandi eininga, sem eign tilheyrir, og ákvörðun bókfærðs verðs fjárskapandi eininga og færslu virðisrýrnunartapa vegna þeirra.

Skilgreining fjárskapandi einingar sem eign tilheyrir

65. ***Ef einhverjar vísbendingar eru um að eign kunni 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 fyrirtæki ákvarða endurheimtanlega fjárhæð fjárskapandi einingarinnar sem eignin tilheyrir (fjárskapandi eining sem eignin tilheyrir).***

66. Ekki er unnt að ákvarða endurheimtanlega fjárhæð einstakrar eignar ef:

a) ekki er unnt að meta notkunarvirði eignarinnar nálægt hreinu söluverði (t.d. þegar ekki er unnt að meta framtíðarsjóðstreymi af áframhaldandi notkun eignar sem óverulegt) og

b) eignin skilar ekki innstreymi handbærs fjár af áframhaldandi notkun 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.

IAS 36

Dæmi

Námufyrirtæki á einkajárnbraut til stuðnings námurekstri sínum. Einkajárnbrautina væri aðeins unnt að selja fyrir hrakvirði og einkajárnbrautin skilar ekki innstreymi handbærs fjár af áframhaldandi notkun 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 einkajárnbrautarinnar og það er sennilega annað en hrakvirði. Þess vegna metur fyrirtækið endurheimtanlega fjárhæð fjárskapandi einingarinnar sem einkajárnbrautin tilheyrir, þ.e. námunnar í heild.

67. Eins og skilgreint er í 5. lið er fjárskapandi eining, sem eign tilheyrir, minnsti eignaflokkurinn sem inniheldur eignina og skilar innstreymi handbærs fjár vegna áframhaldandi notkunar 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 fyrirtæki minnsta safn eigna sem skilar að miklu leyti sjálfstæðu innstreymi handbærs fjár af áframhaldandi notkun.

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 fyrirtækið á þess ekki kost að skerða einungis eina strætisvagnaleið er minnsta, skilgreinanlega innstreymi handbærs fjár af áframhaldandi notkun, 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.

68. Peningalegt innstreymi af áframhaldandi notkun er innstreymi handbærs fjár og ígildis þess sem er móttekið frá aðilum utan fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til. 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 fyrirtæki tillit til ýmissa þátta, þ.m.t. hvernig stjórnendur fylgjast með rekstri fyrirtækisins (eins og eftir vörulínum, starfsemi, einstökum staðsetningum, héruðum og svæðum eða á annan hátt) eða hvernig stjórnendur taka ákvarðanir um áframhaldandi eignarhald eða ráðstöfun eigna og rekstrar fyrirtækisins. 1. dæmi í viðauka A er dæmi um skilgreiningu fjárskapandi einingar.

69. ***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. Í þeim tilvikum skal nota besta mat stjórnenda á framtíðarmarkaðsverði afurðarinnar:***

a) ***við ákvörðun notkunarvirðis fjárskapandi einingarinnar þegar meta skal framtíðarinnstreymi handbærs fjár sem tengist innri notkun afurðanna, og***

b) ***við ákvörðun notkunarvirðis annarra fjárskapandi eininga sem tilheyra fyrirtækinu sem reikningsskilin taka til þegar meta skal framtíðarútstreymi handbærs fjár sem tengist innri notkun afurðanna.***

70. Jafnvel þótt afurðir, sem framleiddar eru af eign eða eignaflokki, séu að hluta eða allar notaðar af öðrum fjárskapandi einingum sem tilheyra fyrirtækinu sem reikningsskilin taka til (t.d. vörur á millistigi framleiðsluferlis) myndar þessi eign eða eignaflokkur sérstaka, fjárskapandi einingu ef fyrirtækið gæti selt þessa afurð á virkum markaði. Ástæðan er sú að þessi eign eða eignaflokkur gæti skilað innstreymi handbærs

fjár af áframhaldandi notkun 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, leiðréttir fyrirtæki þessar upplýsingar ef innra millifærsluverð endurspeglar ekki besta mat stjórnenda á framtíðarmarkaðsverði afurða hinnar fjárskapandi einingar.

71. ***Fjárskapandi einingar skulu skilgreindar á samræmdan hátt frá einu tímabili til annars fyrir sömu eignir eða gerðir af eignum nema rök séu fyrir breytingu.***

72. Ef fyrirtæki ákvarðar að eign tilheyri annarri 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 117. lið krafist tiltekinna upplýsinga um fjárskapandi eininguna ef virðisrýrnunartap er fært eða bakfært vegna fjárskapandi einingarinnar sem er mikilvæg fyrir reikningsskil þess fyrirtækis sem reikningsskilin taka til í heild sinni.

Endurheimtanleg fjárhæð og bókfært verð fjárskapandi einingar

73. Endurheimtanleg fjárhæð fjárskapandi einingar er sú fjárhæð sem er hærri af hreinu söluverði eða notkunarvirði fjárskapandi einingarinnar. Þegar ákvarða skal endurheimtanlega fjárhæð fjárskapandi einingar skal lesa allar tilvísanir í 16. til 56. lið til „eignar“ sem tilvísanir til „fjárskapandi einingar“.

74. ***Bókfært verð fjárskapandi einingar skal ákvarðað á samræmdan hátt miðað við það hvernig endurheimtanleg fjárhæð hinnar fjárskapandi einingar er ákvörðuð.***

75. Bókfært verð fjárskapandi einingar:

a) 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 metið er við ákvörðun notkunarvirðis fjárskapandi einingarinnar, og

b) 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 hreint söluverð 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 í reikningsskil (sjá 24. og 36. lið).

76. Þar sem eignir eru flokkaðar vegna mats á endurheimtanleika er mikilvægt að telja til fjárskapandi einingarinnar allar eignir sem skila viðkomandi innstreymi handbærs fjár af áframhaldandi notkun. 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 79. til 87. lið er útskýrt hvernig meðhöndla skal þessar eignir þegar prófað er hvort virðisrýrnunartap hafi átt sér stað á fjárskapandi einingu.

77. 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 hreint söluverð (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.

IAS 36

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 sem jafngildir núvirði kostnaðarins við að koma svæðinu í upprunalegt horf.

Fyrirtækið er að prófa hvort virðisrýrnunartap hafi orðið á námunni. Fjárskapandi einingin fyrir námuna er náman í heild. Fyrirtækið hefur fengið ýmis tilboð um kaup á námunni á verði í kringum 800. 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, að undanskildum kostnaði við endurgerð. Bókfært verð námunnar er 1.000.

Hreint söluverð fjárskapandi einingarinnar sem skilar handbæru fé er 800. 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 (1.200 að frádregnum 500). Bókfært verð fjárskapandi einingarinnar er 500 sem er bókfært verð námunnar (1.000), að frádregnu bókfærðu verði áætluðu skuldbindingarinnar vegna kostnaðar við að koma svæðinu í upprunalegt horf (500).

78. 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 í reikningsskilin (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

79. Viðskiptavild sem hlýst af yfirtöku gefur til kynna greiðslu frá yfirtökuaðila með von um efnahagslegan framtíðarávinning. Efnahagslegur framtíðarávinningur getur orðið til vegna samvirkni á milli aðgreinanlegu, yfirteknu eignanna eða vegna eigna sem uppfylla ekki hver fyrir sig skilyrði fyrir færslu í reikningsskilin. Viðskiptavild skapar ekki sjóðstreymi, óháð öðrum eignum eða eignaflokkum, og því er ekki unnt að ákvarða endurheimtanlega fjárhæð viðskiptavildar sem einstaka eign. Af því leiðir að við vísbendingu um að virði viðskiptavildar hafi rýrnað er endurheimtanleg fjárhæð ákvörðuð fyrir fjárskapandi eininguna sem viðskiptavildin tilheyrir. Þessi fjárhæð er síðan borin saman við bókfært verð fjárskapandi einingarinnar og allt virðisrýrnunartap er fært í samræmi við 88. lið.

80. ***Við prófun á því hvort virðisrýrnunartap hafi orðið á fjárskapandi einingu skal fyrirtæki skilgreina hvort viðskiptavild, sem tengist einingunni, er færð í reikningsskilin. Í slíkum tilvikum skal fyrirtæki:***

a) ***framkvæma uppáviðprófun, þ.e. fyrirtækið skal:***

i) *skilgreina hvort unnt sé að skipta bókfærðu verði viðskiptavildar á raunhæfan og samræmdan hátt á fjárskapandi eininguna, sem verið er að endurskoða, og*

ii) *bera síðan endurheimtanlega fjárhæð hinnar fjárskapandi einingar, sem verið er að endurskoða, saman við bókfært verð hennar (þ.m.t. bókfært verð viðskiptavildar sem skipt hefur verið, ef eitthvert er) og færa virðisrýrnunartap í samræmi við 88. lið.*

Fyrirtækið skal framkvæma annað þrep í uppáviðprófuninni jafnvel þó að ekki sé unnt að skipta neinu af bókfærðu verði viðskiptavildar með raunhæfum og samræmdum hætti á fjárskapandi eininguna sem verið er að endurskoða og

b) ***ef fyrirtæki getur ekki, við framkvæmd uppáviðprófunar, skipt bókfærðu verði viðskiptavildar með raunhæfum og samræmdum hætti á fjárskapandi eininguna sem verið er að endurskoða skal fyrirtækið einnig framkvæma niðuráviðprófun, þ.e. fyrirtækið skal:***

i) *skilgreina minnstu, fjárskapandi einingu, sem inniheldur fjárskapandi eininguna, sem verið er að endurskoða, og unnt er að skipta bókfærðu verði viðskiptavildar á raunhæfan og samræmdan hátt á þá fjárskapandi einingu („stærri“, fjárskapandi eininguna), og*

ii) *bera síðan endurheimtanlega fjárhæð stærri, fjárskapandi einingarinnar saman við bókfært verð hennar (þ.m.t. bókfært verð skiptrar viðskiptavildar) og færa virðisrýrnunartap í samræmi við 88. lið.*

81. Þegar prófað er hvort virðisrýrnunartap hafi orðið á fjárskapandi einingu tekur fyrirtæki tillit til allrar viðskiptavildar sem er tengd framtíðarsjóðstreymi sem fjárskapandi einingin skapar. Ef unnt er að skipta viðskiptavild á raunhæfan og samræmdan hátt beitir fyrirtæki eingöngu uppáviðprófuninni. Ef ekki er unnt að skipta viðskiptavild á raunhæfan og samræmdan hátt beitir fyrirtæki bæði uppáviðprófuninni og niðuráviðprófuninni (sjá 7. dæmi í viðauka A).

82. Uppáviðprófunin tryggir að fyrirtæki færir allt virðisrýrnunartap sem orðið hefur vegna fjárskapandi einingar, þ.m.t. viðskiptavild sem unnt er að skipta á raunhæfan og samræmdan hátt. Þegar ekki er gerlegt er að skipta viðskiptavild á raunhæfan og samræmdan hátt samkvæmt uppáviðprófuninni tryggir framkvæmd beggja prófananna, uppáviðprófunar og niðuráviðprófunar, að fyrirtæki færir:

a) fyrst allt virðisrýrnunartap, sem orðið hefur vegna fjárskapandi einingarinnar án tillits til viðskiptavildar, og

b) síðan allt virðisrýrnunartap sem orðið hefur á viðskiptavild. Vegna þess að fyrirtæki beitir uppáviðprófuninni fyrst á allar eignir sem kunna að hafa rýrnað að virði er allt virðisrýrnunartap, sem skilgreint er fyrir stærri fjárskapandi eininguna í niðuráviðprófuninni, aðeins tengt viðskiptavild sem skipt er á stærri eininguna.

83. Ef niðuráviðprófuninni er beitt ákvarðar fyrirtæki formlega endurheimtanlega fjárhæð stærri, fjárskapandi einingarinnar nema sannfærandi rök séu fyrir því að engin hætta sé á að stærri fjárskapandi einingin hafi rýrnað að virði (sjá 12. lið).

Heildareignir fyrirtækis

84. Til heildareigna fyrirtækis teljast eignir samstæðu eða deilda eins og bygging þar sem höfuðstöðvar eða deild fyrirtækisins eru, tölvubúnaðarmiðstöð eða rannsóknarmiðstöð. Uppbygging fyrirtækis 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.

85. 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, sem sameiginlega eignin tilheyrir, í samanburði við bókfært verð þessarar fjárskapandi einingar og allt virðisrýrnunartap er fært í samræmi við 88. lið.

IAS 36

86. ***Við prófun á því hvort virðisrýrnun hafi orðið á fjárskapandi einingu skal fyrirtæki skilgreina allar heildareignir fyrirtækis sem tengjast fjárskapandi einingunni sem verið er að endurskoða. Fyrir hverja skilgreinda, sameiginlega eign skal fyrirtæki síðan beita 80. lið, þ.e.:***

a) ***ef unnt er að skipta bókfærðu verði sameiginlegrar eignar á raunhæfan og samræmdan hátt á fjárskapandi eininguna sem verið er að endurskoða skal fyrirtæki aðeins beita uppáviðprófuninni, og***

b) ***ef ekki er unnt að skipta bókfærðu verði sameiginlegrar eignar á raunhæfan og samræmdan hátt á fjárskapandi eininguna sem verið er að endurskoða skal fyrirtæki beita bæði uppávið- og niðuráviðprófunum.***

87. Dæmi um hvernig skal meðhöndla heildareignir fyrirtækis er að finna í 8. dæmi í viðauka A.

Virðisrýrnunartap fjárskapandi einingar

88. ***Virðisrýrnunartap skal fært á fjárskapandi einingu þá og því aðeins að endurheimtanleg fjárhæð hennar sé lægri en bókfært verð. Virðisrýrnunartapinu skal skipt til að lækka bókfært verð eigna einingarinnar í eftirfarandi röð:***

a) ***fyrst á viðskiptavild sem skipt er á fjárskapandi einingu (ef einhver er), og***

b) ***síðan á aðrar eignir einingarinnar í hlutfalli við bókfært verð hverrar eignar í einingunni.***

Þessar lækkanir á bókfærðu verði skulu meðhöndlaðar sem virðisrýrnunartöp einstakra eigna og færðar í samræmi við 59. lið.

89. ***Við skiptingu virðisrýrnunartaps skv. 88. lið skal ekki lækka bókfært verð eignar niður fyrir það sem hæst er af:***

a) ***hreinu söluverði (ef unnt er að ákvarða það),***

b) ***notkunarvirði (ef unnt er að ákvarða það) og***

c) ***núlli.***

Fjárhæð virðisrýrnunartaps, sem hefði annars verið skipt á eignina, skal skipt í réttu hlutfalli á hinar eignir einingarinnar.

90. Viðskiptavild, sem skipt er á fjárskapandi einingu, er lækkuð áður en bókfært verð hinna eigna einingarinnar er lækkað vegna þess hvers eðlis hún er.

91. 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.

92. Ef ekki er unnt að ákvarða endurheimtanlega fjárhæð einstakrar eignar (sjá 66. lið):

a) er virðisrýrnunartap fært á eignina ef bókfært verð hennar er hærra en það sem hærra er af hreinu söluverði og niðurstöðum skiptingaraðferðanna, sem lýst er í 88. og 89. lið, og

b) ekkert virðisrýrnunartap er fært á eignina ef tengda, fjárskapandi einingin hefur ekki rýrnað að virði. Þetta á við jafnvel þó að hreint söluverð eignarinnar sé lægra en bókfært verð hennar.

Dæmi

Vél hefur orðið fyrir skemmdum en virkar ennþá, þó ekki jafn vel og áður. Hreint söluverð vélarinnar er lægra en bókfært verð hennar. Vélin skapar ekki sjálfstætt innstreymi handbærs fjár af áframhaldandi notkun. Minnsti, skilgreinanlegi eignaflokkur, sem inniheldur vélina og skapar innstreymi handbærs fjár vegna áframhaldandi notkunar, sem er að stærstum hluta óháð innstreymi handbærs fjár frá öðrum eignum, er framleiðslulínan sem vélin tilheyrir. Endurheimtanleg fjárhæð framleiðslulínunnar sýnir að framleiðslulínan í heild sinni hefur ekki rýrnað að virði.

1. forsenda: fjárhagsáætlanir/spár, sem stjórnendur hafa samþykkt, endurspegla enga skuldbindingu stjórnenda til að endurnýja vélina.

Endurheimtanlega fjárhæð vélarinnar er ekki unnt að meta eina og sér vegna þess að notkunarvirði vélarinnar:

a) kann að vera annað en hreint söluverð og

b) er aðeins unnt að ákvarða fyrir fjárskapandi eininguna sem vélin tilheyrir (framleiðslulínuna).

Framleiðslulínan hefur ekki rýrnað að virði og þess vegna er ekkert virðisrýrnunartap fært á vélina. Samt sem áður kann fyrirtækið að þurfa að endurmeta afskriftatímabil eða afskriftaaðferð vélarinnar. Hugsanlega er þörf á styttra afskriftatímabili eða hraðari afskriftaaðferð til að endurspegla það sem áætlað er að verði eftir af nýtingartíma vélarinnar eða nýtingarmynstri efnahagslegs ávinnings hjá fyrirtækinu.

2. forsenda: fjárhagsáætlanir/spár, sem stjórnendur hafa samþykkt, endurspegla 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 meta að notkunarvirði vélarinnar liggi nærri hreinu söluverði hennar. Þess vegna er unnt að meta endurheimtanlega fjárhæð vélarinnar og ekkert tillit er tekið til fjárskapandi einingarinnar sem vélin tilheyrir (framleiðslulínunnar). Úr því að hreint söluverð vélarinnar er lægra en bókfært verð hennar er virðisrýrnunartap fært á vélina.

93. ***Eftir að kröfum í 88. og 89. 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 alþjóðlegum reikningsskilastöðlum.***

BAKFÆRSLA VIRÐISRÝRNUNARTAPS

94. Í 95. til 101. lið eru settar fram kröfur um bakfærslu virðisrýrnunartaps sem fært var á eign eða fjárskapandi einingu á fyrri árum. 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 102. til 106. lið, fyrir fjárskapandi einingu í 107. til 108. lið og fyrir viðskiptavild í 109. til 112. lið.

95. ***Fyrirtæki skal meta við hverja dagsetningu efnahagsreiknings hvort einhverjar vísbendingar séu um að virðisrýrnunartap, sem fært var á eign á fyrri árum, sé e.t.v. ekki lengur til staðar eða hafi minnkað. Ef einhver slík vísbending er til staðar skal fyrirtæki meta endurheimtanlega fjárhæð eignarinnar.***

96. ***Við mat á því hvort einhverjar vísbendingar séu um að virðisrýrnunartap, sem fært var á eign á fyrri árum, sé e.t.v. ekki lengur til staðar eða hafi minnkað skal fyrirtæki a.m.k. taka tillit til eftirfarandi vísbendinga:***

Ytri upplýsingar

a) ***Markaðsverð eignarinnar hefur hækkað verulega á tímabilinu.***

b) ***Verulegar breytingar, sem hafa haft jákvæð áhrif á fyrirtækið, hafa átt sér stað á tímabilinu eða munu eiga sér stað í náinni framtíð í því tæknilega, markaðslega, efnahagslega eða lagalega umhverfi, sem fyrirtækið starfar í, eða á þeim markaði sem eign tilheyrir***

IAS 36

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 fyrirtækið, 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 fjárfestinga sem stofnað hefur verið til á tímabilinu til að bæta eða laga eign umfram það efnahagslega hæfi sem var metið í upphafi eða til skuldbindingar um að stöðva 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.***

97. Vísbendingar um hugsanlega lækkun virðisrýrnunartaps í 96. lið endurspegla einkum vísbendingarnar um hugsanlegt virðisrýrnunartap í 9. lið. Hugtakið um mikilvægi á við þegar skilgreint er hvort bakfæra þurfi virðisrýrnunartap sem var fært á eign á fyrri árum og ákvarða þurfi endurheimtanlega fjárhæð eignarinnar.

98. Ef vísbending er um að virðisrýrnunartap, sem fært var á eign, sé ekki lengur fyrir hendi eða hafi minnkað getur það gefið til kynna að endurskoða eða leiðrétta þurfi það sem eftir er af nýtingartíma, afskriftaaðferðinni eða hrakvirðinu í samræmi við þann alþjóðlega reikningsskilastaðal sem á við um eignina jafnvel þó að ekkert virðisrýrnunartap sé bakfært vegna eignarinnar.

99. ***Virðisrýrnunartap, sem fært var á eign á fyrri árum, 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. Sú hækkun er bakfærsla virðisrýrnunartaps.***

100. Bakfærsla virðisrýrnunartaps endurspeglar aukna, áætlaða þjónustugetu eignar, annaðhvort vegna notkunar eða sölu, frá þeim degi þegar fyrirtæki færði síðast virðisrýrnunartap af eigninni. Gerð er krafa um að fyrirtæki aðgreini þá breytingu á mati sem veldur hækkuninni á áætlaðri þjónustugetu. Dæmi um breytingar á mati eru:

a) breyting á grundvelli endurheimtanlegrar fjárhæðar (þ.e. hvort endurheimtanleg fjárhæð sé byggð á hreinu söluverði eða notkunarvirði),

b) ef endurheimtanleg fjárhæð var byggð á notkunarvirði: breyting á fjárhæð eða tímasetningu áætlaðs framtíðarsjóðstreymis eða á afvöxtunarstuðli, eða

c) ef endurheimtanleg fjárhæð var byggð á hreinu söluverði: breyting á mati einstakra þátta í hreinu söluverði.

101. Notkunarvirði eignar kann að verða hærra en bókfært verð eignarinnar einfaldlega vegna þess að núvirði framtíðarinnstreymis handbærs fjár eykst eftir því sem þau færast 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 af einstakri eign

102. ***Hækkað bókfært verð eignar 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.***

IAS 36

103. Allar hækkanir á bókfærðu verði eignar umfram bókfærða verðið, sem hefði verið ákvarðað (að frádregnum afskriftum) hefði ekkert virðisrýrnunartap verið fært á eignina á fyrri árum, eru endurmat. Við færslu slíks endurmats beitir fyrirtæki þeim alþjóðlega reikningsskilastaðli sem á við um eignina.

104. ***Bakfærslu virðisrýrnunartaps á eign skal tekjufæra strax í rekstrarreikningi nema að eignin sé bókfærð á endurmetinni fjárhæð samkvæmt öðrum alþjóðlegum reikningsskilastaðli (t.d. samkvæmt leyfilegri fráviksaðferð í IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir). Bakfærsla alls virðisrýrnunartaps á endurmetinni eign skal meðhöndluð sem endurmatshækkun samkvæmt þeim alþjóðlega reiknings-skilastaðli.***

105. Bakfærsla virðisrýrnunartaps á endurmetinni eign er færð beint til hækkunar á eigin fé undir fyrirsögninni endurmatsreikningur. Að því marki sem virðisrýrnunartap á sömu endurmetnu eign var áður gjaldfært í rekstrarreikning er bakfærsla virðisrýrnunartaps þó tekjufærð í rekstrarreikning.

106. ***Eftir að bakfærsla virðisrýrnunartaps er færð skal leiðrétta 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

107. ***Bakfærslu virðisrýrnunartaps fjárskapandi einingar skal skipta í eftirfarandi röð til að hækka bókfært verð eigna einingarinnar:***

a) ***fyrst á eignir, aðrar en viðskiptavild, í hlutfalli við bókfært verð sérhverrar eignar í einingunni og***

b) ***síðan á viðskiptavild sem skipt er á fjárskapandi einingunа (ef einhver er) ef kröfurnar í 109. lið eru uppfylltar.***

Þessar hækkanir á bókfærðu verði skulu meðhöndlaðar sem bakfærslur virðisrýrnunartapa af einstakri eign og færðar í samræmi við 104. lið.

108. ***Við skiptingu bakfærslu virðisrýrnunartaps af fjárskapandi einingu skv. 107. lið skal bókfært verð eignar ekki hækkað umfram það sem lægra er af:***

a) ***endurheimtanlegri fjárhæð (ef unnt er að ákvarða hana) og***

b) ***bókfærðu verði sem hefði verið ákvarðað (að frádregnum afskriftum) hefði ekkert virðisrýrnunartap verið fært á eignina á fyrri árum.***

Fjárhæð bakfærslu virðisrýrnunartaps, sem hefði annars verið skipt á eignina, skal skipt á aðrar eignir einingarinnar í réttu hlutfalli.

Bakfærsla virðisrýrnunartaps viðskiptavildar

109. ***Undantekning frá kröfunni í 99. lið er að virðisrýrnunartap, sem er fært á viðskiptavild, skal ekki bakfært á síðari tímabilum nema:***

a) ***virðisrýrnunartapið hafi orðið vegna sérstaks, ytri atburðar sem var óvenjulegs eðlis og ekki er vænst að endurtaki sig, og***

b) ***áhrif þessa atburðar hafi gengið til baka vegna ytri atburða sem síðar hafa átt sér stað.***

110. Samkvæmt IAS-staðli 38, óefnislegar eignir, er óheimilt að færa viðskiptavild sem myndast innan fyrirtækis. Líklegt er að sérhver síðari hækkun á endurheimtanlegri fjárhæð viðskiptavildar verði hækkun á viðskiptavild sem myndast innan frá nema hækkunin tengist augljóslega bakfærslu á áhrifum sérstaks, ytri atburðar sem var óvenjulegs eðlis.

IAS 36

111. Samkvæmt þessum staðli er ekki heimilt að bakfæra virðisrýrnunartap af viðskiptavild vegna breytingar á mati (t.d. breytingar á afvöxtunarstuðli eða á fjárhæð og tímasetningu framtíðarsjóðstreymis hjá fjárskapandi einingunni sem viðskiptavildin tengist).

112. Sérstakur, ytri atburður er atburður sem fyrirtækið stjórnar ekki. Dæmi um ytri atburði, sem eru óvenjulegs eðlis, eru nýjar reglur sem takmarka verulega rekstrarstarfsþætti eða minnka arðsemi starfseminnar sem viðskiptavildin tengist.

UPPLÝSINGAR

113. ***Fyrir hvern eignaflokk skal greint frá í reikningsskilum:***

a) ***fjárhæð virðisrýrnunartapa, sem færð eru í rekstrarreikning á tímabilinu, og þá sérlínu(sérlínur) í rekstrarreikningnum, sem þessi virðisrýrnunartöp teljast til,***

b) ***fjárhæð bakfærslu virðisrýrnunartapa, sem færð eru í rekstrarreikning á tímabilinu og þá sérlínu (sérlínur) í rekstrarreikningnum, þar sem þessi virðisrýrnunartöp eru bakfærð,***

c) ***fjárhæð virðisrýrnunartapa, sem færð eru beint á eigið fé á tímabilinu, og***

d) ***fjárhæð bakfærslu virðisrýrnunartapa sem færð eru beint á eigið fé á tímabilinu.***

114. Eignaflokkur er hópur eigna sem eru sambærilegar að gerð og notaðar á sambærilegan hátt í rekstri fyrirtækisins.

115. Upplýsingarnar, sem gerð er krafa um í 113. 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, varanlegir rekstrarfjármunir.

116. ***Fyrirtæki, sem beitir IAS-staðli 14, starfsþáttaskýrslur, skal greina frá eftirfarandi fyrir sérhvern, starfsþátt, sem gera þarf skil á, sem samkvæmt aðalskýrslusniði fyrirtækisins (eins og skilgreint er í IAS-staðli 14):***

a) ***fjárhæð virðisrýrnunartapa, sem færð eru í rekstrarreikning og beint á eigið fé á tímabilinu, og***

b) ***fjárhæð bakfærslu virðisrýrnunartapa sem færð eru í rekstrarreikning og beint á eigið fé á tímabilinu.***

117. ***Ef virðisrýrnunartap á einstakri eign eða fjárskapandi einingu er fært eða bakfært á tímabilinu og það er mikilvægt fyrir reikningsskil fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til í heild sinni skal fyrirtæki greina frá:***

a) ***þeim atburðum og aðstæðum, sem leiddu til færslu eða bakfærslu virðisrýrnunartapsins,***

b) ***fjárhæð virðisrýrnunartapsins, sem var fært eða bakfært,***

c) ***að því er varðar einstaka eign:***

i) *eðli eignarinnar og*

ii) *starfsþættinum, sem eignin tilheyrir, og gera þarf skil á samkvæmt aðalskýrslusniði fyrirtækisins (eins og skilgreint er í IAS-staðli 14, starfsþáttaskýrslur, ef fyrirtækið beitir IAS-staðli 14),*

d) ***að því er varðar fjárskapandi einingu:***

i) ***lýsingu á fjárskapandi einingunni (s.s. hvort hún er vörulína, verksmiðja, starfsemi, landssvæði, starfsþáttur, sem gera þarf skil á, eins og skilgreint er í IAS-staðli 14 eða annað),***

ii) ***fjárhæð virðisrýrnunartaps, sem fært er eða bakfært eftir eignaflokki og eftir frásagnarverðum starfsþætti, sem gera þarf skil á, samkvæmt aðalskýrslusniði fyrirtækisins (eins og skilgreint er í IAS-staðli 14 ef fyrirtækið beitir IAS-staðli 14), og***

iii) ***ef samanlagðar eignir til að skilgreina fjárskapandi einingu hafa breyst frá fyrra mati á endurheimtanlegri fjárhæð (ef einhver er) fjárskapandi einingarinnar skal fyrirtækið lýsa núverandi og fyrri aðferð við að leggja saman eignir og ástæðunum fyrir breytingunni á því hvernig fjárskapandi einingin er skilgreind***,

e) ***hvort endurheimtanleg fjárhæð eignarinnar (fjárskapandi einingarinnar) er hreint söluverð eða notkunarvirði,***

f) ***grundvellinum sem notaður er til að ákvarða hreint söluverð (eins og hvort söluverð var ákvarðað með hliðsjón af virkum markaði eða á annan hátt) ef endurheimtanleg fjárhæð er hreint söluverð, og***

g) ***afvöxtunarstuðulinn eða afvöxtunarstuðlana sem notaðar eru í núverandi mati og fyrra mati (ef það er fyrir hendi) á notkunarvirði ef endurheimtanleg fjárhæð er notkunarvirði.***

118. ***Ef virðisrýrnunartöp, sem eru færð (bakfærð) á tímabilinu, eru mikilvæg í heild fyrir reikningsskil fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til í heild sinni skal fyrirtæki greina frá eftirfarandi í stuttu máli:***

a) ***helstu eignaflokkum sem verða fyrir áhrifum af virðisrýrnunartöpum (bakfærslu virðisrýrnunartapa), sem engar upplýsingar eru birtar um skv. 117. lið, og***

b) ***helstu atburðum og aðstæðum sem leiddu til færslu (bakfærslu) þessara virðisrýrnunartapa sem engar upplýsingar eru birtar um skv. 117. lið.***

119. Fyrirtæki er hvatt til þess að greina frá lykilforsendum sem notaðar eru til að ákvarða endurheimtanlega fjárhæð eigna (fjárskapandi eininga) á tímabilinu.

BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

120. ***Þessum staðli skal aðeins beita framvirkt. Virðisrýrnunartöp (bakfærsla virðisrýrnunartapa), sem hljótast af upptöku þessa alþjóðlega reikningsskilastaðals, skulu færð í samræmi við þennan staðal (þ.e. í rekstrarreikning nema eign sé bókfærð á endurmetinni fjárhæð. Virðisrýrnunartap (bakfærsla virðisrýrnunartaps) af endurmetinni eign skal meðhöndlað sem endurmatslækkun (-hækkun)).***

121. Áður en þessi staðall var tekinn upp fólu ýmsir alþjóðlegir reikningsskilastaðlar í sér kröfur sem í aðalatriðum svipaði til þeirra sem koma fyrir í þessum staðli um færslu og bakfærslu virðisrýrnunartapa. Breytingar geta þó orðið frá fyrra mati vegna þess að þessi staðall tilgreinir nákvæmlega hvernig meta skal endurheimtanlega fjárhæð og hvernig taka skal tillit til fjárskapandi einingar sem eign tilheyrir. Það væri erfitt að ákvarða eftir á hvert mat á endurheimtanlegri fjárhæð hefði verið. Við upptöku þessa staðals beitir fyrirtæki þess vegna ekki aðalreglu eða leyfilegri fráviksaðferð að því er varðar aðrar breytingar á reikningsskilaaðferðum í IAS-staðli 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum.

GILDISTÖKUDAGUR

122. ***Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. júlí 1999 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr. Ef fyrirtæki beitir þessum staðli á reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast fyrir 1. júlí 1999 skal fyrirtækið greina frá því.***

IAS 37

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 37

Reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir

Alþjóðareikningsskilaráðið samþykkti þennan alþjóðlega reikningsskilastaðal í júlí 1998 og tók hann gildi fyrir reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. júlí 1999 eða síðar.

INNGANGUR

1. Í IAS-staðli 37 er mælt fyrir um færslu og birtingu upplýsinga um allar reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir nema:

   a) þær sem hafa orðið til vegna fjármálagerninga sem bókfærðir eru á gangvirði,

   b) þær sem hafa orðið til vegna óuppfylltra samninga nema þegar samningurinn er íþyngjandi. Óuppfylltir samningar eru samningar þar sem hvorugur aðili hefur staðið við skuldbindingar sínar eða báðir aðilar hafa að sama marki staðið við skuldbindingar sínar að hluta til,

   c) þær sem verða til hjá tryggingafyrirtækjum vegna samninga við tryggingartaka eða

   d) þær sem annar alþjóðlegur reikningsskilastaðall nær til.

Reiknaðar skuldbindingar

2. Í staðlinum eru reiknaðar skuldbindingar skilgreindar sem skuldir með óvissa tímasetningu eða fjárhæð. Reiknaða skuldbindingu skal færa þegar og aðeins þegar:

   a) fyrirtæki hefur núverandi skuldbindingu (lagalega eða ætlaða) vegna liðins atburðar,

   b) líkur eru á (þ.e. meiri líkur en minni) að útstreymi verðmæta, þ.e. efnahagslegs ávinnings, verði nauðsynlegt til að gera upp skuldbindinguna og

   c) unnt er að meta skuldbindinguna á áreiðanlegan hátt. Í staðlinum er tekið fram að það er eingöngu í algjörum undantekningartilvikum sem ekki er unnt að vinna áreiðanlegt mat.

3. Í staðlinum er ætluð skuldbinding skilgreind sem skuldbinding sem hlýst af aðgerðum fyrirtækis þar sem:

   a) fyrirtæki hefur, með viðteknum venjum, með yfirlýstri stefnu eða með gildandi og nægilega nákvæmri yfirlýsingu, gefið öðrum aðilum til kynna að það muni taka á sig tilteknar skyldur, og

   b) fyrirtækið hefur af þeim sökum skapað réttmætar væntingar hjá þessum aðilum um að það muni takast á hendur þessar skyldur.

4. Í einstaka tilvikum, t.d. í málaferlum, getur verið óljóst hvort fyrirtæki beri núverandi skuldbindingu. Í slíkum tilvikum telst liðinn atburður leiða til núverandi skuldbindingar ef meiri líkur eru á því en minni, þegar tekið er tillit til allra tiltækra gagna, að núverandi skuldbinding sé fyrir hendi á dagsetningu efnahagsreiknings. Fyrirtæki færir reiknaða skuldbindingu vegna þessarar núverandi skuldbindingar ef framangreind skilyrði fyrir færslu eru uppfyllt. Ef meiri líkur eru á því en minni að engin núverandi skuldbinding sé fyrir hendi upplýsir fyrirtækið um óvissa skuld nema líkur á útstreymi verðmæta, sem fela í sér efnahagslegan ávinning, séu hverfandi.

5. Fjárhæðin, sem er færð sem reiknuð skuldbinding, skal vera besta mat á útgjöldunum sem nauðsynleg eru til að gera upp núverandi skuldbindingu miðað við dagsetningu efnahagsreiknings, þ.e. fjárhæðin sem fyrirtæki myndi við rökréttar aðstæður greiða til að gera upp skuldbindinguna, miðað við dagsetningu efnahagsreiknings, eða til að flytja hana yfir á þriðja aðila á þeim tíma.

6. Í staðlinum er gerð krafa um að fyrirtæki skuli við mat á reiknaðri skuldbindingu:

   a) taka tillit til áhættu og óvissu. Óvissa réttlætir þó ekki óhóflega myndun reiknaðra skuldbindinga eða vísvitandi ofmat á skuldum,

b) afvaxta reiknaðar skuldbindingar, ef áhrif af tímavirði peninga eru veruleg, með því að nota afvöxtunarstuðul (eða -stuðla) fyrir skatta, sem endurspeglar núverandi mat markaðarins á tímavirði peninga, og áhættu sem sérstaklega fylgir skuldinni og hefur ekki komið fram í besta mati á útgjöldum. Þegar afvöxtun er notuð er hækkun á reiknuðu skuldbindingunni vegna tímans sem líður færð sem vaxtagjöld,

c) taka tillit til atburða í framtíðinni, eins og laga- og tæknibreytinga, þegar fullnægjandi, hlutlægar vísbendingar eru um að þeir muni eiga sér stað og

d) ekki taka tillit til hagnaðar af væntanlegri ráðstöfun eigna jafnvel þótt væntanleg ráðstöfun tengist náið atburðinum sem leiðir af sér reiknuðu skuldbindinguna.

7. Fyrirtæki kann að búast við endurgreiðslu á öllum eða hluta af útgjöldunum sem þarf til að gera upp reiknaða skuldbindingu (t.d. með tryggingarsamningum, ákvæðum um bætur eða ábyrgðum söluaðila). Fyrirtæki skal:

a) færa endurgreiðslu þegar og aðeins þegar það er nær fullvíst að endurgreiðsla fari fram ef fyrirtækið nær samkomulagi um skuldbindinguna. Fjárhæðin, sem er færð vegna endurgreiðslunnar, skal ekki vera hærri en fjárhæð reiknuðu skuldbindingarinnar og

b) færa endurgreiðsluna sem sérstaka eign. Í rekstrarreikningnum má setja fram gjöld, sem tengjast reiknuðu skuldbindingunni, að frádreginni fjárhæðinni sem er færð vegna endurgreiðslu.

8. Reiknaðar skuldbindingar skal endurskoða miðað við hverja dagsetningu efnahagsreiknings og leiðrétta þær þannig að þær endurspegli gildandi, besta mat. Þegar ekki er lengur líklegt að þörf verði á útstreymi verðmæta sem fela í sér efnahagslegan ávinning til að gera upp skuldbindinguna skal bakfæra reiknuðu skuldbindinguna.

9. Reiknaða skuldbindingu skal einungis nota vegna útgjalda sem hún var upphaflega færð til að mæta.

Reiknaðar skuldbindingar — sérstök beiting

10. Í staðlinum er útskýrt hvernig beita skal almennum kröfum um færslu og mat reiknaðra skuldbindinga í þremur tilteknum tilvikum: rekstrartöp í framtíðinni, íþyngjandi samningar og endurskipulagning.

11. Reiknaðar skuldbindingar skal ekki færa vegna rekstrartapa í framtíðinni. Þegar búist er við rekstrartöpum í framtíðinni má líta á það sem vísbendingu um að tilteknar eignir rekstursins kunni að hafa rýrnað að verðmæti. Í því tilviki kannar fyrirtæki hvort þessar eignir hafi rýrnað að verðmæti samkvæmt IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna.

12. Ef fyrirtæki er með samning sem er íþyngjandi skal færa og meta núverandi skuldbindingu, sem fylgir samningnum, sem reiknaða skuldbindingu. Íþyngjandi samningur er samningur sem felur í sér að óhjákvæmilegur kostnaður við að uppfylla skuldbindingarnar samkvæmt samningnum er meiri en efnahagslegur ávinningur sem búast má við að hann hafi í för með sér.

13. Í staðlinum er endurskipulagning skilgreind sem áætlun sem framkvæmdastjórn skipuleggur og stýrir og breytir verulega annaðhvort:

a) umfangi rekstrar sem fyrirtæki er í eða

b) hvernig þeim rekstri er háttað.

14. Reiknuð skuldbinding vegna kostnaðar við endurskipulagningu er aðeins færð ef almenn skilyrði fyrir færslu á reiknuðum skuldbindingum eru uppfyllt. Í þessu samhengi verður ætluð skuldbinding um endurskipulagningu aðeins til þegar fyrirtæki:

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 bætur vegna starfsloka

IAS 37

iv) útgjöldum sem af verða 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.

15. Ákvörðun framkvæmdastjórnar eða stjórnar um endurskipulagningu leiðir ekki til ætlaðrar skuldbindingar við dagssetningu efnahagsreiknings nema fyrirtækið hafi, fyrir þann dag:

a) hafist handa um að hrinda í framkvæmd áætlun 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 fyrirtækið muni hrinda endurskipulagningunni í framkvæmd.

16. Þegar endurskipulagning felur í sér sölu á rekstri verður engin skuldbinding vegna sölunnar til fyrr en fyrirtækið hefur skuldbundið sig til að selja, þ.e. fyrr en bindandi sölusamningur liggur fyrir.

17. Reiknuð skuldbinding vegna endurskipulagningar skal aðeins fela í sér bein útgjöld sem verða af endurskipulagningunni og þau eru hvort tveggja í senn:

a) nauðsynlegur fylgifiskur endurskipulagningarinnar og

b) ótengd áframhaldandi starfsemi fyrirtækisins. Reiknuð skuldbinding vegna endurskipulagningar felur þar af leiðandi ekki í sér kostnað á borð við: endurmenntun eða flutning starfsmanna sem eru áfram við störf, markaðssetningu eða fjárfestingu í nýjum kerfum og dreifingarkerfum.

Óvissar skuldir

18. Staðallinn kemur í stað þeirra hluta IAS-staðals 10, ófyrirséðir atburðir og atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings[1], sem taka til óvissra liða. Í staðlinum er óviss skuld skilgreind sem:

a) möguleg skuldbinding sem stafar af liðnum atburðum og verður aðeins staðfest þegar einn eða fleiri óvissir atburðir, sem fyrirtækið hefur ekki fulla stjórn á, gerast eða gerast ekki í framtíðinni eða

b) núverandi skuldbinding sem stafar af liðnum atburðum 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 upp skuldbindinguna eða

ii) ekki er hægt að meta fjárhæð skuldbindingarinnar á nógu áreiðanlegan hátt.

19. Fyrirtæki skal ekki færa óvissa skuld í efnahagsreikning. Fyrirtæki skal upplýsa um óvissa skuld nema líkurnar á útstreymi verðmæta, sem felast í efnahagslegum ávinningi, séu hverfandi.

Óvissar eignir

20. Í staðlinum er óviss eign skilgreind sem möguleg eign sem er tilkomin vegna liðinna atburða og verður aðeins staðfest þegar einn eða fleiri óvissir atburðir, sem fyrirtækið hefur ekki fulla stjórn á, gerast eða gerast ekki í framtíðinni. Dæmi um þetta er krafa, sem fyrirtæki gerir tilkall til í málaferlum, og niðurstaðan er óviss.

21. Fyrirtæki skal ekki færa óvissa eign í efnahagsreikning. Upplýsa skal um óvissa eign þegar líkur eru á innstreymi efnahagslegs ávinnings.

22. Þegar það er nánast öruggt að af tekjum verði er viðkomandi eign ekki óviss eign og er því rétt að færa hana í efnahagsreikning.

---

[1] IAS-staðall 10 (endurskoðaður 1999), óvissir liðir og atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings, kom í stað IAS-staðals 10, ófyrirséðir atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings, og tók gildi 1. janúar 2000.

IAS 37

Gildistökudagur

23. Staðallinn gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. júlí 1999 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr.

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	
Gildissvið	1-9
Skilgreiningar	10-13
Reiknaðar skuldbindingar og aðrar skuldir	11
Sambandið milli reiknaðra skuldbindinga og óvissra skulda	12-13
Færsla	14-35
Reiknaðar skuldbindingar	14-26
Núverandi skuldbinding	15-16
Liðinn atburður	17-22
Líklegt útstreymi verðmæta sem fela í sér efnahagslegan ávinning	23-24
Áreiðanlegt mat á skuldbindingunni	25-26
Óvissar skuldir	27-30
Óvissar eignir	31-35
Mat	36-52
Besta mat	36-41
Áhætta og óvissa	42-44
Núvirði	45-47
Atburðir í framtíðinni	48-50
Væntanleg ráðstöfun eigna	51-52
Endurgreiðslur	53-58
Breytingar á reiknuðum skuldbindingum	59-60
Notkun á reiknuðum skuldbindingum	61-62
Beiting færslu- og matsreglna	63-83
Rekstrartöp í framtíðinni	63-65
Íþyngjandi samningar	66-69
Endurskipulagning	70-83
Upplýsingar	84-92
Bráðabirgðaákvæði	93-94
Gildistökudagur	95-96

IAS 37

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sjá 12. lið formálans).

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 við reikningsskilin til að gera notendum kleift að skilja eðli, tímasetningu og fjárhæð þeirra.

GILDISSVIÐ

1. ***Öll fyrirtæki skulu beita þessum staðli þegar þau færa reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir nema:***

   a) ***þær sem stafa af fjármálagerningum sem bókfærðir eru á gangvirði,***

   b) ***þær sem stafa af óuppfylltum samningum nema þegar samningurinn er íþyngjandi,***

   c) ***þær sem verða til hjá tryggingafyrirtækjum vegna samninga við tryggingartaka og***

   d) ***þær sem annar alþjóðlegur reikningsskilastaðall nær til.***

2. Þessi staðall gildir um fjármálagerninga (þ.m.t. ábyrgðir) sem eru ekki bókfærðir á gangvirði.

3. Óuppfylltir 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 óuppfylltra samninga nema þeir séu íþyngjandi.

4. Þessi staðall gildir um reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir tryggingafyrirtækja, aðrar en þær sem verða til vegna samninga við tryggingartaka.

5. Þegar annar alþjóðlegur reikningsskilastaðall nær til sérstakrar tegundar reiknaðrar skuldbindingar, óvissrar skuldar eða óvissrar eignar, beitir fyrirtæki þeim staðli í stað þessa staðals. Einnig er t.d. fjallað um ákveðnar 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 og

   d) starfskjör (sjá IAS-staðal 19, starfskjör).

6. Sumar fjárhæðir, sem farið er með sem reiknaðar skuldbindingar, geta tengst færslu á tekjum, t.d. þegar fyrirtæki 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 fasta-fjármuna, virðisrýrnun 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 alþjóðlegum reikningsskilastöðlum 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 endurskipulagningar (þ.m.t. starfsemi sem leggja skal af). Þegar endurskipulagning samræmist skilgreiningunni á aflagðri starfsemi kann þess að vera krafist í IAS-staðli 35, starfsemi sem leggja skal af, að birta 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 núverandi skuldbinding fyrirtækis 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 fyrirtækinu.

Skuldbindandi atburður er atburður sem leiðir af sér lagalega eða ætlaða skuldbindingu sem gerir það að verkum að fyrirtæki 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 fyrirtækis þegar:

a) ***fyrirtæki hefur, með viðteknum venjum, með yfirlýstri stefnu eða með gildandi og nægilega nákvæmri yfirlýsingu, gefið öðrum aðilum til kynna að það muni taka á sig tilteknar skyldur og***

b) ***fyrirtækið hefur af þeim sökum skapað réttmætar væntingar hjá þessum aðilum um að það 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 fyrirtækið hefur ekki fulla stjórn á, gerast eða gerast ekki í framtíðinni, eða***

b) ***núverandi skuldbinding sem stafar af liðnum atburðum 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 á nógu áreiðanlegan hátt.*

Óviss eign er möguleg eign sem stafar af liðnum atburðum og verður aðeins staðfest þegar einn eða fleiri óvissir atburðir, sem fyrirtækið 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 fyrirtæki er í eða***

b) ***á hvað hátt þeim rekstri er stjórnað.***

IAS 37

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 kunni að vera að áætla fjárhæð eða tímasetningu áfallinna liða er óvissan yfirleitt 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 fyrirtækið 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:

a) reiknuðum skuldbindingum — sem eru færðar sem skuldir (gert er ráð fyrir að möguleiki sé á áreiðanlegu mati þeirra) vegna þess að þær eru núverandi skuldbindingar og líklegt er talið að þörf verði á útstreymi verðmæta sem felast í efnahagslegum ávinningi til að gera skuldbindingarnar upp, og

b) óvissum skuldum — sem eru ekki færðar sem skuldir vegna þess að þær eru annaðhvort:

i) mögulegar skuldbindingar, þar sem ekki hefur verið staðfest hvort fyrirtækið sé skuldbundið sem getur leitt til útstreymis verðmæta sem felast í efnahagslegum ávinningi, eða

ii) núverandi skuldbindingar sem uppfylla ekki skilyrði fyrir færslu samkvæmt þessum staðli (annaðhvort vegna þess að ekki er talið líklegt að þörf verði á útstreymi 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:***

a) ***fyrirtæki hefur núverandi skuldbindingu (lagalega eða ætlaða) vegna liðins atburðar[1],***

b) ***líklegt er talið að þörf verði á útstreymi verðmæta sem felast í efnahagslegum ávinningi til að ná samkomulagi um skuldbindinguna og***

c) ***unnt er að meta fjárhæð skuldbindingarinnar á áreiðanlegan hátt.***

Reiknaða skuldbindingu skal ekki færa nema að uppfylltum þessum skilyrðum.

[1] Sjá einnig 6. túlkun fastanefndarinnar: kostnaður vegna breytinga á hugbúnaði sem er fyrir hendi.

Núverandi skuldbinding

15. ***Í undantekningartilvikum getur verið óljóst hvort skuldbinding er fyrir hendi. Í slíkum tilvikum leiðir liðinn atburður til núverandi skuldbindingar ef, þegar tekið er tillit til allra tiltækra gagna, meiri líkur eru á því en minni að núverandi skuldbinding sé fyrir hendi miðað við dagsetningu efnahagsreiknings.***

16. Í nær öllum tilvikum er ljóst hvort liðinn atburður hafi leitt til núverandi skuldbindingar. Í undantekningartilvikum, t.d. í málaferlum, má deila um það hvort ákveðnir atburðir hafi gerst eða hvort atburðirnir leiði til núverandi skuldbindingar. Í slíkum tilvikum ákveður fyrirtæki hvort núverandi 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:

a) færir fyrirtækið reiknaða skuldbindingu (að uppfylltum skilyrðum fyrir færslu) þegar meiri líkur eru á því en minni að núverandi skuldbinding sé fyrir hendi á dagsetningu efnahagsreiknings, og

b) upplýsir fyrirtækið um óvissa skuld þegar líklegra er að engin núverandi skuldbinding sé fyrir hendi á dagsetningu efnahagsreiknings, nema möguleikinn á útstreymi verðmæta sem felast í efnahagslegum ávinningi sé hverfandi (sjá 86. lið).

Liðinn atburður

17. Liðinn atburður, sem leiðir til núverandi skuldbindingar, nefnist skuldbindandi atburður. Nauðsynlegt er að fyrirtækið 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 fyrirtækisins) skapar réttmætar væntingar hjá öðrum aðilum um að fyrirtækið standi við skuldbindinguna og þá er um að ræða ætlaða skuldbindingu.

18. Reikningsskil fjalla um fjárhagslega stöðu fyrirtækis í lok reikningsskilatímabils þess en ekki hugsanlega stöðu þess í framtíðinni. Þess vegna er reiknuð skuldbinding ekki færð vegna kostnaðar sem stofna þarf til vegna rekstrar í framtíðinni. Einu skuldirnar, sem fyrirtæki 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 fyrirtækis í framtíðinni (þ.e. starfsháttum þess í framtíðinni). Dæmi um slíkar skuldbindingar eru viðurlög eða kostnaður við hreinsun vegna ólögmætra umhverfisspjalla en hvort tveggja myndi leiða til útstreymis verðmæta sem felast í efnahagslegum ávinningi við uppgjör skulda án tillits til aðgerða fyrirtækisins í framtíðinni. Að sama skapi færir fyrirtæki reiknaða skuldbindingu vegna kostnaðar við niðurrif á olíuvinnslustöð eða kjarnorkuveri, að því tilskildu að fyrirtækið sé skuldbundið til að bæta tjón sem þegar hefur orðið. Á hinn bóginn má vera að fyrirtæki 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 reyksíum í tiltekinni tegund af verksmiðjum). Þar sem fyrirtækið getur forðast útgjöld í framtíðinni með framtíðaraðgerðum sínum, t.d. með því að breyta rekstrarháttum sínum, hefur það enga núverandi 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 þekkja 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 aðila, 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 fyrirtækið muni standa við skyldur sínar.

IAS 37

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) fyrirtækis leiðir af sér ætlaða skuldbindingu. Til dæmis kann að vera að fyrirtæki sé ekki á neinn hátt skuldbundið 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 fyrirtæki 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.

Líklegt útstreymi verðmæta sem fela í sér efnahagslegan ávinning

23. Ef skuld á að uppfylla skilyrði fyrir færslu þarf núverandi skuldbinding að vera fyrir hendi og jafnframt líkur á útstreymi verðmæta sem felast í efnahagslegum ávinningi til að gera skuldbindinguna upp. Í þessum staðli[1] 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 núverandi skuldbinding sé fyrir hendi upplýsir fyrirtækið um óvissa skuld nema möguleikinn á útstreymi verðmæta, þ.e. 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).

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. Fyrirtæki 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. ***Fyrirtæki 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 fyrirtæki ber ábyrgð á skuldbindingu með öðrum og einnig er farið óskipt með þann hluta skuldbindingarinnar, sem vænta má að aðrir aðilar standi við, sem óvissa skuld. Fyrirtæki færir reiknaða skuldbindingu vegna þess hluta skuldbindingarinnar sem líkur eru á að leiði til útstreymis verðmæta, þ.e. í efnahagslegum ávinningi, nema í þeim algjöru 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 hægt að gera áreiðanlegt mat).

[1] Hugtakið „líklegt“ í merkingunni „meiri líkur en minni“ í þessum staðli gildir ekki endilega um aðra alþjóðlega reikningsskilastaðla.

IAS 37

Óvissar eignir

31. ***Fyrirtæki 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 fyrirtækinu. Dæmi um þetta er krafa sem fyrirtæki 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 endurspeglist 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 fyrirtæki 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 núverandi skuldbindingu, við dagsetningu efnahagsreiknings.***

37. Besta mat á útgjöldunum, sem þarf til að gera upp núverandi skuldbindingu, er sú fjárhæð sem fyrirtækið myndi við rökréttar aðstæður greiða til að gera upp skuldbindinguna á 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 fyrirtæki greiði til að gera upp eða yfirfæra skuldbindinguna, besta mat á útgjöldum sem þarf til að gera upp núverandi skuldbindingu við dagsetningu efnahagsreiknings.

38. Mat á niðurstöðu og fjárhagslegum áhrifum skal framkvæmdastjórn fyrirtækisins 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 bilsins notað.

Dæmi

Fyrirtæki 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 að fjárhæð 1.000.000. Ef meiri háttar gallar koma fram á öllum seldum vörum verður viðgerðakostnaðurinn fjórar milljónir. Fyrri reynsla fyrirtækis og væntingar þess 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 fyrirtæki líkur á útstreymi vegna ábyrgðarskuldbindinga í heild.

Vænt virði viðgerðakostnaðar er:

((75% af núlli) + (20% af 1.000.000) + (5% af 4.000.000)) = 400.000

IAS 37

40. Þegar einstök skuldbinding er metin kann ein líklegasta niðurstaðan að vera besta mat á skuldinni. Jafnvel í slíku tilviki skoðar fyrirtækið 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 fyrirtæki þarf t.d. að lagfæra slæman galla í stórri verksmiðju, sem það 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 verulega 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, tekjuskattar.

Áhætta og óvissa

42. ***Taka skal tillit til áhættunnar og óvissunnar sem óhjákvæmlega 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 vísvitandi ofmetnar. Ef áætlaður kostnaður vegna einkar óhagstæðrar niðurstöðu er t.d. metinn á varfærinn hátt er sú niðurstaða ekki vísvitandi 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 endurspegla 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 endurspegla 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 vísbendingar eru um að þeir muni gerast.***

49. Atburðir, sem vænta má í framtíðinni, kunna að vera sérlega mikilvægir við mat á reiknuðum skuldbindingum. Fyrirtæki 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 hæfra 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 fyrirtæki 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 vísbendingar liggja fyrir um að nær fullvíst 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 vísbendingar í hverju tilviki fyrir sig. Gerð er krafa um bæði gögn um það hvers löggjöfin krefst og hvort nær fullvíst 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 fyrirtæki færa hagnað af væntanlegri ráðstöfun eigna á þeim tíma sem tilgreindur er í alþjóðlega reikningsskilastaðlinum 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 fullvíst að endurgreiðsla fari fram ef fyrirtækið 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 fyrirtæki treyst á að annar aðili greiði öll útgjöldin eða hluta þeirra útgjalda sem þarf til að gera upp reiknaða skuldbindingu (t.d. með tryggingarsamningum, ákvæðum um bætur eða ábyrgðir söluaðila). Annar aðili getur annaðhvort endurgreitt fjárhæðir, sem fyrirtækið greiðir, eða greitt fjárhæðirnar beint.

56. Í flestum tilvikum ber fyrirtækið áfram ábyrgð á allri fjárhæðinni, sem um er að ræða, þannig að fyrirtækið 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 fullvíst að endurgreiðsla fari fram ef fyrirtækið gerir upp skuldina.

57. Í sumum tilvikum ber fyrirtækið ekki ábyrgð á tilteknum kostnaði ef þriðji aðilinn borgar ekki. Í slíku tilviki ber fyrirtækið ekki ábyrgð á kostnaðinum og hann er ekki meðtalinn í reiknuðu skuldbindingunni.

58. Þegar fyrirtæki ber ábyrgð á skuldbindingu með öðrum og einnig óskipt er farið með skuldbindinguna sem óvissa skuld, að því tilskildu að vænta megi 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 leiðrétta þannig að þær endurspegli 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

Rekstrartöp í framtíðinni

63. ***Reiknaðar skuldbindingar skal ekki færa vegna rekstrartapa 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 vísbendingu um að ákveðnar eignir, sem heyra undir reksturinn, kunni að hafa rýrnað að verðmæti. Í slíku tilviki athugar fyrirtæki hvort verðmæti þessara eigna hafi rýrnað samkvæmt IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna.

Íþyngjandi samningar

66. ***Ef fyrirtæki 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 fyrirtæki færa allt virðisrýrnunartap sem hefur orðið á eignum sem tilheyra samningnum (sjá IAS-staðal 36, virðisrýrnun eigna).

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 fyrirtækis.

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. til 83. lið er sett fram hvernig almenn skilyrði fyrir færslu taka til endurskipulagningar.

IAS 37

72. ***Ætluð skuldbinding um endurskipulagningu verður aðeins til þegar fyrirtæki:***

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 bætur vegna starfsloka,*

iv) *útgjöldum sem stofnað er 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 fyrirtæki tekur verksmiðju úr notkun, selur eignir eða tilkynnir aðalatriði áætlunarinnar opinberlega er það vísbending um að fyrirtækið 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 fyrirtækið 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 fyrirtækið sé að svo stöddu skuldbundið til að endurskipuleggja vegna þess að tímamörkin gefa fyrirtækinu færi á að breyta áætlunum sínum.

75. Ákvörðun framkvæmdastjórnar eða stjórnar um endurskipulagningu, sem er tekin fyrir dagsetningu efnahagsreiknings leiðir ekki til ætlaðrar skuldbindingar við dagsetningu efnahagsreiknings nema fyrirtækið hafi, fyrir þá dagsetningu:

a) hafist handa um að hrinda í framkvæmd áætlun 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 fyrirtækið muni hrinda endurskipulagningunni í framkvæmd.

Í sumum tilvikum hefst fyrirtæki ekki handa um að hrinda í framkvæmd áætlun um endurskipulagningu eða veitir þeim sem áætlunin hefur áhrif á upplýsingar um aðalatriði hennar, fyrr en eftir dagsetningu efnahagsreiknings. Samkvæmt IAS-staðli 10, atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings, kann að vera gerð krafa um upplýsingar ef endurskipulagningin er það mikilvæg að ef upplýsingar væru ekki veittar hefði það áhrif á getu notenda reikningsskilanna til að meta rétt og taka réttar ákvarðanir.

76. Þótt ætluð skuldbinding myndist ekki einvörðungu vegna ákvörðunar framkvæmdastjórnar kann skuldbinding að stafa af öðrum fyrri atburðum ásamt slíkari 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 fyrirtækið á sig ætlaða skuldbindingu um að endurskipuleggja ef skilyrði, sem sett eru fram í 72. lið, eru uppfyllt.

77. Í sumum löndum er æðsta yfirvaldi falin 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.

IAS 37

78. ***Engin skuldbinding verður til um sölu rekstrar fyrr en fyrirtækið er skuldbundið til að selja, þ.e. þegar kominn er á bindandi sölusamningur.***

79. Jafnvel þegar fyrirtæki hefur tekið ákvörðun um að selja rekstur og tilkynnt það opinberlega er það ekki skuldbundið til að selja fyrr en kaupandi er fundinn og bindandi sölusamningur liggur fyrir. Þar til bindandi sölusamningur liggur fyrir getur fyrirtækið 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 virðisrýrnun hafi orðið á eignum rekstrarins, samkvæmt IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna. 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 fyrirtækisins.***

81. Reiknuð skuldbinding vegna endurskipulagningar felur ekki í sér kostnað á borð við:

    a) endurmenntun eða flutning starfsmanna sem verða áfram við störf,

    b) markaðssetningu eða

    c) 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 þegar þau verða til án tengsla við endurskipulagningu.

82. Í reiknaðri skuldbindingu er ekki tekið tillit til aðgreinanlegs framtíðarrekstrartaps 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 litið sé á sölu eigna sem hluta af endurskipulagningunni.

UPPLÝSINGAR

84. ***Fyrir sérhvern flokk reiknaðrar skuldbindingar skal fyrirtæki upplýsa um:***

    a) ***bókfært verð við upphaf og lok tímabils,***

    b) ***reiknaðar skuldbindingar, sem bætast við á tímabilinu, þ.m.t. hækkun á reiknuðum skuldbindingum sem eru til staðar,***

    c) ***fjárhæðir sem voru notaðar (þ.e. til hækkunar eða lækkunar á reiknuðu skuldbindingunni) á tímabilinu,***

    d) ***ónotaðar fjárhæðir, sem voru bakfærðar á tímabilinu, og***

    e) ***hækkun á afvöxtuðu fjárhæðinni á tímabilinu vegna tímans sem líður og áhrifum af öllum breytingum sem kunna að verða á afvöxtunarstuðlinum.***

Ekki er krafist samanburðarupplýsinga.

85. ***Fyrirtæki skal birta eftirfarandi fyrir sérhvern flokk reiknaðra skuldbindinga:***

    a) ***stutta lýsingu á eðli skuldbindingarinnar og áætlaða tímasetningu útstreymis efnahagslegs ávinnings sem af henni hlýst,***

b) ***vísbendingu um óvissuna sem fylgir fjárhæð eða tímasetningu útstreymisins. Þegar nauðsynlegt er að veita fullnægjandi upplýsingar skal fyrirtæki greina frá helstu forsendum, sem gefnar eru vegna atburða í framtíðinni, eins og fjallað er um í 48. lið, og***

c) ***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 fyrirtæki birta stutta lýsingu á eðli óvissra skulda fyrir sérhvern flokk óvissra skulda við dagsetningu efnahagsreiknings og, þegar það er gerlegt, upplýsa um:***

a) ***mat á fjárhagslegum áhrifum hennar sem eru metin skv. 36. til 52. lið,***

b) ***vísbendingu um óvissuna sem fylgir fjárhæð eða tímasetningu útstreymis sem kann að verða og***

c) ***möguleikanum 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 fyrirtæki upplýsingarnar sem krafist er í 84. til 86. lið þannig að tengingin milli reiknuðu skuldbindingarinnar og óvissu skuldarinnar sé ljós.

89. ***Þegar líklegt er að innstreymi efnahagslegs ávinnings verði skal fyrirtæki 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. til 52. lið.***

90. Mikilvægt er að upplýsingar um óvissar eignir feli ekki í sér villandi vísbendingar 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. til 89. lið, reynst mjög skaðleg fyrir stöðu fyrirtækis sem á í deilum við aðra aðila um reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir eða óvissar eignir. Í slíkum tilvikum þarf fyrirtæki 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 beita þessum staðli á gildistökudegi hans (eða fyrr) skulu sett fram sem leiðrétting á upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár á því tímabili sem staðlinum var fyrst beitt. Fyrirtæki eru hvött 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. Í staðlinum er gerð krafa um aðra aðferð en í IAS-staðli 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum. Í IAS-staðli 8 er gerð krafa um að samanburðarupplýsingar séu endurgerðar (aðalreglan) eða að birtar séu til viðbótar samanburðarupplýsingar til bráðabirgða á endurgerðum grunni (leyfileg fráviksaðferð) nema slíkt sé ógerlegt.

IAS 38

GILDISTÖKUDAGUR

95. ***Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. júlí 1999 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr. Ef fyrirtæki beitir þessum staðli vegna tímabila sem hefjast fyrir 1. júlí 1999 skal það greina frá því.***

96. Þessi staðall kemur í stað þeirra hluta IAS-staðals 10, ófyrirséðir atburðir og atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings[1], sem taka til óvissra liða.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 38

Óefnislegar eignir

Stjórn alþjóðareikningsskilanefndarinnar samþykkti þennan alþjóðlega reikningsskilastaðal í júlí 1998 og tók hann gildi fyrir reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. júlí 1999 eða síðar.

Þessi staðall kemur í stað:

a) IAS-staðals 4, færsla afskrifta, að því er varðar afskriftir óefnislegra eigna, og

b) IAS-staðals 9, rannsóknar- og þróunarkostnaður.

Í október 1998 birti starfslið alþjóðareikningsskilanefndarinnar sérstaklega „Grundvöll niðurstaðna vegna IAS-staðals 38, óefnislegar eignir, og IAS-staðals 22 (endurskoðaður 1998)“. Eintök eru fáanleg hjá útgáfudeild alþjóðareikningsskilanefndarinnar.

Árið 1998 var f-lið 2. liðar í IAS-staðli 38 breytt með tilvísun í IAS-staðal 39, fjármálagerningar: færsla og mat, í stað tilvísunar í IAS-staðal 25, færsla fjárfestinga.

Fyrsta neðanmálsgrein var einnig felld brott.

Ein túlkun fastanefndarinnar um túlkanir tengist IAS-staðli 38:

– 6. túlkun fastanefndarinnar: kostnaður við breytingar á hugbúnaði sem er þegar til staðar,

– 32. túlkun fastanefndarinnar: óefnislegar eignir — kostnaður við vefsetur.

INNGANGUR

1. Í IAS-staðli 38 er mælt fyrir um færslu og upplýsingagjöf vegna óefnislegra eigna sem er ekki fjallað sérstaklega um í öðrum alþjóðlegum stöðlum. IAS-staðall 38 gildir ekki um fjáreignir, vinnslurétt á jarðefnum og útgjöld vegna leitar að jarðefnum, olíu, jarðgasi og sambærilegum, óendurnýjanlegum auðlindum eða þróunar og vinnslu slíkra auðlinda, né um óefnislegar eignir sem myndast í tryggingafyrirtækjum vegna samninga við tryggingartaka. IAS-staðall 38 gildir m.a. um útgjöld vegna auglýsinga, þjálfunar, stofnkostnaðar og rannsóknar- og þróunarstarfsemi.

2. Óefnisleg eign er aðgreinanleg, ópeningaleg eign, sem er ekki í hlutkenndu formi, sem aðili á til að nota við framleiðslu eða framboð á vörum eða þjónustu, til að leigja öðrum eða í stjórnunarlegum tilgangi. Eign er verðmæti:

   a) sem er undir yfirráðum fyrirtækis vegna atburða í fortíðinni og

   b) sem vænst er að efnahagslegur framtíðarávinningur streymi frá til fyrirtækisins.

[1] IAS-staðall 10 (endurskoðaður 1999) kom í stað IAS-staðals 10, ófyrirséðir atburðir og atburðir eftir dagsetningu efnahagsreiknings, og tók gildi 1. janúar 2000.

3. Í IAS-staðli 38 er gerð krafa um að fyrirtæki færi óefnislega eign (á kostnaðarverði) þá og því aðeins að:

   a) líklegt sé að efnahagslegur framtíðarávinningur, sem rekja má til eignarinnar, muni renna til fyrirtækisins og

   b) unnt sé að meta kostnaðarverð eignarinnar með áreiðanlegum hætti.

   Þessi krafa gildir hvort sem óefnisleg eign er aðkeypt eða myndast innan fyrirtækis. Í IAS-staðli 38 er að finna viðbótarskilyrði fyrir færslu óefnislegra eigna sem myndast innan fyrirtækis.

4. Í IAS-staðli 38 er tilgreint að viðskiptavild, vörumerki, dagblaðshausa, útgáfutitla, viðskiptamannaskrár og efnislega sambærilega liði, sem myndast innan fyrirtækis, skuli ekki eignfæra.

5. Ef óefnisleg eign fellur ekki að skilgreiningunni og uppfyllir ekki skilyrðin fyrir færslu óefnislegrar eignar er gerð krafa um það í IAS-staðli 38 að útgjöld vegna þessa liðar séu gjaldfærð þegar stofnað er til þeirra. Ef liðurinn er yfirtekinn við sameiningu fyrirtækja sem skilgreind er sem kaup skulu þessi útgjöld (innifalin í kostnaðarverði yfirtöku) vera hluti fjárhæðarinnar sem heimfærð er á viðskiptavild (neikvæðrar viðskiptavildar) á yfirtökudegi.

6. Í IAS-staðli 38 er gerð krafa um að öll útgjöld til rannsókna séu gjaldfærð þegar stofnað er til þeirra. Dæmi um önnur útgjöld, sem mynda ekki óefnislega eign, sem unnt er að færa í reikningsskilin, eru eftirfarandi:

   a) útgjöld við stofnun rekstrar eða fyrirtækis (upphafskostnaður),

   b) þjálfunarkostnaður,

   c) auglýsinga- og/eða kynningarkostnaður og

   d) útgjöld vegna flutninga eða endurskipulagningar fyrirtækis að hluta til eða í heild.

   Útgjöld vegna þessara liða eru gjaldfærð þegar til þeirra er stofnað.

7. Í IAS-staðli 38 er gerð krafa um að útgjöld vegna óefnislegrar eignar eftir kaup hennar eða eftir að lokið er við hana skuli gjaldfæra þegar stofnað er til þeirra, nema:

   a) líklegt sé að þessi útgjöld verði til þess að eignin myndi efnahagslegan framtíðarávinning sem er umfram upphaflegt mat á afköstum sem henni var ætlað að skila og

   b) unnt sé að meta útgjöldin og telja þau til eignarinnar með áreiðanlegum hætti.

   Ef þessi skilyrði eru uppfyllt skal bæta síðari útgjöldum við kostnaðarverð óefnislegu eignarinnar.

8. Ef fyrirtækið, sem reikningsskilin taka til, hefur upphaflega gjaldfært útgjöld vegna óefnislegrar eignar í fyrri árlegum reikningsskilum eða fyrri árshlutareikningsskilum er fyrirtækinu óheimilt, samkvæmt IAS-staðli 38, að færa þessi útgjöld síðar sem hluta af kostnaðarverði óefnislegrar eignar.

9. Eftir upphaflega færslu er þess krafist í IAS-staðli 38 að mat á óefnislegri eign sé framkvæmt samkvæmt annarri hvorri eftirfarandi aðferða:

   a) aðalreglu: kostnaðarverð að frádregnum öllum uppsöfnuðum afskriftum og öllu uppsöfnuðu virðisrýrnunartapi, eða

   b) leyfilegri fráviksaðferð: endurmetin fjárhæð að frádregnum öllum síðari, uppsöfnuðum afskriftum og öllu síðara, uppsöfnuðu virðisrýrnunartapi. Endurmetna fjárhæðin skal vera gangvirði eignarinnar. Þessi aðferð er þó aðeins heimiluð þá og því aðeins að unnt er sé ákvarða gangvirðið með hliðsjón af virkum markaði fyrir óefnislegu eignina. Þegar fyrirtæki velur þessa aðferð er

IAS 38

auk þess gerð krafa um það í IAS-staðli 38 að endurmatið fari nógu reglulega fram þannig að bókfært verð óefnislegu eignarinnar sé ekki verulega fjarri verðinu sem væri ákvarðað ef miðað væri við gangvirði við dagsetningu efnahagsreiknings. Í IAS-staðli 38 er einnig tilgreint hvernig skuli endurmeta óefnislegar eignir og hvort hækkun (lækkun) á endurmati skuli færð í rekstrarreikning eða beint á eigið fé.

10. Í IAS-staðli 38 er þess krafist að óefnisleg eign skuli afskrifuð á kerfisbundinn hátt samkvæmt besta mati á nýtingartíma hennar. Fyrir hendi er sú hrekjanlega forsenda að nýtingartími óefnislegrar eignar verði ekki lengri en 20 ár frá því að hún er tiltæk til notkunar. Samkvæmt IAS-staðli 38 er fyrirtæki ekki heimilt að ætla óefnislegri eign óendanlegan nýtingartíma. Afskriftir skulu hefjast þegar eignin er tiltæk til notkunar.

11. Í undantekningartilvikum kunna að vera sannfærandi rök fyrir því að nýtingartími óefnislegrar eignar verði tilgreint tímabil sem er lengra en 20 ár. Í þeim tilvikum er gerð sú krafa í IAS-staðli 38 að fyrirtæki:

    a) afskrifi óefnislegu eignina samkvæmt besta mati á nýtingartíma hennar,

    b) meti endurheimtanlega fjárhæð óefnislegu eignarinnar a.m.k. árlega til að komast að því hvort um eitthvert virðisrýrnunartap er að ræða og

    c) greini frá ástæðum þess að forsendunni um að nýtingartími óefnislegrar eignar verði ekki lengri en 20 ár er hafnað og tilgreini þann þátt eða þá þætti sem gegndu mikilvægu hlutverki við ákvörðun á nýtingartíma óefnislegu eignarinnar.

12. Í IAS-staðli 38 er þess krafist að afskriftaaðferðin endurspegli notkunarmynstur fyrirtækisins að því er varðar efnahagslegan ávinning af eigninni. Ef ekki er unnt að ákvarða mynstrið með áreiðanlegum hætti skal beita línulegu aðferðinni. Afskriftir efnis skal gjaldfæra nema heimilað sé eða gerð krafa um það í öðrum alþjóðlegum reikningsskilastaðli að þær séu innifaldar í bókfærðu verði annarrar eignar.

13. Gerð er krafa um það í IAS-staðli 38 að hrakvirði óefnislegrar eignar sé talið vera núll nema:

    a) þriðji aðili hafi skuldbundið sig til að kaupa eignina við lok nýtingartíma hennar eða

    b) virkur markaður sé fyrir þess konar eign og líklegt að slíkur markaður verði fyrir hendi við lok nýtingartíma eignarinnar.

14. Við mat fyrirtækis á því hvort virði óefnislegrar eignar hafi rýrnað beitir það IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna. Einnig er gerð krafa um það í IAS-staðli 38 að fyrirtæki meti a.m.k. árlega endurheimtanlega fjárhæð óefnislegrar eignar sem ekki er enn tiltæk til notkunar.

15. IAS-staðall 38 tekur til reikningsskilatímabila sem hefjast 1. júlí 1999 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr.

16. Í IAS-staðli 38 eru bráðabirgðaákvæði sem kveða á um afturvirka beitingu þegar staðlinum er beitt í fyrsta sinn:

    a) í öllum tilvikum þegar það er nauðsynlegt til að eyða lið sem uppfyllir ekki lengur skilyrði um færslu samkvæmt IAS-staðli 38 eða

    b) ef fyrra mat á óefnislegri eign stangast á við grundvallarreglur IAS-staðals 38 (t.d. ef óefnisleg eign var ekki afskrifuð eða endurmetin án hliðsjónar af virkum markaði).

    Í öðrum tilvikum er annaðhvort gerð krafa um framvirka beitingu færslu- og afskriftaskilyrða (t.d. er óheimilt samkvæmt IAS-staðli 38 að færa óefnislega eign sem myndast innan fyrirtækis ef hún hefur ekki verið færð áður) eða hún heimiluð (t.d. er hvatt til þess í IAS-staðli 38 að fyrirtæki færi óefnislega eign, sem það yfirtekur við sameiningu fyrirtækja, sem var skilgreind sem kaup, og var ekki færð áður).

IAS 38

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	
Gildissvið	1-6
Skilgreiningar	7-17
Óefnislegar eignir	8-17
Aðgreinanleiki	10-12
Yfirráð	13-16
Efnahagslegur framtíðarávinningur	17
Færsla og upphaflegt mat óefnislegrar eignar	18-55
Sérstök yfirtaka	23-26
Yfirtaka sem hluti sameiningar fyrirtækja	27-32
Yfirtaka með opinberum styrkjum	33
Eignaskipti	34-35
Viðskiptavild sem myndast innan fyrirtækis	36-38
Óefnislegar eignir sem myndast innan fyrirtækis	39-55
Rannsóknarstig	42-44
Þróunarstig	45-52
Kostnaðarverð óefnislegrar eignar sem myndast innan fyrirtækis	53-55
Gjaldfærsla	56-59
Fyrri kostnaður sem ekki skal eignfæra	59
Síðari útgjöld	60-62
Mat eftir upphaflega færslu	63-78
Aðalregla	63
Leyfileg fráviksaðferð	64-78
Afskriftir óefnislegra eigna	79-96
Afskriftatímabil óefnislegra eigna	79-87
Aðferð við afskriftir óefnislegra eigna	88-90
Hrakvirði	91-93
Endurskoðun á afskriftatímabili og afskriftaaðferð óefnislegra eigna	94-96

IAS 38

Endurheimtanleiki bókfærðs verðs — virðisrýrnunartöp	97-102
Niðurlagning og ráðstafanir	103-106
Upplýsingar	107-117
Almennt	107-112
Óefnislegar eignir, færðar samkvæmt leyfilegri fráviksaðferð	113-114
Rannsóknar- og þróunarkostnaður	115-116
Aðrar upplýsingar	117
Bráðabirgðaákvæði	118-121
Gildistökudagur	122-123

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sjá 12. lið formálans).

MARKMIÐ

Markmið þessa staðals er að mæla fyrir um reikningshaldslega meðferð óefnislegra eigna sem ekki er fjallað sérstaklega um í öðrum alþjóðlegum reikningsskilastaðli. Í þessum staðli er gerð krafa um að fyrirtæki 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 tilteknar upplýsingar um óefnislegar eignir.

GILDISSVIÐ

1. ***Öll fyrirtæki skulu beita þessum staðli við færslu óefnislegra eigna nema um sé að ræða:***

   a) ***óefnislegar eignir, sem falla undir annan alþjóðlegan reikningsskilastaðal,***

   b) ***fjáreignir, eins og þær eru skilgreindar í IAS-staðli 32, fjármálagerningar: upplýsingagjöf og framsetning,***

   c) ***vinnsluréttindi á jarðefnum og útgjöld vegna leitar að jarðefnum, olíu, jarðgasi og sambærilegum, óendurnýjanlegum auðlindum eða þróunar og vinnslu slíkra auðlinda og***

   d) ***óefnislegar eignir sem myndast í tryggingafyrirtækjum vegna samninga við tryggingartaka.***

2. Ef annar alþjóðlegur reikningsskilastaðall fjallar um tiltekna gerð óefnislegrar eignar beitir fyrirtæki þeim staðli í stað þessa staðals. Þessi staðall gildir t.d. ekki um:

   a) óefnislegar eignir, sem fyrirtæki hefur til sölu í venjulegum viðskiptum (sjá IAS-staðal 2, birgðir, og IAS-staðal 11, verksamningar),

   b) frestaðar skattinneignir (sjá IAS-staðal 12, tekjuskattar),

   c) leigusamninga, sem falla innan gildissviðs IAS-staðals 17, leigusamningar,

   d) eignir, sem myndast vegna starfskjara (sjá IAS-staðal 19, starfskjör),

e) viðskiptavild sem myndast við sameiningu fyrirtækja (sjá IAS-staðal 22, sameining fyrirtækja), og

f) fjáreignir eins og þær eru skilgreindar í IAS-staðli 32, fjármálagerningar: upplýsingagjöf og framsetning. Um færslu og mat á nokkrum fjáreignum er fjallað í IAS-staðli 27, samstæðureikningsskil og færsla fjárfestinga í dótturfélögum, IAS-staðli 28, færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélögum, IAS-staðli 31, reikningsskil hlutdeildar í samrekstri, og IAS-staðli 39, fjármálagerningar: færsla og mat.

3. 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 gerð krafa um að metið sé 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.

4. Þessi staðall gildir m.a. um kostnað vegna auglýsinga, þjálfunar, upphafs-, 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 sem er þekkingin sem er fólgin í eigninni.

5. Þegar um er að ræða fjármögnunarleigu er viðkomandi eign annaðhvort efnisleg eða óefnisleg. Eftir upphaflega færslu er leigutaki að fást við óefnislega eign sem hann hefur á fjármögnunarleigu sem fellur undir þennan staðal. Réttindi samkvæmt nytjaleyfissamningi fyrir liði eins og kvikmyndir, myndbandsupptökur, leikrit, handrit, einkaleyfi og höfundarrétt falla utan gildissviðs IAS-staðals 17 og innan gildissviðs þessa staðals.

6. Ef tiltekin starfsemi eða viðskipti eru svo sérhæfð að þau falla ekki innan gildissviðs alþjóðlegs reikningsskilastaðals verða þau tilefni reikningsskilalegra álitamála sem getur þurft að fást við á annan hátt. Slík mál koma upp varðandi útgjöld vegna leitar að olíu, jarðgasi og jarðefnum í námuiðnaði eða þróunar og vinnslu slíkra auðlinda og í samningum milli tryggingafyrirtækja og tryggingartaka. Þess vegna gildir þessi staðall ekki um útgjöld vegna slíkrar starfsemi. Þessi staðall á samt sem áður við um aðrar óefnislegar eignir (eins og tölvuhugbúnað) og önnur útgjöld (eins og upphafskostnað) í námurekstri eða af tryggingafélögum.

SKILGREININGAR

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

Óefnisleg eign er aðgreinanleg, ópeningaleg eign sem er ekki í hlutkenndu formi og aðili á til að nota við framleiðslu eða framboð á vörum eða þjónustu til að leigja öðrum eða í stjórnunartilgangi.

Eign er verðmæti:

a) ***sem er undir yfirráðum fyrirtækis vegna atburða í fortíðinni og***

b) ***sem vænst er að efnahagslegur framtíðarávinningur streymi frá til fyrirtækisins.***

Peningalegar eignir eru peningar og eignir sem fást greiddar í föstum eða ákvarðanlegum peningafjárhæðum.

Með rannsóknum er átt við skipulegar frumrannsóknir sem eru gerðar í því augnamiði að öðlast nýja vísindalega eða tæknilega þekkingu og skilning.

IAS 38

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 kemur til framleiðslu fyrir markað eða notkun.

Afskriftir eru kerfisbundin skipting afskrifanlegrar fjárhæðar óefnislegrar eignar á nýtingartíma hennar.

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

Nýtingartími er annaðhvort:

a) ***tímabilið, sem vænst er að fyrirtækið noti eign, eða***

b) ***fjöldi framleiðslueininga eða sambærilegra eininga sem vænta má að fyrirtækið afli með eigninni.***

Kostnaðarverð er sú fjárhæð handbærs fjár eða ígildis handbærs fjár eða gangvirði annars endurgjalds sem er innt af hendi fyrir eign þegar hún er yfirtekin eða framleidd.

Hrakvirði er sú hreina fjárhæð sem fyrirtækið væntir að fá fyrir eign við lok nýtingartíma hennar að frádregnum væntanlegum ráðstöfunarkostnaði.

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

Virkur markaður er markaður þar sem öll eftirfarandi skilyrði eru fyrir hendi:

a) ***vörur, sem viðskipti eru með innan markaðarins, eru einsleitar,***

b) ***venjulega er unnt, hvenær sem er, að finna kaupendur og seljendur sem eru fúsir til viðskipta og***

c) ***almenningur hefur aðgang að upplýsingum um verð.***

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

Bókfært verð er fjárhæð eignar í efnahagsreikningi eftir að allar uppsafnaðar afskriftir og öll uppsöfnuð virðisrýrnunartöp hafa verið dregin frá henni.

Óefnislegar eignir

8. Fyrirtæki 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 útgáfutitlar). 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.

9. Hugtökin, sem lýst er í 8. lið, falla ekki öll að skilgreiningu á óefnislegri eign, þ.e. aðgreinanleika, yfirráð yfir verðmætum og efnahagslegum framtíðarávinningi. Ef eign, sem fjallað er um í þessum staðli, 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 fyrirtækið öðlast eignina við sameiningu fyrirtækja sem eru yfirtaka er hún þó hluti viðskiptavildar sem er færð á yfirtökudegi (sjá 56. lið).

Aðgreinanleiki

10. Samkvæmt skilgreiningu á óefnislegri eign er nauðsynlegt að unnt sé að aðgreina óefnislega eign til að unnt sé að greina hana skýrt frá viðskiptavild. Viðskiptavild, sem myndast við sameiningu fyrirtækja þar sem um er að ræða yfirtöku, er greiðsla sem yfirtökuaðilinn innir af hendi í von um efnahagslegan framtíðarávinning. Efnahagslegur framtíðarávinningur getur stafað af samvirkni milli aðgreinanlegu, yfirteknu eignanna eða af eignum sem uppfylla ekki hver fyrir sig skilyrði fyrir færslu í reikningsskilin en yfirtökuaðilinn er reiðubúinn að greiða fyrir við yfirtökuna.

11. Greina má óefnislega eign skýrt frá viðskiptavild ef eignin er aðskiljanleg. Eign er aðskiljanleg ef fyrirtækið gæti leigt, selt, skipt eða úthlutað sérstökum, efnahagslegum framtíðarávinningi sem rekja má til eignarinnar án þess að ráðstafa jafnframt efnahagslegum framtíðarávinningi sem streymir frá öðrum eignum sem eru notaðar í tengslum við sömu tekjuöflunarstarfsemi.

12. Aðskiljanleiki er ekki nauðsynlegt skilyrði fyrir aðgreinanleika þar sem fyrirtæki getur aðgreint eign á einhvern annan hátt. Ef óefnisleg eign er t.d. yfirtekin með flokki eigna geta viðskiptin falið í sér yfirfærslu á lagalegum rétti sem gerir fyrirtækinu kleift að aðgreina óefnislegu eignina. Hið sama er að segja ef tilgangur með innra verkefni fyrirtækis er að mynda lagaleg réttindi fyrir fyrirtækið en þá getur eðli þessara réttinda stuðlað að því að fyrirtækið geti aðgreint óefnislega eign sem myndast innan fyrirtækisins og liggur til grundvallar. Eign er einnig aðgreinanleg ef fyrirtækið getur aðgreint efnahagslegan framtíðarávinning af eigninni þó að hún myndi aðeins efnahagslegan framtíðarávinning með öðrum eignum.

Yfirráð

13. Fyrirtæki hefur yfirráð yfir eign ef það hefur vald til að afla efnahagslegs framtíðarávinnings af verðmætum, sem liggja til grundvallar, og getur einnig takmarkað aðgang annarra að þessum ávinningi. Geta fyrirtækis 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 yfirráð. Þó er það ekki nauðsynlegt skilyrði fyrir yfirráðum að réttindum sé unnt að framfylgja í lagalegum skilningi þar sem fyrirtæki kann að ráða yfir efnahagslegum framtíðarávinningi með einhverjum öðrum hætti.

14. Markaðs- og tækniþekking kann að mynda efnahagslegan framtíðarávinning. Fyrirtæki 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. Fyrirtæki kann að hafa faglært starfsfólk í vinnu og kann að vera fært um að aðgreina aukna starfsfærni vegna þjálfunar sem leiðir til efnahagslegs framtíðarávinnings. Fyrirtækið kann einnig að vænta þess að það njóti áfram færni starfsfólksins. Yfirleitt hefur þó fyrirtæki ekki næga stjórn á væntanlegum efnahagslegum framtíðarávinningi af faglærðu starfsfólki og af þjálfun þess til að telja að slíkir liðir falli undir skilgreininguna á óefnislegri eign. Af svipaðri ástæðu er ólíklegt að sérstakir stjórnunar- eða tæknihæfileikar 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. Fyrirtæki getur átt hóp viðskiptamanna eða markaðshlutdeild og vænst þess, vegna viðleitni þess til að byggja upp tengslin við viðskiptavinina og viðskiptatryggð þeirra, að þeir haldi áfram að skipta við fyrirtækið. Ef ekki er um að ræða neinn lagalegan rétt til að vernda eða stjórna með öðrum hætti sambandinu við viðskiptavini eða viðskiptatryggð þeirra við fyrirtækið hefur fyrirtækið þó venjulega ekki nægilega stjórn á efnahagslegum ávinningi af sambandi viðskiptavina við fyrirtækið og viðskiptatryggð þeirra til að líta svo á að slíkir liðir (hópur viðskiptamanna, markaðshlutdeild, samband fyrirtækisins við viðskiptavinina, viðskiptatryggð) falli undir skilgreiningu á óefnislegum eignum.

IAS 38

Efnahagslegur framtíðarávinningur

17. Í efnahagslegum framtíðarávinningi af óefnislegri eign geta falist reglulegar tekjur af sölu á framleiðsluvörum eða þjónustu, sparnaður í kostnaði eða annar ávinningur sem stafar af notkun fyrirtækisins á eigninni. Notkun hugverka í framleiðsluferli getur t.d. lækkað framtíðarframleiðslukostnað fremur en aukið reglulegar framtíðartekjur.

FÆRSLA OG UPPHAFLEGT MAT ÓEFNISLEGRAR EIGNAR

18. Færsla eignar sem óefnislegrar eignar gerir kröfu um að fyrirtæki sýni fram á að eignin falli að:

a) skilgreiningunni á óefnislegri eign (sjá 7. til 17. lið) og

b) skilyrðum fyrir færslu sem eru sett fram í þessum staðli (sjá 19. til 55. lið).

19. ***Færa skal óefnislega eign þá og því aðeins að:***

a) ***líklegt sé að efnahagslegur framtíðarávinningur, sem tengist eigninni, muni renna til fyrirtækisins og***

b) ***unnt sé að meta kostnaðarverð eignarinnar með áreiðanlegum hætti.***

20. ***Fyrirtæki skal meta líkur á efnahagslegum framtíðarávinningi miðað við skynsamlegar og rökstuddar forsendur sem sýna besta mat stjórnenda á þeim efnahagsaðstæðum sem verða fyrir hendi á nýtingartíma eignarinnar.***

21. Fyrirtæki skal meta það 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 gefa ytri vísbendingum meira vægi.

22. ***Óefnislega eign skal í upphafi meta á kostnaðarverði.***

Sérstök yfirtaka

23. Ef óefnisleg eign er keypt sérstaklega er yfirleitt unnt að meta kostnaðarverð þessarar óefnislegu eignar á áreiðanlegan hátt. Þetta á einkum við þegar kaupfjárhæðin er greidd með handbæru fé eða öðrum peningalegum eignum.

24. Innifalið í kostnaðarverði óefnislegrar eignar er kaupverð hennar, þ.m.t. hvers kyns innflutningsgjöld, óafturkræfir skattar vegna kaupanna og hvers kyns útgjöld sem rekja má beint til undirbúnings eignarinnar til þeirra nota sem hún er ætluð. Útgjöld, sem rekja má beint til kaupanna, eru m.a. þóknun fyrir lögfræðiþjónustu. Þegar kostnaðarverðið er reiknað eru hvers kyns viðskiptaafsláttur og endurgreiðslur dregin frá.

25. Ef greiðslu fyrir óefnislega eign er frestað umfram eðlileg lánskjör er kostnaðarverð hennar ígildi handbærs fjár, mismunurinn á þeirri fjárhæð og heildargreiðslum er færður sem vaxtagjöld á lánstímanum nema hann sé eignfærður samkvæmt leyfilegri fráviksaðferð í IAS-staðli 23, fjármagnskostnaður.

26. Ef óefnisleg eign er keypt í skiptum fyrir eiginfjárgerninga í fyrirtækinu sem reikningsskilin taka til er kostnaðarverð eignarinnar gangverð þeirra eiginfjárgerninga, sem eru gefnir út, sem er jafnt og gangvirði eignarinnar.

Yfirtaka sem hluti sameiningar fyrirtækja

27. Ef fyrirtæki eignast óefnislega eign við sameiningu fyrirtækja þar sem um yfirtöku er að ræða er kostnaðarverð hennar, samkvæmt IAS-staðli 22 (endurskoðaður 1998), sameining fyrirtækja, byggt á gangvirði hennar á yfirtökudegi.

28. Nauðsynlegt er að beita mati til þess að ákvarða hvort unnt sé að meta kostnaðarverð (þ.e. gangverð) óefnislegrar eignar, sem fyrirtæki eignast við sameiningu fyrirtækja, með nægilegu öryggi til að færa hana sérstaklega. Skráð verð á virkum markaði veitir áreiðanlegasta matið á gangvirði (sjá einnig 67. 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 þegar gangvirði eignarinnar er metið.

29. Ef enginn virkur markaður er til fyrir eignina endurspeglar kostnaðarverðið upphæðina sem fyrirtækið hefði greitt fyrir eignina á yfirtökudegi í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna, samkvæmt bestu fáanlegu upplýsingum. Við ákvörðun á þessari fjárhæð tekur fyrirtækið tillit til niðurstöðu nýlegra viðskipta með sambærilegar eignir.

30. Tiltekin fyrirtæki, sem kaupa reglulega og selja einstakar, óefnislegar eignir, hafa þróað aðferðir til að meta gangvirði þeirra óbeint. Þessar aðferðir má nota við upphaflegt mat á óefnislegri eign sem fyrirtæki eignast við sameiningu fyrirtækja þar sem um yfirtöku er að ræða ef markmið þeirra er að meta gangvirði, eins og það er skilgreint í þessum staðli, og ef þær endurspegla gildandi viðskipti og venjur í atvinnugreininni sem eignin tilheyrir. Meðal þessara aðferða eru, eftir því sem við á, beiting margfeldisstuðla sem endurspegla raunveruleg markaðsviðskipti miðað við tilteknar kennitölur um arðsemi eignarinnar (s.s. reglulegar tekjur, markaðshlutdeild, rekstrarhagnað o.s.frv.) eða núvirða áætlað, hreint framtíðarsjóðstreymi af eigninni.

31. Í samræmi við þennan staðal og kröfurnar, sem gerðar eru í IAS-staðli 22 (endurskoðaður 1998), gildir um færslu aðgreinanlegra eigna og skulda að:

    a) yfirtökuaðilinn færir óefnislega eign sem uppfyllir skilyrði um færslu í 19. og 20. lið jafnvel þótt óefnisleg eign hafi ekki verið færð í reikningsskil yfirtekna félagsins og

    b) ef ekki er unnt að meta kostnaðarverð (þ.e. gangvirði) óefnislegrar eignar, sem fyrirtæki yfirtekur við sameiningu fyrirtækja þar sem um yfirtöku er að ræða, með áreiðanlegum hætti er eignin ekki færð sem sérstök, óefnisleg eign en er talin til viðskiptavildar (sjá 56. lið).

32. Samkvæmt IAS-staðli 22 (endurskoðaður 1998) er upphafleg færsla á kostnaðarverði óefnislegrar eignar takmörkuð við fjárhæð sem myndar hvorki né eykur neikvæða viðskiptavild sem verður til á yfirtökudegi nema um sé að ræða virkan markað fyrir óefnislega eign sem aflað er við sameiningu fyrirtækja þar sem um yfirtöku er að ræða.

Yfirtaka með opinberum styrkjum

33. Í sumum tilvikum er óefnisleg eign fengin án útgjalda eða gegn vægu endurgjaldi með opinberum styrk. Þetta getur átt sér stað þegar stjórnvöld yfirfæra til fyrirtækis eða úthluta því óefnislegum eignum, eins og lendingarleyfum á flugvöllum, leyfum til að starfrækja útvarps- eða sjónvarpsstöðvar, innflutningsleyfum eða -kvótum eða veita afnotarétt af öðrum takmörkuðum auðlindum. Samkvæmt IAS-staðli 20, færsla opinberra styrkja og upplýsingar um opinbera aðstoð, getur fyrirtæki valið að færa í upphafi á gangvirði bæði óefnislegu eignina og styrkinn. Ef fyrirtæki velur að færa ekki eignina upphaflega á gangvirði færir fyrirtækið eignina upphaflega á nafnverði (samkvæmt hinni aðferðinni sem er heimil samkvæmt IAS-staðli 20) ásamt öllum útgjöldum sem unnt er að rekja beint til undirbúnings eignarinnar fyrir þau not sem hún er ætluð fyrir.

IAS 38

Eignaskipti

34. Fyrirtæki getur aflað óefnislegrar eignar í skiptum eða hlutaskiptum fyrir ólíka óefnislega eign eða aðra eign. Kostnaðarverð slíkrar eignar er metið á gangvirði eignarinnar sem er tekið við, sem er jafnt gangvirði eignarinnar sem var látin af hendi, leiðrétt með þeirri fjárhæð handbærs fjár eða ígildis þess sem er millifærð.

35. Unnt er að afla óefnislegrar eignar í skiptum fyrir sambærilega eign sem er notuð á sambærilegan hátt í sömu atvinnugrein og hefur sambærilegt gangvirði. Einnig kann óefnisleg eign að vera seld í skiptum fyrir eignarhlutdeild í sambærilegri eign. Í báðum tilvikum er ekki um að ræða neinn ágóða eða tap á viðskiptunum þar sem tekjuöflunarferlinu er ekki lokið. Þess í stað er kostnaðarverð nýju eignarinnar bókfært verð eignarinnar sem látin er af hendi. Gangvirði eignarinnar, sem er tekið við, getur þó gefið vísbendingu um virðisrýrnunartap á eigninni sem látin er af hendi. Við þessar aðstæður er virðisrýrnunartap fært vegna eignarinnar, sem látin er af hendi, og bókfært verð eftir virðisrýrnun er yfirfært á nýju eignina.

Viðskiptavild sem myndast innan fyrirtækis

36. ***Ekki skal eignfæra viðskiptavild sem myndast innan fyrirtækis.***

37. 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 sem fyrirtækið stjórnar og unnt er að meta með áreiðanlegum hætti á kostnaðarverði.

38. Mismunur á markaðsvirði fyrirtækis og bókfærðu verði aðgreinanlegra, hreinna eigna þess á tilteknum tíma getur orðið til vegna ýmissa þátta sem hafa áhrif á virði fyrirtækisins. Ekki skal þó líta svo á að slíkur mismunur sýni kostnaðarverð óefnislegra eigna sem fyrirtækið hefur yfirráð yfir.

Óefnislegar eignir sem myndast innan fyrirtækis

39. Stundum er erfitt að meta hvort óefnisleg eign, sem myndast innan fyrirtækis, uppfylli færsluskilyrði. Oft er erfitt:

    a) að greina hvort og hvenær um er að ræða aðgreinanlega eign sem mun sennilega mynda efnahagslegan framtíðarávinning og

    b) að ákvarða kostnaðarverð eignarinnar með áreiðanlegum hætti. Í sumum tilvikum er ekki unnt að greina kostnaðinn við það að mynda óefnislega eign innan fyrirtækisins frá kostnaðinum við að viðhalda eða auka viðskiptavild sem myndast innan fyrirtækisins eða reka fyrirtækið frá degi til dags.

    Til viðbótar við að fyrirtækið uppfyllir almennar kröfur um færslu og upphaflegt mat óefnislegrar eignar skal fyrirtækið því beita kröfum og leiðbeiningum í 40.–55. lið hér á eftir um allar óefnislegar eignir sem myndast innan fyrirtækisins.

40. Við mat á því hvort óefnisleg eign, sem myndast innan fyrirtækis, uppfylli færsluskilyrðin skal fyrirtæki 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.

41. Ef fyrirtæki getur ekki greint rannsóknarstig frá þróunarstigi innra verkefnis sem felst í myndun óefnislegrar eignar fer fyrirtækið með útgjöldin við verkefnið eins og það hefði eingöngu stofnað til þeirra á rannsóknarstiginu.

Rannsóknarstig

42. ***Ekki skal færa óefnislega eign sem rekja má til rannsókna (eða til rannsóknarstigs innra verkefnis). Útgjöld til rannsókna (eða til rannsóknarstigs innra verkefnis) skal gjaldfæra þegar stofnað er til þeirra.***

43. Í þessum staðli er afstaðan sú að á rannsóknarstigi verkefnis geti fyrirtæki ekki sýnt fram á að til sé óefnisleg eign sem mun sennilega mynda efnahagslegan framtíðarávinning. Þess vegna eru þessi útgjöld alltaf gjaldfærð þegar stofnað er til þeirra.

44. 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

45. ***Óefnislega eign, sem verður til vegna þróunarvinnu (eða á þróunarstigi innra verkefnis), skal færa þá og því aðeins að fyrirtæki 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 það ætli sér að ljúka við óefnislegu eignina og nota hana eða selja,***

c) ***getu þess til að nota eða selja óefnislegu eignina,***

d) ***hvernig líklegur efnahagslegur framtíðarávinningur myndast af óefnislegu eigninni. Fyrirtækið skal m.a. sýna fram á að markaður sé fyrir framleiðslu óefnislegu eignarinnar eða óefnislegu eignina sjálfa eða, ef hana á að nota innan fyrirtækisins, notagildi óefnislegu eignarinnar,***

e) ***að fyrir hendi séu næg tæknileg, fjárhagsleg og önnur verðmæti til að ljúka þróuninni og til að nota eða selja óefnislegu eignina og***

f) ***getu þess til að meta útgjöldin, sem rekja má til þróunar á óefnislegu eigninni, með áreiðanlegum hætti.***

46. Á þróunarstigi verkefnis getur fyrirtæki 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.

47. 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.

48. Þegar fyrirtæki sýnir fram á hvernig óefnisleg eign muni sennilega mynda efnahagslegan framtíðarávinning metur það efnahagslegan ávinning af eigninni sem verður móttekin og beitir við það grundvallarreglunum í IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna. Ef eignin myndar aðeins efnahagslegan ávinning með öðrum eignum beitir fyrirtækið hugtakinu um skapandi einingar eins og það er sett fram í IAS-staðli 36.

49. 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 fyrirtækisins til að tryggja sér þau verðmæti. Í vissum tilvikum sýnir fyrirtæki fram á að ytra fjármagn sé fáanlegt með því að afla sér viljayfirlýsingar lánveitanda um að hann fjármagni áætlunina.

50. Með kostnaðarkerfi fyrirtækis fæst oft áreiðanlegt mat á kostnaði við myndun óefnislegrar eignar innan fyrirtækisins eins og laun og önnur útgjöld sem er stofnað til við að tryggja sér höfundarrétt eða leyfi eða þróun á tölvuhugbúnaði.

51. ***Ekki skal færa vörumerki, dagblaðshausa, útgáfutitla, viðskiptamannaskrár og sambærilega liði, sem eru myndaðir innan fyrirtækisins og eru sambærilegir að efni til, sem óefnislegar eignir.***

52. Í þessum staðli gildir það viðhorf að ekki sé 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

53. Kostnaðarverð óefnislegrar eignar, sem er mynduð innan fyrirtækis, er skv. 22. lið heildarútgjöldin, sem stofnað er til, frá þeim degi þegar óefnislega eignin uppfyllir færsluskilyrðin í 19.–20. lið og 45. lið. Skv. 59. lið er eignfærsla útgjalda óheimil ef þau hafa áður verið gjaldfærð í fyrri árlegum reikningsskilum eða árshlutareikningsskilum.

54. Í kostnaðarverði óefnislegra eigna, sem myndast innan fyrirtækis, eru innifalin öll útgjöld sem unnt er að rekja beint til eða er úthlutað með skynsamlegum og samræmdum hætti til myndunar, framleiðslu eignarinnar og undirbúnings hennar fyrir þau not sem hún er ætluð til. Í kostnaðarverðinu eru innifalin, ef við á:

    a) útgjöld vegna efnisnotkunar og þjónustu, sem er nýtt við myndun óefnislegu eignarinnar,

    b) laun og annar launatengdur kostnaður vegna starfsliðs, sem fæst beint við að búa til eignina,

    c) öll útgjöld, sem rekja má beint til myndunar eignarinnar, eins og þóknun vegna skráningar á lagalegum rétti og afskriftir af einkaleyfum og leyfum sem eru notuð til að mynda eignina, og

    d) óbeinn kostnaður sem er nauðsynlegur til að mynda eignina og unnt er að skipta með skynsamlegum og samræmdum hætti á eignina (t.d. skipting afskrifta varanlegra rekstrarfjármuna, tryggingariðgjalda og leigu). Skipting óbeins kostnaðar er gerð með sambærilegum hætti og við skiptingu óbeins kostnaðar á birgðir (sjá IAS-staðal 2, birgðir). Í IAS-staðli 23, fjármagnskostnaður, eru sett skilyrði fyrir færslu vaxta sem þáttar í kostnaðarverði óefnislegrar eignar sem er mynduð innan fyrirtækis.

55. Eftirfarandi þættir eru ekki hluti af kostnaðarverði óefnislegrar eignar sem er mynduð innan fyrirtækis:

    a) sölu-, stjórnunarkostnaður og annar almennur, óbeinn kostnaður, nema unnt sé að telja þessi útgjöld beint til undirbúnings eignarinnar fyrir notkun,

    b) skýrt sérgreind óskilvirkni og rekstrartap, sem stofnað er til í upphafi, áður en eign nær áætluðum afköstum, og

    c) útgjöld vegna þjálfunar starfsfólks til að starfrækja eignina.

Dæmi til skýringar á 53. lið

Fyrirtæki er að þróa nýjan framleiðsluferil. Á árinu 20X5 var stofnað til útgjalda að fjárhæð 1.000, þar af var stofnað til 900 fyrir 1. desember 20X5 og 100 milli 1. desember 20X5 og 31. desember 20X5. Fyrirtækið getur sýnt fram á að 1. desember 20X5 hafi framleiðsluferlið uppfyllt skilyrði fyrir færslu sem óefnisleg eign. Endurheimtanleg fjárhæð vegna þekkingarinnar, sem er fólgin í ferlinu (þ.m.t. framtíðarútstreymi handbærs fjár til að ljúka við ferlið áður en það er tilbúið til notkunar), er metin á 500.

Í lok ársins 20X5 er framleiðsluferlið fært sem óefnisleg eign á kostnaðarverðinu 100 (útgjöld sem stofnað er til frá þeim degi þegar færsluskilyrðin voru uppfyllt, þ.e. 1. desember 20X5). Útgjöldin 900, 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. Í lok ársins 20X6 er endurheimtanleg fjárhæð vegna þekkingarinnar, sem er fólgin í ferlinu (þ.m.t. framtíðarútstreymi handbærs fjár til að ljúka við ferlið áður en það er tilbúið til notkunar), metin á 1.900.

Í lok ársins 20X6 er kostnaðarverð framleiðsluferlisins 2.100 (útgjöld að fjárhæð 100 voru færð í lok ársins 20X5 að viðbættum útgjöldum að fjárhæð 2.000 sem eru færð 20X6). Fyrirtækið færir virðisrýrnunartap að fjárhæð 200 til að leiðrétta bókfært verð ferlisins fyrir virðisrýrnunartap (2.100) í endurheimtanlega fjárhæð þess (1.900). Þetta virðisrýrnunartap verður bakfært á síðara tímabili ef kröfur um bakfærslu virðisrýrnunartaps í IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna, eru uppfylltar.

GJALDFÆRSLA

56. ***Útgjöld vegna óefnislegs liðar skal gjaldfæra þegar stofnað er til þeirra, nema:***

    a) ***þau séu hluti kostnaðarverðs óefnislegrar eignar sem uppfyllir færsluskilyrðin (sjá 18. til 55. lið) eða***

    b) ***fyrirtækið yfirtaki eignina við sameiningu fyrirtækja þar sem um yfirtöku er að ræða og getur ekki fært hana sem óefnislega eign. Í því tilviki skulu þessi útgjöld (innifalin í kostnaðarverði yfirtökunnar) vera hluti fjárhæðarinnar sem telst til viðskiptavildar (neikvæðrar viðskiptavildar) á yfirtökudegi (sjá IAS-staðal 22 (endurskoðaður 1998), sameining fyrirtækja).***

57. Í sumum tilvikum er stofnað til útgjalda til að afla fyrirtækinu 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. alltaf gjaldfærð þegar stofnað er til þeirra (sjá 42. lið). Dæmi um önnur útgjöld, sem eru gjaldfærð þegar stofnað er til þeirra, eru m.a.:

    a) útgjöld við að hefja starfsemi (upphafskostnaður) nema þessi útgjöld séu innifalin í kostnaðarverði varanlegs rekstrarfjármunaliðar samkvæmt IAS-staðli 16. Til upphafskostnaðar getur talist lögfræði- eða ritarakostnaður vegna stofnunar lögaðila, kostnaður vegna opnunar 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 og

    d) útgjöld vegna flutnings eða endurskipulagningar fyrirtækis að hluta til eða í heild.

58. Ákvæði 56. liðar útiloka ekki eignfærslu fyrirframgreiðslu þegar greiðsla fyrir afhendingu vara eða þjónustu fer fram áður en vörurnar eru afhentar eða þjónustan innt af hendi.

IAS 38

Fyrri útgjöld sem skal ekki eignfæra

59. ***Útgjöld til óefnislegs liðar, sem fyrirtækið, sem reikningsskilin taka til, gjaldfærði upphaflega í fyrri árlegum reikningsskilum eða árshlutareikningsskilum, skal ekki færa síðar sem hluta af kostnaðarverði óefnislegrar eignar.***

SÍÐARI ÚTGJÖLD

60. ***Síðari útgjöld vegna óefnislegrar eignar eftir kaup hennar eða eftir að lokið er við hana skal gjaldfæra þegar stofnað er til þeirra nema:***

a) ***líklegt sé að þessi útgjöld verði til þess að eignin myndi fjárhagslegan framtíðarávinning sem er umfram upphaflega áætlun um afkastagetu og***

b) ***unnt sé að meta þessi útgjöld og telja þau til eignarinnar með áreiðanlegum hætti.***

Ef þessi skilyrði eru uppfyllt skal bæta síðari útgjöldum við kostnaðarverð óefnislegu eignarinnar([1]).

61. Síðari útgjöld á bókfærða, óefnislega eign eru gjaldfærð ef þessi útgjöld eru nauðsynleg til að viðhalda upphaflega áætlaðri afkastagetu eignarinnar. Eðli óefnislegra eigna er slíkt að í mörgum tilvikum er ekki mögulegt að ákvarða hvort síðari útgjöld eru líkleg til að auka eða viðhalda efnahagslegum ávinningi sem mun streyma til fyrirtækisins frá þeim. Auk þess er oft erfitt að rekja slík útgjöld beint til tiltekinnar, óefnislegrar eignar fremur en starfseminnar í heild. Þess vegna er það sjaldgæft að útgjöld, sem stofnað er til eftir upphaflega færslu keyptrar, óefnislegrar eignar eða eftir að óefnisleg eign, sem myndast innan fyrirtækis, er fullbúin, leiði til hækkunar á kostnaðarverði óefnislegrar eignar.

62. Í samræmi við 51. lið eru síðari útgjöld vegna vörumerkja, dagblaðshausa, útgáfutitla, viðskiptamannaskrá og liða, sem eru efnislega sambærilegir (hvort sem þeir eru aðkeyptir eða myndast innan fyrirtækis), alltaf gjaldfærð til að koma í veg fyrir að þau séu færð sem viðskiptavild sem myndast innan fyrirtækis.

MAT EFTIR UPPHAFLEGA FÆRSLU

Aðalregla

63. ***Eftir upphaflega færslu skal bókfært verð óefnislegrar eignar vera kostnaðarverð hennar að frádregnum öllum uppsöfnuðum afskriftum og öllum uppsöfnuðum virðisrýrnunartöpum.***

Leyfileg fráviksaðferð

64. ***Eftir upphaflega færslu skal færa óefnislega eign við endurmetinni fjárhæð sem er gangverð 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 nógu reglulega til að bókfært verð sé ekki verulega fjarri því sem hefði verið ákvarðað með því að nota gangvirðið við dagsetningu efnahagsreiknings.***

65. Leyfileg fráviksaðferð heimilar ekki:

a) endurmat óefnislegra eigna, sem hafa ekki áður verið eignfærðar, eða

b) upphaflega færslu óefnislegra eigna á öðru verði en kostnaðarverði þeirra.

[1] Sjá einnig 6. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: kostnaður við breytingar á hugbúnaði sem er fyrir hendi.

66. Leyfilegri fráviksaðferð er beitt eftir að eign hefur upphaflega verið færð á kostnaðarverði. Þó má beita leyfilegri fráviksaðferð á slíka eign í heild ef aðeins hluti kostnaðarverðs óefnislegrar eignar er eignfærður vegna þess að eignin uppfyllti ekki færsluskilyrði fyrr en hún var að hluta til komin í gegnum ferlið (sjá 53. lið). Einnig má beita leyfilegri fráviksaðferð á óefnislega eign sem fyrirtæki fær vegna opinbers styrks og færir á nafnverði (sjá 33. lið).

67. Það er óalgengt að virkur markaður með þau einkenni, sem lýst er í 7. lið, sé til fyrir óefnislega eign þó að það gæti gerst. Í tilteknum lögsagnarumdæmum getur t.d. verið til virkur markaður fyrir framseljanleg leigubílaleyfi, 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 tiltölulega fátíð. Af þessum ástæðum getur verið að verðið, sem greitt er fyrir eina eign, gefi ónóga vísbendingu um gangvirði annarrar. Loks er algengt að almenningur hafi ekki aðgang að upplýsingum um verð.

68. Tíðni endurmats fer eftir óstöðugleika gangvirðis óefnislegu eignarinnar sem er verið að meta. 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.

69. Ef óefnisleg eign er endurmetin eru allar uppsafnaðar afskriftir á endurmatsdegi annaðhvort:

a) endurgerðar hlutfallslega með breytingum á bókfærðu brúttóverði eignarinnar svo að bókfært verð eignarinnar eftir endurmat verði jafnt endurmetinni fjárhæð hennar eða

b) felldar út á móti bókfærðu brúttóverði eignarinnar og hreina fjárhæðin endurgerð yfir í endurmetna fjárhæð eignarinnar.

70. ***Ef óefnisleg eign er endurmetin skal einnig endurmeta allar aðrar eignir í sama flokki nema ekki sé til virkur markaður fyrir þær eignir.***

71. Flokkur óefnislegra eigna er samstæða eigna sem eru sambærilegar að eðli og notkun í rekstri fyrirtækis. 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.

72. ***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.***

73. ***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.***

74. 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 samkvæmt IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna.

75. Ef unnt er að ákvarða gangvirði eignarinnar með hliðsjón af virkum markaði á síðari endurmatsdegi er leyfilegri fráviksaðferð beitt frá þeim degi.

IAS 38

76. ***Ef bókfært verð óefnislegrar eignar er hækkað vegna endurmats skal færa hækkunina beint sem hækkun á eigin fé undir fyrirsögninni endurmatsreikningur. Endurmatshækkun skal þó færa sem tekjur að því marki sem hún snýr við endurmatslækkun á sömu eign sem áður var gjaldfærð.***

77. ***Ef bókfært verð eignar er lækkað í kjölfar endurmats skal gjaldfæra lækkunina. Þó skal færa lækkun á endurmati beint á móti öllum tengdum endurmatshækkunum, að því marki sem lækkunin er ekki hærri en fjárhæðin sem er á endurmatsreikningi vegna sömu eignar.***

78. Yfirfæra má uppsafnaðan endurmatsreikning, sem er innifalinn í eigin fé, beint á óráðstafaðan hagnað þegar endurmatið er innleyst. Innleysa má allt endurmatið við úreldingu eða ráðstöfun eignarinnar. Samt sem áður má innleysa hluta endurmatsins eftir því sem fyrirtækið 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 endurmatsreikningi á óráðstafaðan hagnað er ekki gerð í gegnum rekstrarreikninginn.

AFSKRIFTIR ÓEFNISLEGRA EIGNA

Afskriftatímabil óefnislegra eigna

79. ***Afskrifanlegri fjárhæð óefnislegrar eignar skal skipta kerfisbundið niður á nýtingartíma hennar sem er ákvarðaður samkvæmt besta mati. Fyrir hendi er sú hrekjanlega forsenda að nýtingartími óefnislegrar eignar verði ekki lengri en 20 ár frá því að hún er tiltæk til notkunar. Afskriftir skulu hefjast þegar eignin er tiltæk til notkunar.***

80. Þar sem efnahagslegur framtíðarávinningur, sem er innifalinn í óefnislegri eign, er notaður eftir því sem tíminn líður er bókfært verð eignarinnar lækkað til að endurspegla þá notkun. Þetta er gert með því að dreifa kostnaðarverði eða endurmatsfjárhæð eignarinnar, að frádregnu hrakvirði, ef um það er að ræða, kerfisbundið sem gjöldum á nýtingartíma eignarinnar. Afskriftir óefnislegrar eignar eru færðar hvort sem hækkun hefur orðið eða ekki, t.d. á gangvirði eða endurheimtanlegri fjárhæð eignarinnar. Athuga þarf marga þætti þegar nýtingartími óefnislegrar eignar er ákvarðaður, þ.m.t.:

a) væntanleg notkun fyrirtækisins á eigninni og hvort annað stjórnunarteymi gæti með skilvirkum hætti séð um rekstur hennar,

b) dæmigerður lífsferill eignarinnar og opinberar upplýsingar um mat á nýtingartíma eigna sem eru sambærilegrar gerðar og eru notaðar á sambærilegan hátt,

c) tæknileg, tæknifræðileg eða annars konar úrelding,

d) stöðugleiki atvinnugreinarinnar, sem eignin er rekin í, og breytingar á eftirspurn markaðarins á framleiðsluvörum eða þjónustu, sem eignin gefur af sér,

e) 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 og áform fyrirtækisins 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 fyrirtækisins.

81. Þegar litið er til þess hve tæknibreytingar eru örar er hætt við að tölvuhugbúnaður og margar aðrar óefnislegar eignir úreldist í tæknilegu tilliti. Þess vegna er líklegt að nýtingartími þeirra verði stuttur.

82. Mat á nýtingartíma óefnislegrar eignar verður yfirleitt óáreiðanlegra því lengri sem nýtingartíminn er. Í þessum staðli er gengið út frá þeirri forsendu að ólíklegt sé að nýtingartími óefnislegra eigna verði lengri en 20 ár.

83. Í undantekningartilvikum kunna að vera sannfærandi rök fyrir því að nýtingartími óefnislegrar eignar verði tilgreint tímabil sem er lengra en 20 ár. Í þeim tilvikum er þeirri forsendu að nýtingartími sé ekki lengri en 20 ár hafnað og fyrirtækið:

a) afskrifar óefnislegu eignina samkvæmt besta mati á nýtingartíma hennar,

b) metur endurheimtanlega fjárhæð óefnislegu eignarinnar a.m.k. árlega til að greina allt virðisrýrnunartap, sem kann að hafa orðið (sjá 99. lið), og

c) greinir frá því hvers vegna forsendunni er hafnað og þeim þætti (þáttum) sem gegndu mikilvægu hlutverki við ákvörðun á nýtingartíma eignarinnar (sjá a-lið 111. liðar).

Dæmi

A. Fyrirtæki hefur keypt einkarétt á raforkuframleiðslu með vatnsafli í 60 ár. Kostnaður við raforkuframleiðslu með vatnsafli er miklu lægri en kostnaðurinn við að virkja orku annarra auðlinda. Þess er vænst að eftirspurn eftir orku á landsvæðinu umhverfis virkjunina verði veruleg í a.m.k. 60 ár.

Fyrirtækið afskrifar réttinn til raforkuframleiðslu á 60 árum nema vísbendingar séu um að nýtingartími hans verði styttri.

B. Fyrirtæki hefur keypt einkarétt á að starfrækja tollskylda hraðbraut í 30 ár. Engar áætlanir eru um að leggja aðra vegi á svæðinu sem hraðbrautin þjónar. Þess er vænst að hraðbrautin verði notuð í a.m.k. 30 ár.

Fyrirtækið afskrifar réttinn til að starfrækja hraðbrautina á 30 árum nema að vísbendingar séu um að nýtingartími hennar verði styttri.

84. Nýtingartími óefnislegrar eignar getur verið mjög langur en er alltaf endanlegur. Óvissa réttlætir mat á nýtingartíma óefnislegrar eignar á skynsamlegan hátt en réttlætir hins vegar ekki að valinn sé líftími sem er svo stuttur að hann er óraunhæfur.

85. ***Ef yfirráðum yfir efnahagslegum framtíðarávinningi af óefnislegri eign er náð með lagalegum réttindum sem hafa verið veitt í takmarkaðan tíma skal nýtingartími óefnislegu eignarinnar ekki vera lengri en tímabil lagalegu réttindanna nema:***

a) ***lagalegu réttindin séu endurnýjanleg og***

b) ***nær fullvíst sé að um endurnýjun verði að ræða.***

86. Bæði efnahagslegir og lagalegir þættir geta haft áhrif á nýtingartíma óefnislegrar eignar: efnahagslegir þættir ákvarða tímabilið, þegar efnahagslegur framtíðarávinningur rennur til fyrirtækisins, og lagalegir þættir geta takmarkað tímabilið sem fyrirtækið hefur yfirráð yfir aðgangi að þessum ávinningi. Nýtingartíminn er það tímabil sem er styttra og ákvarðað af þessum þáttum.

87. Eftirfarandi þættir eru meðal þeirra sem benda til að nær öruggt sé að lagalegur réttur verði endurnýjaður:

a) gangvirði óefnislegu eignarinnar lækkar ekki þegar upphaflegur lokadagur nálgast eða lækkar ekki meira en sem nemur kostnaðinum við endurnýjun á réttinum,

IAS 38

b) vísbendingar (hugsanlega byggðar á fyrri reynslu) eru um að lagalegu réttindin verði endurnýjuð og

c) vísbendingar eru um að skilyrðin, sem eru nauðsynleg til að endurnýjun fáist á lagalega réttinum (ef einhver eru), verði uppfyllt.

Afskriftaaðferðir á óefnislegum eignum

88. ***Afskriftaaðferðin, sem er notuð, skal endurspegla notkunarmynstur fyrirtækisins á efnahagslegum ávinningi af eigninni. Ef ekki er unnt að ákvarða mynstrið með áreiðanlegum hætti skal nota línulegu aðferðina. Afskriftarfjárhæð skal gjaldfæra á hverju tímabili nema heimilað sé eða þess krafist í öðrum alþjóðlegum reikningsskilastaðli að hún sé innifalin í bókfærðu verði annarrar eignar.***

89. Unnt er að nota fjölda afskriftaaðferða til að skipta afskrifanlegri fjárhæð eignar á kerfisbundinn hátt á nýtingartíma hennar. Meðal þessara aðferða eru línulega aðferðin, stigminnkandi aðferðin og framleiðslueiningaaðferðin. Aðferðin, sem er notuð á eign, er valin með hliðsjón af væntanlegu notkunarmynstri efnahagslegs ávinnings af eigninni og er beitt með samræmdum hætti frá tímabili til tímabils, nema breyting verði á væntanlegu notkunarmynstri efnahagslegs ávinnings af þeirri eign. Sjaldan eða aldrei styðja sannfærandi rök afskriftaaðferð fyrir óefnislegar eignir sem hefur í för með sér lægri fjárhæð uppsafnaðra afskrifta en fást samkvæmt línulegu aðferðinni.

90. Afskriftir óefnislegra eigna eru yfirleitt gjaldfærðar. Stundum nýtir fyrirtækið þó efnahagslega ávinninginn, sem felst í eign, við framleiðslu annarra eigna fremur en að mynda gjöld. Í þeim tilvikum 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

91. ***Hrakvirði óefnislegrar eignar skal teljast núll nema:***

a) ***þriðji aðili hafi skuldbundið sig til að kaupa eignina þegar nýtingartíma hennar lýkur eða***

b) ***virkur markaður sé fyrir eignina og:***

i) *unnt sé að ákvarða hrakvirði með hliðsjón af þeim markaði og*

ii) *líklegt sé að slíkur markaður verði fyrir hendi þegar nýtingartíma eignarinnar lýkur.*

92. Afskrifanleg fjárhæð eignar er ákvörðuð með því að draga hrakvirðið frá. Ef hrakvirði er ekki núll gefur það til kynna að fyrirtækið geri ráð fyrir því að það ráðstafi óefnislegu eigninni áður en hagrænum endingartíma hennar lýkur.

93. Ef aðalreglan er notuð er hrakvirðið áætlað með hliðsjón af ríkjandi verði á yfirtökudegi 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 ekki hækkað síðar vegna breytinga á verði eða virði. Ef leyfileg fráviksaðferð er notuð er hrakvirði metið að nýju í hvert sinn sem eignin er endurmetin og er þá stuðst við ríkjandi verð á þeim degi.

Endurskoðun á afskriftatímabili og afskriftaaðferð óefnislegra eigna

94. ***Endurskoða skal afskriftatímabil og afskriftaaðferð óefnislegra eigna a.m.k. í lok hvers fjárhagsárs. Ef væntanlegur nýtingartími eignarinnar er verulega frábrugðinn fyrra mati skal breyta afskriftatímabilinu í samræmi við það. Ef verulegar breytingar hafa orðið á væntanlegu notkunarmynstri efnahagslegs ávinnings af eigninni skal breyta afskriftaaðferðinni þannig að hún endurspegli breytta mynstrið. Færa skal slíkar breytingar sem breytingar á reikningshaldslegu mati samkvæmt IAS-staðli 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum, með því að leiðrétta gjaldfærslu afskrifta yfirstandandi tímabils og framtíðartímabila.***

95. Komið getur í ljós á líftíma óefnislegrar eignar að mat á nýtingartíma hennar sé ekki rétt. Nýtingartíminn getur t.d. hafa lengst vegna síðari útgjalda sem endurbæta ástand eignarinnar umfram það sem var upphaflega áætlað um afkastagetu hennar. Einnig getur færsla á virðisrýrnunartapi bent til þess að breyta þurfi afskriftatímabilinu.

96. Notkunarmynstur fyrirtækisins á efnahagslegum framtíðarávinningi, sem er vænst að streymi til fyrirtækis 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 framtíðarávinningur af eigninni fyrr en á síðari tímabilum.

ENDURHEIMTANLEIKI BÓKFÆRÐS VERÐS —VIRÐISRÝRNUNARTÖP

97. Þegar meta skal hvort virði óefnislegrar eignar hafi rýrnað beitir fyrirtæki IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna. Í þeim staðli er útskýrt hvernig fyrirtæki endurskoðar bókfært verð eigna sinna, hvernig það ákvarðar endurheimtanlega fjárhæð eignar og hvenær það færir eða bakfærir virðisrýrnunartap.

98. Samkvæmt IAS-staðli 22 (endurskoðaður 1998), sameining fyrirtækja, er virðisrýrnunartap fært sem leiðrétting bæði á fjárhæð óefnislegu eignarinnar og á viðskiptavildinni (neikvæðri viðskiptavild) á yfirtökudegi ef virðisrýrnunartap verður fyrir lok fyrsta árlega reikningsskilatímabilsins eftir að fyrirtækið eignast óefnislegu eignina við sameiningu fyrirtækja þar sem um kaup var að ræða. Ef virðisrýrnunartapið tengist sérstökum atburðum eða breytingum á aðstæðum sem verða eftir yfirtökudag er virðisrýrnunartapið þó fært samkvæmt IAS-staðli 36 en ekki sem leiðrétting á fjárhæð viðskiptavildarinnar (neikvæðrar viðskipta-vildar) sem er færð á yfirtökudegi.

99. ***Auk þess sem fyrirtæki skal fara að kröfum sem er að finna í IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna, skal það meta endurheimtanlega fjárhæð eftirfarandi óefnislegra eigna a.m.k. í lok hvers fjárhagsárs, jafnvel þótt ekkert bendi til þess að virði eignarinnar hafi rýrnað:***

a) ***óefnislegrar eignar, sem er ekki enn tiltæk til notkunar, og***

b) ***óefnislegrar eignar sem er afskrifuð á lengri tíma en 20 árum frá því að eignin er tiltæk til notkunar.***

Endurheimtanleg fjárhæð skal ákvörðuð samkvæmt IAS-staðli 36 og virðisrýrnunartöp færð í samræmi við það.

100. Mikil óvissa ríkir um getu óefnislegrar eignar til að mynda nægan, efnahagslegan framtíðarávinning svo að kostnaðarverð hennar endurheimtist fyrr en eignin er tiltæk til notkunar. Af þeirri ástæðu er gerð krafa um það í þessum staðli að fyrirtæki kanni virðisrýrnun á bókfærðu verði óefnislegrar eignar, sem er ekki enn tiltæk til notkunar, a.m.k. árlega.

101. Stundum er erfitt að greina hvort virði óefnislegrar eignar hafi rýrnað vegna þess m.a. að ekki eru endilega nein greinileg merki um úreldingu. Þessara vandkvæða verður einkum vart ef nýtingartími eignarinnar er langur. Af þeim sökum er gerð sú lágmarkskrafa í þessum staðli að endurheimtanleg fjárhæð óefnislegrar eignar sé reiknuð árlega ef nýtingartími hennar, frá því að hún verður tiltæk til notkunar, er lengri en 20 ár.

102. Krafan um árleg virðisrýrnunarpróf óefnislegrar eignar gildir alltaf þegar núverandi áætlanir gera ráð fyrir að heildarnýtingartími eignarinnar verði lengri en 20 ár frá því að hún varð tiltæk til notkunar. Fyrirtæki framkvæmir því virðisrýrnunarpróf, sem gerð er krafa um í b-lið 99. liðar, og tilgreinir einnig þær upplýsingar, sem gerð er krafa um skv. a-lið 111. liðar, ef áætlaður nýtingartími óefnislegrar eignar var styttri en 20 ár við upphaflega færslu en nýtingartíminn lengist vegna síðari útgjalda fram yfir 20 ár frá því að eignin varð tiltæk til notkunar.

IAS 38

NIÐURLAGNING OG RÁÐSTAFANIR

103. ***Óefnisleg eign skal færð út (eytt úr efnahagsreikningi) við ráðstöfun eða þegar ekki er að vænta neins efnahagslegs framtíðarávinnings af notkun eignarinnar og ráðstöfun síðar.***

104. ***Ákvarða skal ágóða eða töp af úreldingu eða ráðstöfun óefnislegrar eignar sem mismun á hreinu ráðstöfunarverði og bókfærðu verði eignarinnar og skal færa hann sem tekjur eða gjöld í rekstrarreikning.***

105. Ef skipt er á óefnislegri eign og sambærilegri eign við aðstæður sem lýst er í 35. lið er kostnaðarverð yfirteknu eignarinnar jafnt bókfærðu verði ráðstöfuðu eignarinnar og ekki myndast neinn ágóði eða tap.

106. Óefnisleg eign, sem er tekin úr virkri notkun og er haldið til ráðstöfunar, er færð á bókfærðu verði hennar daginn sem eignin er tekin úr virkri notkun. Fyrirtæki kannar virðisrýrnun eignarinnar a.m.k. í lok hvers fjárhagsárs samkvæmt IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna, og færir allt virðisrýrnunartap samkvæmt því.

UPPLÝSINGAR

Almennt

107. ***Í reikningsskilunum skal greina frá eftirfarandi fyrir hvern flokk óefnislegra eigna og gera greinarmun á óefnislegum eignum sem eru myndaðar innan fyrirtækisins og öðrum óefnislegum eignum:***

a) ***nýtingartíma eða þeim afskriftahlutföllum sem eru notuð,***

b) ***afskriftaaðferðum sem eru notaðar,***

c) ***bókfærðu heildarverði og uppsöfnuðum afskriftum (ásamt uppsöfnuðum virðisrýrnunartöpum) í upphafi og við lok tímabilsins,***

d) ***lið eða liðum rekstrarreiknings þar sem afskriftir óefnislegra eigna eru innifaldar,***

e) ***afstemmingu á bókfærðu verði við upphaf og lok tímabilsins sem sýnir:***

i) *viðbætur, þar sem sýndar eru annars vegar þær sem verða til innan fyrirtækis og hins vegar þær sem eru tilkomnar vegna sameininga fyrirtækja,*

ii) *úrelding og ráðstöfun,*

iii) *hækkun eða lækkun á tímabilinu, sem má rekja til endurmats skv. 64., 76. og 77. lið og til virðisrýrnunartapa sem eru færð eða bakfærð beint á eigið fé samkvæmt IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna (ef eitthvert er),*

iv) *virðisrýrnunartöp, sem eru færð í rekstrarreikning á tímabilinu samkvæmt IAS-staðli 36 (ef einhver eru),*

v) *virðisrýrnunartöp, sem eru bakfærð í rekstrarreikningi fyrir tímabilið samkvæmt IAS-staðli 36 (ef einhver eru),*

vi) *afskriftir, óefnislegra eigna sem eru færðar á tímabilinu,*

vii) *hreinan gengismun, sem myndast vegna umreiknings á reikningsskilum erlendrar rekstrareiningar, og*

viii) *aðrar breytingar á bókfærðu verði á tímabilinu.*

Ekki er gerð krafa um samanburðarupplýsingar.

108. Flokkur óefnislegra eigna er safn eigna sem eru sambærilegar að gerð og notkun í rekstri fyrirtækisins. Dæmi um aðskiljanlega flokka geta m.a. verið:

a) vörumerki,

b) dagblaðshausar og útgáfutitlar,

c) tölvuhugbúnaður,

d) leyfi og sérleyfi,

e) höfundarréttur, einkaleyfi og annar eignarréttur í iðnaði, þjónustu- og rekstrarréttur,

f) uppskriftir, formúlur, líkön, hönnun og frumgerðir, og

g) óefnislegar eignir í þróun.

Framangreindum flokkum skal skipt niður (eða safnað saman) í smærri (stærri) flokka ef það leiðir til þess að upplýsingarnar hafa meira vægi fyrir notendur reikningsskilanna.

109. Fyrirtæki birtir upplýsingar um óefnislegar eignir sem hafa orðið fyrir virðisrýrnun samkvæmt IAS-staðli 36 auk upplýsinganna sem gerð er krafa um í iii- til v-lið e-liðar 107. liðar.

110. Fyrirtæki skal greina frá eðli og áhrifum breytingar á reikningshaldslegu mati sem hefur veruleg áhrif á yfirstandandi tímabili eða er vænst að hafi veruleg áhrif á síðari tímabilum samkvæmt IAS-staðli 8, hagnaður og tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum. Slíkar upplýsingar geta verið afleiðingar af breytingum á:

a) afskriftatímabili óefnislegra eigna,

b) afskriftaaðferðinni eða

c) hrakvirði.

111. ***Í reikningsskilunum skal einnig greina frá:***

a) ***ástæðum fyrir því að þeirri forsendu er hafnað að nýtingartími óefnislegrar eignar verði ekki lengri en 20 ár frá þeim tíma sem eignin er tiltæk til notkunar ef óefnisleg eign er afskrifuð á lengri tíma en 20 árum. Þegar fyrirtækið tilgreinir þessar ástæður skal það lýsa þeim þætti eða þáttum sem gegndu mikilvægu hlutverki við ákvörðun á nýtingartíma eignarinnar,***

b) ***lýsingu, bókfærðu verði og eftirstöðvum afskriftatímabils sérhverrar óefnislegrar eignar, sem skiptir máli fyrir reikningsskil fyrirtækisins í heild,***

c) ***að því er varðar óefnislegar eignir sem fyrirtækið eignast með opinberum styrk og eru upphaflega færðar á gangvirði (sjá 33. lið):***

i) ***upphaflega færðu gangvirði þessara eigna,***

ii) ***bókfærðu verði þeirra og***

iii) ***hvort þær eru færðar samkvæmt aðalreglunni eða leyfilegri fráviksaðferð við síðara mat,***

d) ***hvort um er að ræða óefnislegar eignir með takmörkuðum eignarrétti og bókfærðu verði þeirra og bókfærðu verði óefnislegra eigna, sem eru veðsettar til tryggingar á skuldum, og***

e) ***fjárhæð skuldbindinga vegna kaupa á óefnislegum eignum.***

112. Þegar fyrirtæki lýsir þeim þætti eða þáttum sem gegndu mikilvægu hlutverki við ákvörðun á nýtingartíma óefnislegrar eignar sem er afskrifuð á meira en 20 árum skoðar fyrirtækið þá þætti sem eru tilgreindir í 80. lið.

IAS 38

Óefnislegar eignir, færðar samkvæmt leyfilegri fráviksaðferð

113. ***Ef óefnislegar eignir eru færðar á endurmetnu verði skal greina frá eftirfarandi:***

a) ***eftir flokki óefnislegra eigna:***

i) ***gildistökudegi endurmatsins,***

ii) ***bókfærðu verði endurmetnu, óefnislegu eignanna og***

iii) ***bókfærðu verði, sem hefði komið fram í reikningsskilunum ef endurmetnu óefnislegu eignirnar hefðu verið færðar samkvæmt aðalreglunni í 63. lið, og***

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.***

114. 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 aðalreglunni og leyfilegri fráviksaðferð í síðara mati.

Rannsóknar- og þróunarkostnaður

115. ***Í reikningsskilunum skal greina frá uppsafnaðri fjárhæð rannsóknar- og þróunarkostnaðar sem er gjaldfærð á tímabilinu***

116. Til rannsóknar- og þróunarkostnaðar teljast öll útgjöld sem unnt er að rekja beint til rannsóknar- og þróunarstarfsemi eða unnt er að skipta með skynsamlegum og samræmdum hætti á slíka starfsemi (sjá leiðbeiningar í 54. til 55. lið um það hvers konar útgjöld skuli taka með til að uppfylla kröfur um upplýsingagjöf í 115. lið).

Aðrar upplýsingar

117. Fyrirtæki eru hvött til, en þess ekki krafist af þeim, 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 fyrirtækið 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 þessi staðall tók gildi.

BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

118. ***Þann dag, sem þessi staðall tekur gildi (eða þann dag sem hann er tekinn upp sé það fyrr), skal beita honum eins og sett er fram í eftirfarandi töflum. Í öllum öðrum tilvikum en þeim sem lýst er í þessum töflum skal beita þessum staðli afturvirkt nema það sé óframkvæmanlegt.***

119. Í eftirfarandi töflum er krafist afturvirkrar beitingar þegar nauðsyn ber til að fella út lið sem uppfyllir ekki lengur færsluskilyrði samkvæmt þessum staðli eða ef fyrra mat óefnislegrar eignar stangast á við grundvallarreglurnar sem eru settar fram í þessum staðli (t.d. óefnislegar eignir sem hafa aldrei verið afskrifaðar eða hafa verið endurmetnar án hliðsjónar af virkum markaði). Í öðrum tilvikum er gerð krafa um eða í sumum tilvikum heimilt að beitt sé kröfum um færslu og afskriftir framvirkt.

120. ***Áhrifin af því að taka upp þennan staðal á gildistökudegi hans (eða fyrr) skal færa samkvæmt IAS-staðli 8, hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum, þ.e. sem lagfæringu annaðhvort á upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár á fyrsta tímabilinu, sem sett er fram (IAS-staðall 8, aðalregla), eða á hreinum hagnaði eða tapi á núverandi tímabili (IAS-staðall 8, leyfileg fráviksaðferð).***

121. ***Í fyrstu árlegu reikningsskilunum, sem eru birt samkvæmt þessum staðli, skal fyrirtæki greina frá bráðabirgðaákvæðum sem er beitt þegar bráðabirgðaákvæði samkvæmt þessum staðli heimilar val.***

Bráðabirgðaákvæði — færsla

Aðstæður	Kröfur
1. Óefnislegur liður var færður sem aðskilin eign — hvort sem honum var lýst sem óefnislegri eign eða ekki — og liðurinn fellur ekki að skilgreiningu eða færsluskilyrðum á óefnislegri eign á gildistökudegi þessa staðals (eða þegar þessi staðall er tekinn upp, ef það er fyrr).	
a) Liðurinn var yfirtekinn við sameiningu fyrirtækja sem taldist kaup.	i) Óefnislegi liðurinn skal færður aftur á viðskiptavild (neikvæða viðskiptavild) sem myndaðist í sömu yfirtökunni og ii) viðskiptavildin (neikvæða viðskiptavildin), sem færð var á yfirtökudegi, er leiðrétt afturvirkt eins og liðurinn hafi alltaf verið innifalinn í viðskiptavildinni (neikvæðu viðskiptavildinni) sem var færð á yfirtökudegi. Ef viðskiptavildin var t.d. eignfærð og afskrifuð eru uppsöfnuðu afskriftirnar, sem hefðu verið færðar ef liðurinn hefði verið innifalinn í viðskiptavildinni, metnar og færðar á yfirtökudegi og bókfært verð viðskiptavildarinnar leiðrétt í samræmi við það.
b) Liðurinn var ekki yfirtekinn við sameiningu fyrirtækja sem taldist kaup (hann var t.d. keyptur sérstaklega eða myndaðist innan fyrirtækisins).	Liðurinn er afskráður (fjarlægður úr efnahagsreikningi).
2. Óefnislegur liður var færður sem sérstök eign — hvort sem honum var lýst sem óefnislegri eign eða ekki — og liðurinn fellur að skilgreiningu og færsluskilyrðum á óefnislegri eign á gildistökudegi þessa staðals (eða þegar þessi staðall er tekinn upp ef það er fyrr).	
a) Eignin var upphaflega færð á kostnaðarverði.	Eignin er flokkuð sem óefnisleg eign. Kostnaðarverðið, sem upphaflega var fært vegna eignarinnar, telst hafa verið ákvarðað á réttan hátt. Sjá bráðabirgðaákvæði um síðara mat og afskriftir við aðstæður í 4 og 5 hér á eftir.
b) Eignin var upphaflega færð á öðru verði en kostnaðarverði.	i) Eignin er flokkuð sem óefnisleg eign og ii) bókfært verð eignarinnar er metið aftur á kostnaðarverði (eða endurmetinni fjárhæð eftir upphaflega færslu á kostnaðarverði) að frádregnum uppsöfnuðum afskriftum sem ákvarðaðar eru samkvæmt þessum staðli. Ef ekki er unnt að ákvarða kostnaðarverð óefnislegrar eignar er eignin afskráð (hún fjarlægð úr efnahagsreikningnum).

IAS 38

3. Liður fellur að skilgreiningu og færsluskilyrðum óefnislegrar eignar á gildistökudegi þessa staðals (eða daginn sem þessi staðall er tekinn upp ef það er fyrr) en var ekki eignfærður áður.

a) Óefnislega eignin var yfirtekin við sameiningu fyrirtækja sem taldist kaup og myndaði hluta færðrar viðskiptavildar.	Hvatt er til þess að óefnislega eignin sé færð en ekki er gerð krafa um það. Ef óefnislega eignin er færð er: i) bókfært verð eignarinnar metið á kostnaðarverði (eða endurmetinni fjárhæð), að frádregnum uppsöfnuðum afskriftum sem ákvarðaðar eru samkvæmt þessum staðli, og ii) viðskiptavildin, sem er færð á yfirtökudegi, er leiðrétt afturvirkt eins og óefnislega eignin hafi aldrei verið innifalin í viðskiptavildinni sem er færð á yfirtökudegi. Ef viðskiptavildin var t.d. eignfærð og afskrifuð skal meta hvaða áhrif það hefur á uppsafnaðar afskriftir viðskiptavildarinnar að greina óefnislegu eignina sérstaklega frá og leiðrétta bókfært verð viðskiptavildarinnar í samræmi við það.
b) Óefnislega eignin var ekki yfirtekin við sameiningu fyrirtækja sem taldist kaup (hún var t.d. keypt sérstaklega eða myndaðist innan fyrirtækisins).	Ekki skal færa óefnislegu eignina.

Bráðabirgðaákvæði — Afskriftir óefnislegrar eignar sem er færð samkvæmt aðalreglunni

Aðstæður	Kröfur
4. Eignin var ekki afskrifuð áður eða afskriftirnar töldust vera núll.	Bókfært verð eignarinnar skal endurgert eins og uppsöfnuðu afskriftirnar hafi alltaf verið ákvarðaðar samkvæmt þessum staðli.
5. Eignin hefur áður verið afskrifuð. Uppsafnaðar afskriftir, sem eru ákvarðaðar samkvæmt þessum staðli, eru aðrar en þær sem áður voru ákvarðaðar (vegna þess að afskriftatímabilið og/eða afskriftaaðferðin er önnur).	Bókfært verð óefnislegu eignarinnar skal ekki endurgert með tilliti til sérhvers mismunar á uppsöfnuðum afskriftum á fyrri árum og þeim sem eru reiknaðar samkvæmt þessum staðli. Afskrifa skal allt bókfært verð eignarinnar á þeim tíma sem er eftir af nýtingartíma hennar samkvæmt þessum staðli (þ.e. farið er með allar breytingar sem breytingar á reikningshaldslegu mati — sjá 94. lið).

Bráðabirgðaákvæði — Endurmetin, óefnisleg eign

Aðstæður	Kröfur
6. Óefnisleg eign var færð á endurmetinni fjárhæð sem var ekki ákvörðuð með hliðsjón af virkum markaði:	
a) Það er til virkur markaður fyrir eignina.	Endurmeta skal eignina með hliðsjón af þessum virka markaði á gildistökudegi þessa staðals (eða deginum þegar þessi staðall er tekinn upp ef það er fyrr).
b) Enginn virkur markaður er til fyrir eignina.	i) Fjarlægja skal öll endurmatsáhrif og ii) meta bókfært verð eignarinnar á kostnaðarverði að frádregnum uppsöfnuðum afskriftum sem eru ákvarðaðar samkvæmt þessum staðli.

GILDISTÖKUDAGUR

122. ***Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. júlí 1999 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr. Ef fyrirtæki beitir þessum staðli í árlegum reikningsskilum sem taka til tímabila sem hefjast fyrir 1. júlí 1999 skal fyrirtækið:***

a) ***greina frá því og***

b) ***taka samtímis upp IAS-staðal 22 (endurskoðaður 1998), sameining fyrirtækja, og IAS-staðal 36, virðisrýrnun eigna.***

123. Þessi staðall kemur í stað:

a) IAS-staðals 4, færsla afskrifta, að því er varðar afskriftir óefnislegra eigna, og

b) IAS-staðals 9, rannsóknar- og þróunarkostnaður.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 40

Fjárfestingareignir

Stjórn alþjóðareikningsskilanefndarinnar samþykkti þennan alþjóðlega reikningsskilastaðal í mars 2000 og tók hann gildi fyrir reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2001 eða síðar.

Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 25, bókun fjárfestinga, að því er tekur til færslu fjárfestingareigna. IAS-staðall 25 var afturkallaður þegar þessi staðall tók gildi.

Í janúar 2001 voru gerðar breytingar á 3. lið með IAS-staðli 41, landbúnaður. Breytta ákvæðið tekur gildi fyrir árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2003 eða síðar.

INNGANGUR

1. Í IAS-staðli 40 er mælt fyrir um reikningshaldslega meðferð fjárfestingareigna og kröfur um upplýsingar í tengslum við hana. Staðallinn gildir um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2001 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr.

2. Staðallinn kemur í staðinn fyrir kröfur sem áður voru gerðar í IAS-staðli 25, bókun fjárfestinga. Samkvæmt IAS-staðli 25 var fyrirtækjum heimilt að velja eina reikningshaldslega meðferð fyrir fjárfestingareignir af mörgum (afskrifað kostnaðarverð samkvæmt aðalreglunni í IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir, afskrifað endurmetið verð samkvæmt leyfilegri fráviksaðferð í IAS-staðli 16, kostnaðarverð að frádreginni virðisrýrnun samkvæmt IAS-staðli 25 eða endurmat samkvæmt IAS-staðli 25). IAS-staðall 25 verður afturkallaður þegar þessi staðall tekur gildi.

3. Fjárfestingareign er skilgreind sem fasteign (land eða húseign — eða hluti húseignar — eða hvort tveggja) sem einhver (eigandi eða leigutaki samkvæmt samningi um fjármögnunarleigu) hefur umráð yfir til öflunar leigutekna eða til verðmætisaukningar eða hvors tveggja fremur en til:

a) nota við framleiðslu, afhendingu á vörum eða þjónustu eða í stjórnunarlegum tilgangi eða

b) sölu í venjulegum viðskiptum.

IAS 40

4. Í staðlinum er ekki fjallað um:

a) fasteign sem eigandinn nýtir (þ.e. fasteign til nota við framleiðslu eða afhendingu á vörum eða þjónustu eða í stjórnunarlegum tilgangi) — skráð samkvæmt IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir, annaðhvort á kostnaðarverði að frádregnum afskriftum eða endurmatsverði að frádregnum síðari afskriftum,

b) fasteign, sem er til sölu í venjulegum viðskiptum — skráð á kostnaðarverði eða hreinu söluviði, hvort heldur er lægra, samkvæmt IAS-staðli 2, birgðir,

c) fasteign, sem er í byggingu eða verið er að breyta fyrir notkun sem fjárfestingareign í framtíðinni — IAS-staðall 16 gildir um slíkar eignir þar til byggingu eða breytingu lýkur og eignin verður fjárfestingareign og gildir þá þessi staðall. Þessi staðall gildir þó um fjárfestingareignir sem eru til og verið er að gera upp til áframhaldandi notkunar sem fjárfestingareignir í framtíðinni,

d) hagsmuni leigutaka með rekstrarleigusamning — fellur undir IAS-staðal 17, leigusamningar,

e) lífrænar eignir á landi sem tengjast landbúnaðarstarfsemi — fellur undir IAS-staðal 41, landbúnaður, og

f) námuvinnslurétt, jarðefnarannsóknir og vinnslu á jarðefnum, olíu, jarðgasi og svipuðum, óendurnýjanlegum náttúruauðlindum.

5. Samkvæmt staðlinum er fyrirtækjum heimilt að velja annaðhvort:

a) gangvirðislíkan, þar sem meta skal fjárfestingareign á gangvirði og færa breytingar á gangvirði í rekstrarreikning, eða

b) kostnaðarverðslíkan. Kostnaðarverðslíkanið er aðalreglan í IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir: fjárfestingareignir skal meta á kostnaðarverði að frádregnum afskriftum (að frádregnu tapi vegna samsafnaðrar virðisrýrnunar). Fyrirtæki, sem velur kostnaðarverðslíkanið, skal greina frá gangvirði fjárfestingareignarinnar.

6. Gangvirðislíkanið er frábrugðið endurmatslíkaninu sem stjórnin hefur þegar heimilað fyrir tilteknar eignir, aðrar en fjáreignir Samkvæmt endurmatslíkaninu er hækkun á bókfærðu verði umfram kostnaðarverð færð á endurmatsreikning. Samkvæmt gangvirðislíkaninu eru hins vegar allar breytingar á gangvirði skráðar í rekstrarreikningi.

7. Þetta er í fyrsta sinn sem stjórnin leggur fram reikningshaldslíkan gangvirðis fyrir aðrar eignir en fjáreignir. Athugasemdabréfin um birtingardrög E 64 sýndu að margir gera enn umtalsverða fyrirvara, sem varða skilgreiningar og hagnýtt gildi þess að teygja svo á gangvirðislíkani að það nái yfir aðrar eignir en fjáreignir enda þótt margir styðji þetta skref. Einnig eru nokkrir þeirrar skoðunar að tilteknir fasteignamarkaðir séu ekki ennþá nægilega þróaðir til að gangvirðislíkan reynist viðunandi. Enn fremur telja sumir að ómögulegt sé að búa til hárnákvæma skilgreiningu á fjárfestingareign og því verði erfitt að gera kröfu um gangvirðislíkan sem stendur.

8. Af þessum sökum telur stjórnin óframkvæmanlegt, að svo komnu máli, að gera kröfu um gangvirðislíkan fyrir fjárfestingareignir. Jafnframt telur stjórnin æskilegt að heimila gangvirðislíkan. Þetta framfaraskref gerir semjendum og notendum kleift að öðlast meiri reynslu í vinnu við gangvirðislíkan og gefur tilteknum eignamörkuðum ráðrúm til að þróast frekar.

9. Gerð er krafa um það í staðlinum að fyrirtæki noti líkanið, sem það velur, á allar fjárfestingareignir sínar. Aðeins skal skipta úr öðru líkaninu yfir í hitt ef það leiðir til betri framsetningar. Í staðlinum kemur fram að afar ólíklegt sé að sú verði raunin ef gangvirðislíkani er skipt út fyrir kostnaðarverðslíkan.

10. Í undantekningartilvikum hafa komið fram skýrar vísbendingar um það að fyrirtæki geti ekki ákvarðað áreiðanlegt gangvirði fjárfestingareignar til langframa þegar það kaupir fjárfestingareign (eða þegar fasteign, sem fyrirtækið á fyrir, verður að fjárfestingareign að lokinni byggingu eða breytingu eða vegna breytingar á notkun). Í slíkum tilvikum er gerð krafa um það samkvæmt staðlinum að fyrirtæki meti slíka fjárfestingareign samkvæmt aðalreglunni í IAS-staðli 16 þar til fjárfestingareigninni verður ráðstafað. Hrakvirði fjárfestingareignarinnar skal vera talið núll. Fyrirtæki, sem hefur valið gangvirðislíkanið, metur allar aðrar fjárfestingareignir sínar á gangvirði.

11. Viðauki A er ákvarðanatökutré þar sem kemur fram yfirlit yfir það hvernig fyrirtækið ákvarðar hvort það beitir IAS-staðli 40 (að því er varðar fjárfestingareignir) fremur en IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir (að því er varðar fasteignir, sem eigandinn nýtir, eða fasteignir sem verið er að byggja eða breyta til nota í framtíðinni sem fjárfestingareignir), eða IAS-staðli 2, birgðir, (að því er varðar fasteignir til sölu í venjulegum viðskiptum).

12. Viðbætir B, grundvöllur niðurstaðna, er yfirlit yfir ástæður stjórnarinnar fyrir því að taka upp kröfurnar sem eru settar fram í IAS-staðli 40.

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	
Gildissvið	1-3
Skilgreiningar	4-14
Færsla	15-16
Upphaflegt mat	17-21
Útgjöld sem falla til síðar	22-23
Mat eftir upphaflega færslu	24-50
Gangvirðislíkan	27-49
Þegar ekki reynist unnt að meta áreiðanlegt gangvirði	47-49
Kostnaðarverðslíkan	50
Tilfærslur	51-59
Ráðstöfun	60-64
Upplýsingar	65-69
Gangvirðislíkan og kostnaðarverðslíkan	65-66
Gangvirðislíkan	67-68
Kostnaðarverðslíkan	69

IAS 40

Bráðabirgðaákvæði	70-73
Gangvirðislíkan	70-72
Kostnaðarverðslíkan	73
Gildistökudagur	74-75

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sjá 12. lið formálans).

MARKMIÐ

Markmiðið með þessum staðli er að mæla fyrir um reikningshaldslega meðferð fjárfestingareigna og kröfur um upplýsingar í tengslum við hana.

GILDISSVIÐ

1. ***Þessum staðli skal beitt við færslu, mat og upplýsingagjöf vegna fjárfestingareigna.***

2. Í þessum staðli er m.a. fjallað um mat í reikningsskilum leigutaka á fjárfestingareign, sem tekin er á leigu samkvæmt fjármögnunarleigusamningi, og um mat í reikningsskilum leigusala á fjárfestingareign sem er leigð út 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 fasteign í rekstrarleigu,

   d) mat í reikningsskilum leigusala á fasteign í fjármögnunarleigu,

   e) reikningshald vegna sölu- og endurleiguviðskipta og

   f) upplýsingagjöf um fjármögnunarleigu og rekstrarleigu.

3. Þessi staðall gildir ekki um:

   a) lífrænar eignir á landi, sem tengjast landbúnaðarstarfsemi (sjá IAS-staðal 41, landbúnaður), og

   b) námuvinnslurétt, jarðefnarannsóknir og vinnslu á jarðefnum, olíu, jarðgasi og svipuðum, óendurnýjanlegum náttúruauðlindum.

SKILGREININGAR

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

   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 venjulegum viðskiptum.***

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.

Gangvirði er sú fjárhæð sem unnt er að fá fyrir eign í viðskiptum ótengdra aðila þar sem aðilar eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.

Kostnaðarverð er sú fjárhæð í handbæru fé eða ígildi handbærs fjár eða gangvirði annars endurgjalds sem er innt af hendi fyrir eign þegar hún er keypt eða byggð.

Bókfært verð er fjárhæð eignar í efnahagsreikningnum.

5. Fjárfestingareign er eign til öflunar leigutekna eða til verðmætisaukningar eða hvors tveggja. Þess vegna myndar fjárfestingareign sjóðstreymi sem er að mestu óháð öðrum eignum fyrirtækis. 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.

6. Eftirfarandi eru dæmi um fjárfestingareignir:

a) land, ætlað til verðmætisaukningar á löngum tíma fremur en til sölu innan skamms tíma í venjulegum viðskiptum,

b) land sem ekki hefur verið ákveðin notkun á í framtíðinni. (Ef fyrirtæki hefur ekki ákvarðað að það noti landið annaðhvort sem fasteign, sem eigandi nýtir, eða til sölu innan skamms tíma í venjulegum viðskiptum er landið talið vera til verðmætisaukningar),

c) húseign sem fyrirtækið, sem reikningsskilin taka til, á (eða er í eigu fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, samkvæmt fjármögnunarleigusamningi) og er leigð út samkvæmt einum rekstrarleigusamningi eða fleirum og

d) húseign sem er auð en ætluð til leigu samkvæmt einum rekstrarleigusamningi eða fleirum.

7. Eftirfarandi eru dæmi um liði sem eru ekki fjárfestingareignir og falla því utan gildissviðs þessa staðals:

a) fasteign, sem er til sölu í venjulegum viðskiptum 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 náinni framtíð eða til breytinga og endursölu,

b) fasteign, sem er í byggingu eða breytingu fyrir þriðju aðila (sjá IAS-staðal 11, verksamningar),

c) fasteign, sem eigandinn nýtir (sjá IAS-staðal 16, varanlegir rekstrarfjármunir), 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, og

d) 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 52. lið).

IAS 40

8. Að því er varðar tilteknar fasteignir er hluti þeirra til öflunar leigutekna eða verðmætisaukningar og annar hluti 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) skráir fyrirtæki þá hvorn fyrir sig í bókhaldinu. 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.

9. Í vissum tilvikum er fyrirtæki með viðbótarþjónustu við íbúa fasteignar sem það hefur umráð yfir. Fyrirtæki skal fara með slíka fasteign sem fjárfestingareign ef þjónustan er tiltölulega lítill hluti af heildarsamkomulaginu. Dæmi um það gæti verið þegar eigandi skrifstofuhúsnæðis sér um öryggis- og viðhaldsþjónustu fyrir leigutakana í húseigninni.

10. Í öðrum tilvikum er þjónustan, sem er veitt, viðameiri þáttur. Nefna má sem dæmi fyrirtæki sem á og rekur hótel en þá er þjónusta við gestina umtalsverður þáttur í rekstrinum í heild. Þess vegna er eigandarekið hótel fasteign, sem eigandi nýtir, fremur en fjárfestingareign.

11. Erfitt getur verið að ákvarða hvort viðbótarþjónusta er svo umfangsmikil að fasteignin fullnægi ekki kröfum sem fjárfestingareign. Eigandi hótels felur t.d. þriðja aðila tiltekna ábyrgð samkvæmt rekstrarsamningi. Skilmálar slíkra rekstrarsamninga eru mjög breytilegir. Annars vegar gæti eigandinn í reynd haft þá afstöðu að vera hlutlaus fjárfestir. Hins vegar kynni eigandinn einfaldlega að hafa útvistað tiltekna, daglega starfsemi og haldið verulegri áhættu sem felst í sjóðstreymissveiflum í rekstri hótelsins.

12. Það fer eftir mati hvort fasteign uppfyllir skilyrði sem fjárfestingareign. Hjá fyrirtæki eru þróaðar viðmiðanir svo að það geti beitt mati á samræmdan hátt í samræmi við skilgreiningu á fjárfestingareign og með tilheyrandi leiðbeiningum í 5. til 11. lið. Í ákvæðum a-liðar 66. liðar er gerð sú krafa að fyrirtæki greini frá þessum viðmiðunum þegar flokkunin er vandasöm.

13. Samkvæmt IAS-staðli 17, leigusamningar, eignfærir leigutaki ekki fasteign sem hann hefur á rekstrarleigu. Af þeim sökum fer leigutaki ekki með hagsmuni sína í slíkum fasteignum sem fjárfestingareign.

14. Í sumum tilvikum á fyrirtæki fasteign sem er leigð og nýtt af móðurfélagi þess eða öðru dótturfélagi. Fasteignin uppfyllir ekki skilyrði fjárfestingareignar í samstæðureikningsskilum sem ná yfir bæði fyrirtækin vegna þess að eigandinn nýtir fasteignina ef litið er á samstæðuna í heild. Ef á hinn bóginn aðeins er miðað við fyrirtækið sem á hana er fasteignin fjárfestingareign ef hún fellur að skilgreiningunni í 4. lið. Af þeim sökum fer leigusalinn með fasteignina eins og fjárfestingareign í eigin reikningsskilum.

FÆRSLA

15. ***Einungis skal færa fjárfestingareign sem eign þá og því aðeins að:***

    a) ***líklegt sé talið að efnahagslegur ávinningur í framtíðinni, sem rekja má til fjárfestingareignarinnar, renni til fyrirtækisins og***

    b) ***unnt sé að meta með áreiðanlegum hætti kostnaðarverð fjárfestingareignarinnar.***

16. Þegar fyrirtæki leggur mat á það hvort eign fullnægi fyrra skilyrðinu um færslu þarf það að meta hversu flæði efnahagslegs ávinnings í framtíðinni er áreiðanlegt, miðað við tiltæk gögn, þegar upphafleg færsla fer fram. Síðari viðmiðuninni er yfirleitt hægt að fullnægja strax vegna þess að endurgjaldið, og þar með kostnaðarverðið, kemur fram í viðskiptunum.

UPPHAFLEGT MAT

17. ***Í upphafi skal meta fjárfestingareign á kostnaðarverði. Viðskiptakostnaður skal vera innifalinn í upphaflega matinu.***

18. 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.

19. Kostnaðarverð fjárfestingareignar, sem eigandi byggir sjálfur, er kostnaðarverð hennar daginn sem byggingu eða breytingu lýkur. Fram að þeim degi styðst fyrirtæki við IAS-staðal 16, varanlegir rekstrarfjármunir. Umræddan dag verður eignin að fjárfestingareign og þessi staðall á þá við (sjá e-lið 51. liðar og 59. lið).

20. Kostnaðarverð fjárfestingareignar hækkar ekki vegna upphafskostnaðar (nema hann sé nauðsynlegur til að koma fasteigninni í starfshæft ástand), upphaflegs rekstrartaps, sem verður áður en fjárfestingareignin nær áætluðu nýtingarstigi, eða vegna þess að óeðlilega háum fjárhæðum hefur verið eytt í efni, vinnu eða önnur aðföng vegna byggingar eða breytingar á fasteign.

21. Ef greiðslu fyrir fjárfestingareign er frestað er kostnaðarverð ígildi staðgreiðsluverðs. Mismunurinn á þessari fjárhæð og heildargreiðslum er færður sem vaxtagjöld á lánstímabilinu.

ÚTGJÖLD SEM FALLA TIL SÍÐAR

22. ***Útgjöldum, sem falla til síðar í tengslum við fjárfestingareign, sem hefur þegar verið færð, skal bæta við bókfært verð fjárfestingareignarinnar þegar líklegt er að efnahagslegur ávinningur í framtíðinni, umfram upphaflegt mat á afköstum fjárfestingareignarinnar sem fyrir er, renni til fyrirtækisins. Öll önnur útgjöld, sem falla til síðar, skal færa sem gjöld á tímabilinu þegar til þeirra er stofnað.***

23. Viðeigandi, reikningshaldsleg meðferð útgjalda, sem stofnað er til eftir kaup á fjárfestingareign, fer eftir aðstæðum sem var reiknað með í upphaflegu mati og færslu viðkomandi fjárfestingar. Þegar t.d. er reiknað með tapi á efnahagslegum ávinningi í framtíðinni í bókfærðu verði fjárfestingareignar eru útgjöld, sem stofnað er til síðar, eignfærð til að færa í fyrra horf þann efnahagslega ávinning í framtíðinni sem vænst er af eigninni, eignfærð. Þetta á einnig við þegar kaupverð eignar endurspeglar skyldu fyrirtækisins til að stofna til útgjalda sem eru nauðsynleg í framtíðinni til að gera eignina starfshæfa. Dæmi um þetta getur verið kaup á húseign sem þarf að endurnýja. Í slíkum tilvikum er útgjöldum, sem falla til síðar, bætt við bókfærða verðið.

MAT EFTIR UPPHAFLEGA FÆRSLU

24. ***Fyrirtæki skal velja annaðhvort gangvirðislíkanið í 27. til 49. lið eða kostnaðarverðslíkanið í 50. lið sem reikningsskilaaðferð og skal beita þeirri aðferð á allar fjárfestingareignir sínar.***

25. Í IAS-staðli 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum, er kveðið á um að breytingu á reikningsskilaaðferðum að eigin frumkvæði skuli aðeins gera ef sú breyting verður til þess að framsetning á atburðum eða viðskiptum í reikningsskilum fyrirtækisins eigi betur við. Það er afar ólíklegt að breyting úr gangvirðislíkaninu yfir í kostnaðarverðslíkanið leiði til þess að sú framsetning eigi betur við.

26. Í þessum staðli er gerð krafa um að öll fyrirtæki ákvarði gangvirði fjárfestingareignar til mats (gangvirðislíkan) eða til upplýsingagjafar (kostnaðarverðslíkan). Fyrirtæki eru hvött til þess en ekki er gerð krafa um það að þau 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.

IAS 40

Gangvirðislíkan

27. ***Eftir upphaflega færslu skal fyrirtæki, sem velur gangvirðislíkanið, meta allar fjárfestingareignir sínar á gangvirði nema í þeim undantekningartilvikum sem lýst er í 47. lið.***

28. ***Ágóða eða tap, sem stafar af breytingum á gangvirði fjárfestingareigna, skal telja með í hreinum hagnaði eða tapi á tímabilinu sem það verður rakið til.***

29. Gangvirði fjárfestingareignar er yfirleitt markaðsvirði hennar. Gangvirði er metið sem líklegasta verðið sem með skynsamlegum hætti er hægt að fá á markaði, við dagsetningu efnahagsreiknings, samkvæmt skilgreiningu á gangvirði. Það er hagkvæmasta verðið, sem seljandi getur selt á með sanngjörnum hætti, og hagstæðasta verðið sem kaupandinn getur keypt á með sanngjörnum hætti. Þetta mat 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.

30. Fyrirtæki ákvarðar gangvirði án lækkunar vegna viðskiptakostnaðar sem fyrirtækið kann að stofna til við sölu eða aðra ráðstöfun.

31. ***Gangvirði fjárfestingareignar skal endurspegla raunverulega stöðu markaðarins og aðstæður frá og með dagsetningu efnahagsreikningsins, en ekki frá og með einhverjum degi sem er liðinn eða er ókominn.***

32. Áætlað gangvirði er bundið við tiltekna dagsetningu. Þar sem markaðir og markaðsaðstæður geta breyst getur matsverðið verið rangt 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.

33. Gangvirði fjárfestingareignar endurspeglar m.a. leigutekjur af gildandi leigusamningum og sanngjarnar og rökstuddar forsendur sem byggjast á viðhorfum markaðarins til væntinga aðila, sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna, um leigutekjur af leigusamningum í framtíðinni í ljósi ríkjandi markaðsaðstæðna.

34. 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 stöðu markaðarins, frá og með dagsetningu efnahagsreikningsins og síðar.

35. 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 einnig í samræmi við raunveruleika og væntingar, miðað við ríkjandi markaðsaðstæður, fremur en ímyndaðan eða hugsanlegan markað sem ekki er hægt að sýna fram á eða búast við að sé til. Slíkur kaupandi kaupir ekki á hærra verði en markaðurinn krefst. Eigandi fjárfestingareignarinnar þá stundina er meðal þeirra sem mynda markaðinn.

36. Fús seljandi er hvorki of ákafur í að selja né staðráðinn í að selja á hvaða verði sem er né reiðubúinn að bíða 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 á opnum markaði eftir venjulega markaðsfærslu, hvert sem það verð kann að vera. Raunverulegar aðstæður raunverulegs eiganda fjárfestingareignarinnar eru ekki hluti af þessari umfjöllun vegna þess að fúsi seljandinn er ímyndaður eigandi.

37. Orðatiltækið „eftir venjulega markaðsfærslu“ merkir að fjárfestingareignin verði sett á markað á viðeigandi hátt sem best þykir henta til að ráðstafa henni á hagkvæmasta verði sem hægt er að fá með sanngjörnum hætti. Sölutímabilið getur verið breytilegt eftir markaðsaðstæðum en það verður að vera nægilega langt til að viðunandi fjöldi hugsanlegra kaupenda fjárfestingareignarinnar hafi tekið eftir henni. Gert er ráð fyrir því að sölutímabilið sé fyrir dagsetningu efnahagsreiknings.

38. 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 á markaðnum. Gert er ráð fyrir því að viðskiptin séu milli ótengdra aðila sem koma hvor fyrir sig fram með sjálfstæðum hætti.

39. Besti vitnisburður um gangvirði er yfirleitt gildandi verð á virkum markaði fyrir svipaða fasteign með sömu staðsetningu og í sama ástandi sem er bundin svipuðum leigusamningum og öðrum samningum. Fyrirtæki leitast við að greina mun á gerð, staðsetningu eða ástandi fasteignarinnar eða á leigusamningum og öðrum samningum í tengslum við fasteignina.

40. Ef ekki er um að ræða gildandi verð á virkum markaði, eins og lýst er í 39. lið, kannar fyrirtæki upplýsingar af ýmsum toga, þ.m.t.:

    a) gildandi verð á virkum markaði fyrir fasteignir af annarri gerð, í öðru ástandi eða með annarri staðsetningu (eða háðar öðruvísi leigusamningum eða öðrum samningum), aðlagað þannig að það endurspegli mismun eignanna,

    b) nýlegt verð á óvirkari mörkuðum, aðlagað þannig að það endurspegli allar breytingar á efnahagsástandi frá þeim degi sem viðskiptin sem fóru fram á því verði, og

    c) 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 vísbendingar, eins og gildandi markaðsleigu fyrir svipaðar fasteignir með sömu staðsetningu og í sama ástandi, og notast með afvöxtunarstuðlum sem endurspegla gildandi mat markaðarins á óvissu um fjárhæð og tímasetningu sjóðstreymisins.

41. Í sumum tilvikum geta þær heimildir, sem tilgreindar eru í liðnum hér að framan, bent til mismunandi niðurstaðna um gangvirði fjárfestingareignar. Fyrirtæki kannar ástæður fyrir þessum mismun til að fá fram áreiðanlegasta matið á gangvirði innan þess tiltölulega þrönga bils sem sanngjarnt mat á gangvirði er að finna.

42. Í undantekningartilvikum er um að ræða skýrar vísbendingar, þegar fyrirtæki kaupir fjárfestingareign (eða þegar fasteign, sem það á, verður að fjárfestingareign að lokinni byggingu eða breytingu eða eftir breytingu á notkun), fyrir því að breytileikinn í skynsamlegu gangvirðismati sé svo mikill og svo erfitt sé að meta líkindi mismunandi niðurstaðna að notagildi eins gangvirðismats er ekkert. Þetta kann að benda til þess að ekki sé hægt að ákvarða áreiðanlegt gangvirðismat fasteignar til langframa (sjá 47. lið).

43. Gangvirði er annað en notkunarvirði, eins og það er skilgreint í IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna. Gangvirði endurspeglar þekkingu og mat þátttakenda á markaðnum ásamt þáttum sem snúa að þátttakendum á markaðnum almennt séð. Gagnstætt því endurspeglar notkunarvirði þekkingu og mat fyrirtækisins ásamt þáttum sem eiga sérstaklega við um tilteknar einingar fyrirtækisins en eiga ekki við um fyrirtæki almennt. Gangvirði endurspeglar t.d. ekki:

    a) virðisauka, sem stafar af stofnun fasteignasafns með eignum með mismunandi staðsetningu,

    b) samvirkni milli fjárfestingareigna og annarra eigna,

    c) lagaleg réttindi eða lagalegar hömlur, sem aðeins ná til núverandi eiganda, og

    d) skattalegan ávinning eða skattbyrði sem aðeins nær til núverandi eiganda.

IAS 40

44. Þegar gangvirði fjárfestingareignar er ákvarðað forðast fyrirtæki að tvítelja eignir eða skuldir sem eru færðar í efnahagsreikninginn sem sérstakar eignir eða skuldir. Dæmi:

a) tæki eins og lyftur eða loftkælingarbúnaður eru oft óaðskiljanlegur hluti byggingar og þau eru yfirleitt talin með í fjárfestingareignum fremur en að þau séu færð sérstaklega sem varanlegir rekstrarfjármunir,

b) ef skrifstofa er í leigu með húsgögnum er gangvirði húsgagnanna yfirleitt innifalið í gangvirði skrifstofunnar vegna þess að leigutekjurnar eiga við um skrifstofuna með húsgögnum. Þegar húsgagn er talið með í gangvirði fjárfestingareignar færir fyrirtæki það húsgagn ekki sem sérstaka eign og

c) fyrirframgreiddar eða áfallnar tekjur af rekstrarleigu falla ekki undir gangvirði fjárfestingareignar þar sem fyrirtækið færir þær sem sérstakar skuldir eða eignir.

45. Gangvirði fjárfestingareignar endurspeglar ekki framtíðarfjárfestingu í varanlegum rekstrarfjármunum sem endurbæta eða auka við fasteignina og endurspeglar ekki tengdan framtíðarávinning af þessum framtíðarútgjöldum.

46. Í sumum tilvikum væntir fyrirtæki þess að núvirði greiðslna vegna fjárfestingareignar (annarra en greiðslna í tengslum við færðar fjárhagslegar skuldbindingar) verði meiri en núvirði tengdra innborgana. Fyrirtæki styðst við IAS-staðal 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir, til að ákvarða hvort fyrirtækið skuli færa skuld og hvernig fyrirtækið metur slíka skuld.

Þegar ekki reynist unnt að meta áreiðanlegt gangvirði

47. ***Það er hrekjanleg forsenda að fyrirtæki geti ákvarðað áreiðanlegt gangvirði fjárfestingareignar til langframa. Í undantekningartilvikum hafa þó komið fram skýrar vísbendingar um það að fyrirtæki geti ekki ákvarðað áreiðanlegt gangvirði fjárfestingareignar til langframa fyrst eftir að það kaupir fjárfestingareign (eða fyrst eftir að fasteign, sem fyrirtækið 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 gangvirðismat (sem t.d. er byggt á afvöxtuðu, framreiknuðu sjóðstreymi) er ekki fyrir hendi. Í slíkum tilvikum skal fyrirtæki meta slíka fjárfestingareign samkvæmt aðalreglunni í IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir. Hrakvirði fjárfestingareignarinnar skal vera talið núll. Fyrirtækið skal halda áfram að beita IAS-staðli 16 þar til fjárfestingareigninni hefur verið ráðstafað.***

48. Í þeim undantekningartilvikum þegar fyrirtæki er skylt, af ástæðum sem eru tilgreindar í undanfarandi lið, að meta fjárfestingareign samkvæmt aðalreglunni í IAS-staðli 16, metur fyrirtækið allar aðrar fjárfestingareignir sínar á gangvirði.

49. ***Ef fyrirtæki hefur áður metið fjárfestingareign á gangvirði skal það halda áfram að meta fasteignina á gangvirði þar til henni verður ráðstafað (eða þar til eignin verður að fasteign sem eigandinn nýtir eða fyrirtækið hefst handa um breytingu á fasteigninni til sölu í venjulegum viðskiptum síðar) jafnvel þótt sambærileg markaðsviðskipti verði fátíðari eða torveldara verði að afla upplýsinga um markaðsverð.***

Kostnaðarverðslíkan

50. ***Eftir upphaflega færslu skal fyrirtæki, sem velur kostnaðarverðslíkanið, meta allar fjárfestingareignir sínar samkvæmt aðalreglunni í IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir, þ.e. á kostnaðarverði, að frádregnum uppsöfnuðum afskriftum og uppsöfnuðu virðisrýrnunartapi ef um slíkt er að ræða.***

TILFÆRSLUR

51. ***Tilfærslur úr eða í fjárfestingareign skal gera þá og því aðeins að breyting verði á notkun sem kemur fram sem:***

a) ***upphaf á nýtingu eiganda á fasteign fyrir tilfærslu hennar úr fjárfestingareign yfir í fasteign sem eigandi nýtir,***

b) ***upphaf breytinga með sölu fyrir augum fyrir tilfærslu úr fjárfestingareign yfir í birgðir,***

c) ***lok nýtingar eiganda fyrir tilfærslu úr fasteign, sem eigandi nýtir, yfir í fjárfestingareign,***

d) ***upphaf rekstrarleigu til annars aðila fyrir tilfærslu úr birgðum yfir í fjárfestingareign eða***

e) ***lok byggingar eða breytingar fyrir tilfærslu úr fasteign í byggingu eða breytingu (sem fellur undir IAS-staðal 16, varanlegir rekstrarfjármunir) yfir í fjárfestingareign.***

52. Samkvæmt b-lið 51. liðar er gerð krafa um að fyrirtæki 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 fyrirtæki ákveður að ráðstafa fjárfestingareign án breytinga heldur fyrirtækið áfram að fara með fasteignina sem fjárfestingareign þar til hún er færð út (fjarlægð úr efnahagsreikningi) en fer ekki með hana sem birgðir. Hið sama gildir þegar fyrirtæki hefur breytingar á fjárfestingareign, sem það á fyrir, til áframhaldandi notkunar sem fjárfestingareign í framtíðinni heldur fasteignin áfram að vera fjárfestingareign og er ekki endurflokkuð sem fasteign, sem eigandi nýtir, meðan á breytingunum stendur.

53. Í 54. til 59. lið er kveðið á um þætti varðandi færslu og mat sem eiga við þegar fyrirtæki notar gangvirðislíkanið á fjárfestingareign. Þegar fyrirtæki notar kostnaðarlíkanið 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.

54. ***Við tilfærslu úr fjárfestingareign, sem færð er á gangvirði, yfir í fasteign, sem eigandi nýtir, eða birgðir skal kostnaðarverð eignarinnar til færslu eftirleiðis samkvæmt IAS-staðli 16 eða IAS-staðli 2 vera gangvirði hennar daginn sem breytingin verður á notkun.***

55. ***Ef fasteign, sem eigandi nýtir, verður fjárfestingareign sem er færð á gangvirði skal fyrirtæki beita IAS-staðli 16 fram til dagsins sem breytingin verður á notkun. Fyrirtækið skal fara með allan mismun á bókfærðu verði fasteignarinnar samkvæmt IAS-staðli 16 og gangvirði hennar þann dag eins og endurmat samkvæmt IAS-staðli 16.***

56. Fram til þess dags sem fasteign, sem eigandinn nýtir, verður fjárfestingareign á gangvirði heldur fyrirtæki áfram að afskrifa fasteignina og færa öll virðisrýrnunartöp sem hafa orðið. Fyrirtækið fer með allan mismun á bókfærðu verði fasteignarinnar samkvæmt IAS-staðli 16 og gangvirði hennar þann dag eins og endurmat samkvæmt IAS-staðli 16. Með öðrum orðum:

a) öll lækkun á bókfærðu verði, sem stafar af því, er færð sem hluti af hreinum hagnaði eða hreinu tapi á tímabilinu. Að því marki, sem fjárhæð hefur verið færð í endurmatsreikning vegna þeirrar fasteignar, er lækkunin þó færð til lækkunar á móti þeim endurmatsreikningi og

IAS 40

b) farið er með alla hækkun á bókfærðu verði á eftirfarandi hátt:

i) að því marki, sem hækkunin snýr við fyrri virðisrýrnun vegna þeirrar fasteignar, er hækkunin færð sem hreinn hagnaður eða hreint tap á tímabilinu. Fjárhæðin, sem færð er sem hreinn hagnaður eða hreint tap á tímabilinu, er ekki hærri 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 og

ii) ef eitthvað stendur eftir af hækkuninni er það fært beint sem eigið fé undir fyrirsögninni endurmatsreikningur. Við ráðstöfun fjárfestingareignarinnar síðar er heimilt að yfirfæra endurmatsreikninginn, sem er innifalinn í eigin fé, yfir á óráðstafað eigið fé. Yfirfærslan af endurmatsreikningi yfir á óráðstafað eigið fé fer ekki í gegnum rekstrarreikninginn.

57. ***Vegna yfirfærslu af birgðum yfir á fjárfestingareign, sem verður færð á gangvirði, er allur mismunur á gangvirði fasteignarinnar á þeim degi og fyrra bókfærðs verðs færður sem hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu.***

58. Meðferð á yfirfærslum birgða yfir á fjárfestingareign, sem verða færðar á gangvirði, er í samræmi við meðferð á sölu birgða.

59. ***Þegar fyrirtæki 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 sem hreinan hagnað eða hreint tap á tímabilinu.***

RÁÐSTÖFUN

60. ***Fjárfestingareign skal færa út (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.***

61. Ráðstöfun fjárfestingareignar getur orðið við sölu eða þegar hún er sett í fjármögnunarleigu. Við ákvörðun á dagsetningu ráðstöfunar fjárfestingareignar beitir fyrirtæki viðmiðunum í IAS-staðli 18, reglulegar tekjur, við færslu tekna af vörusölu og kannar viðeigandi leiðbeiningar í viðaukanum við IAS-staðal 18. IAS-staðall 17, leigusamningar, gildir um ráðstöfun þegar gerður er samningur um fjármögnunarleigu eða sölu og endurleigu.

62. ***Ágóði eða tap vegna niðurlagningar eða ráðstöfunar fjárfestingareignar skal ákvarðast sem mismunur á hreinum afrakstri ráðstöfunar og bókfærðs verðs eignarinnar og skal færa sem tekjur eða gjöld í rekstrarreikningi (nema IAS-staðall 17, leigusamningar, geri kröfu um annað vegna sölu og endurleigu).***

63. Fjárhæð viðskiptakröfu, sem myndast við ráðstöfun fjárfestingareignar, er í upphafi færð á gangvirði. Þetta á einkum við ef greiðslu fyrir fjárfestingareign er frestað en þá er greiðslan, sem er móttekin, upphaflega skráð sem jafnvirði staðgreiðsluverðs. Mismunurinn á nafnverði greiðslunnar og jafnvirði staðgreiðsluverðs er færður, samkvæmt IAS-staðli 18, hlutfallslega á greiðslutíma kröfunnar sem vaxtatekjur, að teknu tilliti til virkra vaxta af viðskiptakröfunni.

64. Fyrirtæki beitir IAS-staðli 37, reiknaðar skuldbindingar, óvissar skuldir og óvissar eignir, eða öðrum alþjóðlegum reikningsskilastöðlum eftir því sem við á ef einhverjar skuldir hvíla á fyrirtækinu eftir ráðstöfun fjárfestingareignar.

UPPLÝSINGAR

Gangvirðislíkan og kostnaðarverðslíkan

65. Kröfur um upplýsingar, sem eru settar fram hér á eftir, gilda til viðbótar þeim sem settar eru fram í IAS-staðli 17, leigusamningar. Samkvæmt IAS-staðli 17 skal eigandi fjárfestingareignar, sem leigusali, gefa upplýsingar um rekstrarleigusamninga. Samkvæmt IAS-staðli 17 skal fyrirtæki, sem hefur fjárfestingareign á fjármögnunarleigu, gefa upplýsingar, sem leigutaki, um viðkomandi fjármögnunarleigusamning og sem leigusali um rekstrarleigusamninga sem fyrirtækið hefur gert.

66. ***Fyrirtæki skal birta upplýsingar um:***

a) ***viðmiðanir, sem fyrirtækið hefur þróað til að greina á milli fjárfestingareignar, fasteignar, sem eigandi nýtir, og fasteignar sem er til sölu í venjulegum viðskiptum þegar flokkun er vandasöm (sjá 12. lið),***

b) ***aðferðir og mikilvægar forsendur sem notaðar eru 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 fyrirtækið skal greina frá) vegna gerðar fasteignarinnar og skorts á sambærilegum markaðsgögnum,***

c) ***að hve miklu leyti gangvirði fjárfestingareignar (eins og það er mælt 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,***

d) ***fjárhæðirnar í rekstrarreikningnum 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,*

e) ***hömlur á innlausn fjárfestingareigna eða greiðslu tekna og afraksturs vegna ráðstöfunar og fjárhæðir í því sambandi og***

f) ***verulegar samningsskuldbindingar til að kaupa, byggja eða breyta fjárfestingareign eða vegna viðgerða, viðhalds eða endurbóta.***

Gangvirðislíkan

67. ***Auk upplýsinga, sem gerð er krafa um skv. 66. lið, skal fyrirtæki, sem notar gangvirðislíkanið í 27. til 49. lið, einnig greina frá afstemmingu bókfærðs verðs fjárfestingareigna í upphafi og við lok tímabilsins og skal þar koma fram eftirfarandi (ekki er gerð krafa um samanburðarupplýsingar):***

a) ***viðbætur þar sem tilgreindar eru sérstaklega viðbætur, sem rekja má til kaupa, og viðbætur, sem stafa af því að útgjöld, sem fallið hafa til síðar, hafa verið eignfærð,***

b) ***viðbætur, sem stafa af kaupum við sameiningu fyrirtækja,***

c) ***sala og aðrar ráðstafanir,***

IAS 40

d) ***hreinn ágóði eða hreint tap vegna leiðréttinga á gangvirði,***

e) ***hreinn gengismunur, sem stafar af umreikningi á reikningsskilum sjálfstæðrar, erlendrar rekstrareiningar,***

f) ***tilfærslur í og frá birgðum og fasteignum, sem eigandi nýtir, og***

g) ***aðrar hreyfingar.***

68. ***Í þeim undantekningartilvikum, þegar fyrirtæki metur fjárfestingareign með því að styðjast við aðalregluna í IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir (vegna skorts á áreiðanlegu gangvirði, sjá 47. lið hér að framan), skal aðgreina fjárhæðir vegna viðkomandi fjárfestingareignar frá fjárhæðum, sem tengjast öðrum fjárfestingareignum, í afstemmingunni sem gerð er krafa um í undanfarandi lið. Auk þess skal fyrirtæki birta:***

a) ***lýsingu á fjárfestingareigninni,***

b) ***skýringu á því, hvers vegna ekki er hægt að meta áreiðanlegt gangvirði,***

c) ***bilið, sem matið á gangvirðinu er að öllum líkindum á, ef unnt er, og***

d) ***við ráðstöfun fjárfestingareignar sem er ekki færð á gangvirði:***

i) *upplýsingar um að fyrirtækið 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

69. ***Auk upplýsinga, sem gerð er krafa um í 66. lið, skal fyrirtæki, sem styðst við kostnaðarverðslíkanið í 50. lið, einnig greina frá:***

a) ***afskriftaaðferðunum, sem eru notaðar,***

b) ***nýtingartíma eða afskriftahlutföllum, sem eru notuð,***

c) ***brúttó bókfærðu verði og uppsöfnuðum afskriftum (lagðar við uppsöfnuð virðisrýrnunartöp) í upphafi og við lok tímabilsins,***

d) ***afstemmingu á bókfærðu verði fjárfestingareignar í upphafi og við lok tímabilsins sem sýnir eftirfarandi (ekki er gerð krafa um samanburðarupplýsingar):***

i) *viðbætur, þar sem tilgreindar eru sérstaklega viðbætur sem rekja má til kaupa og eignfærðra útgjalda sem fallið hafa til síðar,*

ii) *viðbætur, sem stafa af kaupum við sameiningu fyrirtækja,*

iii) *sölu og aðrar ráðstafanir,*

iv) *afskriftir,*

v) *fjárhæðir færðra virðisrýrnunartapa og fjárhæðir virðisrýrnunartapa, sem hafa verið bakfærðar á tímabilinu samkvæmt IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna,*

vi) *hreinan gengismun, sem stafar af umreikningi á reikningsskilum sjálfstæðrar, erlendrar rekstrareiningar,*

vii) *tilfærslu í og frá birgðum og fasteignum, sem eigandi nýtir, og*

viii) *aðrar hreyfingar og*

e) ***gangvirði fjárfestingareignar. Í þeim undantekningartilvikum, sem lýst er í 47. lið, þegar fyrirtæki getur ekki ákvarðað áreiðanlegt gangvirði fjárfestingareignarinnar, skal fyrirtækið greina frá eftirfarandi:***

i) *lýsingu á fjárfestingareigninni,*

ii) *skýringu á því, hvers vegna ekki sé hægt að ákvarða áreiðanlegt gangvirði, og*

iii) *upplýsingar um bilið, ef unnt er, sem matið á gangvirðinu er að öllum líkindum á.*

BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

Gangvirðislíkan

70. ***Samkvæmt gangvirðislíkaninu skal fyrirtæki greina frá áhrifum þess að taka þennan staðal í notkun á gildistökudegi hans (eða fyrr) sem leiðréttingu á upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár á tímabilinu þegar staðallinn er tekinn í notkun. Auk þess:***

a) ***ef fyrirtækið hefur áður greint frá því opinberlega (í reikningsskilum eða annars staðar) hvert sé gangvirði fjárfestingareignar þess á fyrri tímabilum (og ákvörðun þess uppfyllir skilyrði skilgreiningarinnar á gangvirði í 4. lið og leiðbeininganna í 29. til 46. lið) er fyrirtækið hvatt til en ekki er gerð krafa um að það:***

i) *leiðrétti upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár á fyrsta tímabilinu sem var tilgreint og slíkt gangvirði var birt opinberlega og*

ii) *leiðrétti samanburðarupplýsingar fyrir þessi tímabil og*

b) ***ef fyrirtækið hefur ekki áður birt opinberlega upplýsingarnar, sem lýst er í a-lið, skal fyrirtækið ekki leiðrétta samanburðarupplýsingar og skal greina frá því að svo sé.***

71. Í þessum staðli er gerð krafa um aðra meðferð en í aðalreglunni og leyfilegri fráviksaðferð á breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt IAS-staðli 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum. Í IAS-staðli 8 er gerð krafa um að samanburðarupplýsingar séu leiðréttar (aðalreglan) eða veittar séu bráðabirgðasamanburðarupplýsingar á leiðréttum grunni til viðbótar (leyfileg fráviksaðferð) nema ógerlegt sé að gera það.

72. Þegar fyrirtæki tekur upp þennan staðal er endurflokkun allra fjárhæða í endurmatsreikningi vegna fjárfestingareigna talin með við leiðréttingu á upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár.

Kostnaðarverðslíkan

73. IAS-staðall 8 gildir um allar breytingar á reikningsskilaaðferðum sem verða þegar fyrirtæki tekur upp þennan staðal og velur að nota kostnaðarverðslíkanið. Meðal áhrifa af breytingunum á reikningsskilaaðferðum er endurflokkun allra fjárhæða sem eru á endurmatsreikningi vegna fjárfestingareigna.

IAS 41

GILDISTÖKUDAGUR

74. ***Þessi alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2001 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr. Ef fyrirtæki beitir þessum staðli á tímabili sem hefst fyrir 1. janúar 2001 skal það greina frá því.***

75. Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 25, bókun fjárfestinga, að því er tekur til færslu fjárfestingareigna.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 41

Landbúnaður

Stjórn alþjóðareikningsskilanefndarinnar samþykkti þennan alþjóðlega reikningsskilastaðal í desember 2000 og gildir hann um reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2003 eða síðar.

INNGANGUR

1. Í IAS-staðli 41 er mælt fyrir um reikningshaldslega meðferð, framsetningu reikningsskila og upplýsingar sem tengjast landbúnaðarstarfsemi en það er efni sem aðrir alþjóðlegir reikningsskilastaðlar ná ekki yfir. Landbúnaðarstarfsemi er stjórnun fyrirtækis á líffræðilegri breytingu lifandi dýra eða plantna (lífrænar eignir) í þeim tilgangi að selja til nota í landbúnaðarafurðir eða í aðrar lífrænar eignir.

2. Í IAS-staðli 41 er mælt fyrir um m.a. reikningshaldslega meðferð lífrænna eigna meðan þær eru í vexti, eru að hrörna, eru í framleiðslu og eru að tímgast og einnig um upphaflegt mat landbúnaðarafurða þegar uppskera hefst. Í honum er krafist mats á gangvirði, að frádregnum áætluðum sölukostnaði, frá upphaflegri færslu lífrænna eigna þar til uppskera hefst, í öðrum tilvikum en þeim þar sem ekki er unnt að meta gangvirði með áreiðanleika þegar það er fært í fyrsta sinn. IAS-staðall 41 fjallar þó ekki um vinnslu landbúnaðarafurða að uppskeru lokinni, t.d. að búa til vín úr vínþrúgum og garn úr ull.

3. Litið er svo á að unnt sé að meta gangvirði lífrænnar eignar á áreiðanlegan hátt. Þeirri forsendu er einungis unnt að hafna við upphaflega færslu lífrænnar eignar og ákvörðun um verð hennar eða gildi samkvæmt markaðnum er ekki fyrir hendi og ákvarðað er að annað mat á gangvirði hennar sé augljóslega óáreiðanlegt. Í því tilviki er þess krafist í IAS-staðli 41 að fyrirtæki meti 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 fyrirtæki meta hana á gangvirði að frádregnum áætluðum kostnaði við sölu. Í öllum tilvikum skal fyrirtæki meta landbúnaðarafurð við uppskeru á gangvirði að frádregnum áætluðum kostnaði við sölu.

4. Í IAS-staðli 41 er þess krafist að breyting á gangvirði, að frádregnum áætluðum kostnaði við sölu lífrænnar eignar, sé innifalin í hreinum hagnaði eða tapi á því tímabili sem hún verður til. Breytingar á efnislegum eiginleikum lifandi dýra eða plantna auka eða minnka með beinum hætti efnahagslegan ávinning fyrirtækisins þegar um landbúnaðarstarfsemi er að ræða. Samkvæmt kostnaðarverðslíkani, sem byggt er á viðskiptum, getur verið að skógræktarfyrirtæki greini ekki frá neinum tekjum fyrr en fyrstu skógarnyt og sala verður sem er e.t.v. 30 árum eftir að plantað var. Á hinn bóginn er með reikningshaldslíkani, sem færir og metur lífrænan vöxt miðað við gangvirði, gerð grein fyrir breytingum á gangvirði yfir allt tímabilið frá því að plantað er og þar til skógurinn er nytjaður.

IAS 41

5. Í IAS-staðli 41 eru ekki fastsettar neinar nýjar meginreglur um land sem tengist landbúnaðarstarfsemi. Þess í stað fer fyrirtæki að kröfum IAS-staðals 16, varanlegir rekstrarfjármunir, eða IAS-staðals 40, fjárfestingareignir, eftir því hvor staðallinn á við. Í IAS-staðli 16 er þess krafist að land sé metið annaðhvort á kostnaðarverði, að frádregnum uppsöfnuðum virðisrýrnunartöpum, eða miðað við endurmetna fjárhæð. Í IAS-staðli 40 er þess krafist að land sem er fjárfestingareign sé metið á gangvirði eða kostnaðarverði, að frádregnum uppsöfnuðum virðisrýrnunartöpum. Lífrænar eignir, sem eru efnislega tengdar landi (t.d. tré í nytjaskógi), eru metnar sjálfstætt, aðgreindar frá landi á gangvirði, að frádregnum áætluðum kostnaði við sölu.

6. Í IAS-staðli 41 er þess krafist að óskilyrtur, opinber styrkur sem tengist lífrænni eign, sem er metin á gangvirði, að frádregnum áætluðum kostnaði við sölu, sé færður sem tekjur þegar og aðeins þegar opinberi styrkurinn verður innheimtanlegur. Ef opinber styrkur er háður skilyrðum, þ.m.t. þegar sú krafa fylgir opinbera styrknum að fyrirtækið taki ekki þátt í tilgreindri landbúnaðarstarfsemi, skal fyrirtæki færa opinbera styrkinn sem tekjur þá og því aðeins að skilyrðin, sem fylgja opinbera styrknum, séu uppfyllt. Ef opinber styrkur tengist lífrænni eign, sem er metin á kostnaðarverði, að frádregnum uppsöfnuðum afskriftum og uppsöfnuðum virðisrýrnunartöpum, skal beita IAS-staðli 20, færsla opinberra styrkja og upplýsingar um opinbera aðstoð.

7. IAS-staðall 41 gildir um ársreikninga sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2003 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr.

8. Í IAS-staðli 41 eru engin bráðabirgðasérákvæði fastsett. Gerð er grein fyrir innleiðingu IAS-staðals 41 í samræmi við IAS-staðal 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum.

9. Í viðauka A eru gefin skýringardæmi um hvernig beita skuli IAS-staðli 41. Í viðauka B, grundvöllur niðurstaðna, er yfirlit yfir ástæður stjórnarinnar fyrir því að samþykkja kröfurnar sem settar eru fram í IAS-staðli 41.

EFNISYFIRLIT

	Liðir
Markmið	
Gildissvið	1-4
Skilgreiningar	5-9
Skilgreiningar tengdar landbúnaði	5-7
Almennar skilgreiningar	8-9
Færsla og mat	10-33
Ágóði og töp	26-29
Tilvik þegar ekki er unnt að meta gangvirði með áreiðanlegum hætti	30-33
Opinberir styrkir	34-38
Framsetning og upplýsingar	39-57
Framsetning	39
Upplýsingar	40-57
Almennt	40-53
Viðbótarupplýsingar um lífrænar eignir ef ekki er unnt að meta gangvirði með áreiðanlegum hætti	54-56

IAS 41

Opinberir styrkir 57

Gildistökudagur og bráðabirgðaákvæði 58-59

Staðlana, sem hafa verið skáletraðir og feitletraðir, skal lesa í samhengi við almennt ítarefni og leiðbeiningar um framkvæmd í þessum staðli og í samhengi við formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er ekki ætlað að taka til óverulegra liða (sjá 12. lið formálans).

MARKMIÐ

Markmið þessa staðals er að mæla fyrir um reikningshaldslega meðferð, framsetningu reikningsskila 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 fyrirtækisins, eingöngu á uppskerutíma þeirra. Eftir það skal beita IAS-staðli 2, birgðir, eða öðrum viðeigandi, alþjóðlegum reikningsskilastaðli. Samkvæmt því fjallar þessi staðall ekki um vinnslu landbúnaðarafurða að uppskeru lokinni, t.d. framleiðslu vínsala 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	Timbur
Plöntur	Baðmull	Þráður, fatnaður
	Uppskorinn sykurreyr	Sykur
Mjólkurkýr	Mjólk	Ostur
Svín	Skrokkur	Pylsur, verkuð skinka
Runnar	Lauf	Te, þurrkað tóbak
Vínviður	Vínþrúgur	Vín
Aldintré	Tínd aldin	Unnin aldin

SKILGREININGAR

Skilgreiningar tengdar landbúnaði

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

Landbúnaðarstarfsemi er stjórn fyrirtækis á líffræðilegri breytingu lifrænna eigna í þeim tilgangi að selja þær í landbúnaðarafurðir eða í aðrar lifrænar eignir.

Landbúnaðarafurð er afurð sem fyrirtækið uppsker af lifrænum eignum sínum.

Lifræn eign er lifandi dýr eða planta.

Líffræðileg breyting nær til vaxtar, hrörnunar, framleiðslu og tímgunar sem veldur breytingum á lifrænni eign sem varða eiginleika hennar eða magn.

Flokkur lifrænna eigna er samsafn sambærilegra lifandi dýra eða plantna.

Uppskera er aðgreining afurðar frá lifrænni eign eða lok á lífsferli lifrænnar eignar.

6. Landbúnaðarstarfsemi nær til ýmiss konar starfsemi, t.d. búskapar, skógræktar, ræktunar einærra eða fjölærra plantna, ræktunar aldingarða eða plantekra, blómaræktar og eldis og ræktunar í sjó og vatni (þ.m.t. fiskeldi). Þessi ólíka starfsemi hefur tiltekna, sameiginlega þætti:

a) hæfileika til að breytast: lifandi dýr og plöntur geta tekið líffræðilegum breytingum,

b) 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). Slík stjórnun greinir landbúnaðarstarfsemi frá annarri starfsemi. Til dæmis er uppskera auðlinda, sem ekki er stjórnað (s.s. fiskveiðar í hafi og eyðing skóga), ekki landbúnaðarstarfsemi og

c) 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:

a) 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

b) 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:

a) ***vörur, sem viðskipti eru með innan markaðarins, eru einsleitar,***

b) ***unnt er að finna kaupendur og seljendur sem eru reiðubúnir til viðskipta hvenær sem er og***

c) ***almenningur getur nálgast upplýsingar um verð.***

Bókfært verð er fjárhæðin sem eign er færð á í efnahagsreikningnum.

IAS 41

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. ***Fyrirtæki skal einungis færa lífræna eign eða landbúnaðarafurð, þegar og aðeins þegar:***

a) ***fyrirtækið stjórnar eigninni í kjölfar liðinna atburða,***

b) ***líklegt er talið að efnahagslegur ávinningur í framtíðinni, sem tengist eigninni, muni renna til fyrirtækisins og***

c) ***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 fyrirtækis, skal meta á gangvirði þeirra, að frádregnum áætluðum kostnaði við sölu á uppskerutíma. Þetta mat er kostnaðurinn á þeim degi sem IAS-staðli 2, birgðir, eða öðrum viðeigandi, alþjóðlegum reikningsskilastaðli er beitt.***

14. Í kostnaði við sölu felast umboðslaun til miðlara og kaupmanna, álögur 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. Fyrirtæki velur þessa eiginleika í samræmi við þá eiginleika sem markaðurinn notar sem grundvöll verðlagningar.

16. Fyrirtæki 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-staðall 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 fyrirtæki hefur aðgang að ýmsum virkum mörkuðum skal það nota þann sem best á við. Ef fyrirtæki hefur t.d. aðgang að tveimur virkum mörkuðum skal það nota verðið á þeim markaði sem það fyrirhugar að nota.

18. Ef virkur markaður er ekki til staðar skal fyrirtæki 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. Fyrirtæki 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 fyrirtæki, við ákvörðun gangvirðis, núvirt hreint sjóðstreymi sem vænst er að eignin skili afvaxtað með núverandi markaðsvaxtastigi fyrir skatta sem er ákvörðuð 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. Fyrirtæki 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 fyrirtækisins í framtíðinni, sem tengist m.a. því að auka líffræðilegar breytingar í framtíðinni, uppskeru og sölu.

22. Fyrirtæki 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 fyrirtæki með því að það eigi von á hugsanlegum breytingum á sjóðstreymi annaðhvort í væntu sjóðstreymi eða afvöxtunarstuðli eða sambland af þessu tvennu Þegar afvöxtunarstuðull er ákvarðaður miðar fyrirtæki 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 ungplöntur 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. Fyrirtæki 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.

IAS 41

Ágóði og töp

26. ***Ágóði eða tap, sem verður við upphaflega 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 innifalinn í hreinum hagnaði eða tapi 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 hreinum 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 einungis við upphaflega færslu lífrænnar eignar og markaðsverð eða verðgildi er ekki fyrir hendi og annað mat á gangvirði hennar er ákvarðað sem 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 fyrirtæki meta hana á gangvirði, að frádregnum áætluðum kostnaði hennar við sölu.***

31. Forsendunni, sem sett er fram í 30. lið, er einungis hægt að hafna við upphaflega færslu. Fyrirtæki, 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 fyrirtæki 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 fyrirtæki 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 fyrirtæki fáist ekki við tiltekna landbúnaðarstarfsemi, skal fyrirtæki 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 fyrirtækið reki bú á sérstökum stað í fimm ár og að fyrirtækið skili öllum opinbera styrknum ef það 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 fyrirtækið 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 fyrirtæki fáist 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 uppsöfnuðum virðisrýrnunatöpum.

FRAMSETNING OG UPPLÝSINGAR

Framsetning

39. ***Fyrirtæki skal sýna bókfært verð lífrænna eigna sinna sundurgreint á efnahagsreikningi.***

Upplýsingar

Almennt

40. ***Fyrirtæki 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. ***Fyrirtæki 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. Fyrirtæki er hvatt 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. Fyrirtæki getur t.d. tilgreint bókfært verð lífrænna eigna til neyslu og lífrænna eigna til framleiðslu eftir flokkum. Fyrirtæki 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 greinir 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, maís- 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. ***Fyrirtæki 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***

IAS 41

b) ***ófjárhagslegu mati eða mati á efnislegu magni:***

i) *hvers flokks líffrænna eigna fyrirtækisins í lok tímabilsins og*

ii) *framleiðslu landbúnaðarafurða á tímabilinu.*

47. ***Fyrirtæki skal greina frá aðferðum og mikilvægum forsendum sem notaðar eru við ákvörðun gangvirðis hvers flokks landbúnaðarafurða við uppskeru og hvers flokks líffrænna eigna.***

48. ***Fyrirtæki 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. Fyrirtæki skal greina frá:

a) tilvist og bókfærðu verði líffrænna eigna, sem eignarréttur er takmarkaður á, og bókfærðu verði líffrænna eigna sem settar eru sem trygging á skuldum,

b) fjárhæð skuldbindinga fyrir þróun eða kaupum á líffrænum eignum og

c) aðferðum við að stjórna fjárhagslegri áhættu sem tengist landbúnaðarstarfsemi.

50. Fyrirtæki skal setja fram afstemmingu á breytingum sem verða á bókfærðu verði líffrænna eigna frá upphafi yfirstandandi tímabils til loka þess. Ekki er gerð krafa um samanburðarupplýsingar. 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,

d) lækkunar sem verður vegna uppskeru,

e) aukningar sem stafar af sameiningu fyrirtækja,

f) hreins gengismunar sem verður vegna umreiknings á reikningsskilum erlendrar rekstrareiningar og

g) annarra breytinga.

51. Gangvirði, að frádregnum áætluðum kostnaði við sölu líffrænnar 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 fyrirtæki hvatt til þess að greina frá, eftir flokkum eða á annan hátt, fjárhæð gangvirðisbreytingarinnar, að frádregnum áætluðum kostnaði við sölu, sem er meðtalin í hreinum 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 líffrænnar eignar vegna uppskeru hennar er einnig efnisleg breyting.

53. Landbúnaðarstarfsemi er oft í hættu vegna loftslags, sjúkdóma og annarrar náttúruvár. Ef atburður á sér stað sem vegna stærðar, eðlis eða tíðni skiptir máli fyrir skilning á árangri fyrirtækisins á því tímabili, skal greina frá eðli og fjárhæð tengdra tekju- og gjaldaliða samkvæmt IAS-staðli 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum. Dæmi um slíkt eru skæðir sjúkdómsfaraldrar, flóð, miklir þurrkar eða frost og skordýraplágur.

Viðbótarupplýsingar um lífrænar eignir ef ekki er unnt að meta gangvirði með áreiðanlegum hætti

54. ***Ef fyrirtæki metur lífrænar eignir á kostnaðarverði að frádregnum uppsöfnuðum afskriftum og uppsöfnuðum virðisrýrnunartöpum (sjá 30. lið) við lok tímabilsins skal fyrirtækið 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 fyrirtæki metur lífrænar eignir á kostnaðarverði, að frádregnum uppsöfnuðum afskriftum og uppsöfnuðum virðisrýrnunartöpum (sjá 30. lið), á yfirstandandi tímabili skal fyrirtækið 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 hreinum 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 fyrirtæki 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. ***Fyrirtæki 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 alþjóðlegi reikningsskilastaðall gildir um árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2003 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr. Ef fyrirtæki beitir þessum staðli á tímabil sem hefjast fyrir 1. janúar 2003 skal það 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, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum.

SIC-1/SIC-2

1. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Samkvæmni — mismunandi kostnaðarverðsreglur fyrir birgðir

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum (SIC) fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 2, birgðir.

Viðfangsefni

1. Ýmsar kostnaðarverðsreglur eru heimilaðar skv. 21. og 23. lið IAS-staðals 2 (FIFO-aðferðin, aðferð sem miðast við vegið meðaltalskostnaðarverð, eða LIFO-aðferðin) fyrir birgðir sem geta venjulega komið hverjar í stað annarrar eða eru ekki framleiddar og aðgreindar fyrir tilgreind verkefni.

2. Viðfangsefnið er hvort fyrirtæki sé heimilt að nota mismunandi kostnaðarverðsreglur fyrir mismunandi gerðir birgða.

Almennt samkomulag

3. Fyrirtæki skal nota sömu kostnaðarverðsreglu fyrir allar birgðir sem eru sambærilegar að gerð og notkun í fyrirtækinu. Mismunandi kostnaðarverðsreglur kunna að vera réttlætanlegar fyrir birgðir sem eru ólíkar að gerð eða notkun (t.d. tilteknar vörur sem notaðar eru í einum starfsþætti í rekstri fyrirtækis og sama gerð vara sem notuð er í öðrum starfsþætti í rekstri fyrirtækis). Mismunur á landfræðilegri staðsetningu birgða (og á viðeigandi skattareglum) nægir ekki, einn og sér, til að réttlæta notkun mismunandi kostnaðarverðsreglna.

Dagsetning almenns samkomulags: júlí 1997.

Gildistökudagur: Tímabil sem hefjast 1. janúar 1999 eða síðar, Hvatt er til þess að túlkunin sé tekin upp fyrr. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

2. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Samkvæmni — eignfærsla fjármagnskostnaðar

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 23, fjármagnskostnaður.

Viðfangsefni

1. Í 7. og 11. lið IAS-staðals 23 er heimilað að velja annaðhvort:

   a) að gjaldfæra allan fjármagnskostnað á tímabilinu, þegar stofnað er til hans (aðalregla), eða

SIC-3

b) að eignfæra fjármagnskostnað sem rekja má beint til kaupa, byggingar eða framleiðslu á eign sem uppfyllir skilyrðin sem hluta af kostnaðarverði þeirrar eignar (leyfileg fráviksaðferð).

2. Viðfangsefnið er hvort fyrirtæki, sem valið hefur þá aðferð að eignfæra fjármagnskostnað, skuli beita þessari aðferð á allar eignir sem uppfylla skilyrðin eða hvort fyrirtæki geti valið að eignfæra fjármagnskostnað vegna sumra eigna sem uppfylla skilyrðin og ekki annarra.

Almennt samkomulag

3. Þegar fyrirtæki beitir leyfilegri fráviksaðferð skal þeirri aðferð beitt með samræmdum hætti á allan fjármagnskostnað sem rekja má beint til kaupa, byggingar eða framleiðslu á öllum eignum fyrirtækisins sem uppfylla skilyrðin. Ef öll skilyrðin, sem sett eru fram í 11. lið IAS-staðals 23, eru uppfyllt ætti fyrirtæki að halda áfram að eignfæra slíkan fjármagnskostnað jafnvel þó að bókfært verð eignarinnar sé hærra en endurheimtanleg fjárhæð hennar. Í 19. lið IAS-staðals 23 er þó útskýrt að bókfært verð eignarinnar ætti að færa niður til að færa virðisrýrnunartöp í slíkum tilvikum.

Dagsetning samkomulags: júlí 1997.

Gildistökudagur: Tímabil sem hefjast 1. janúar 1998 eða síðar. Hvatt er til þess að túlkunin verði tekin upp fyrr. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 30. lið IAS-staðals 23. Fyrirtæki, sem notar leyfilega fráviksaðferð, getur því valið að eignfæra ekki allan fjármagnskostnað sem stofnað var til fyrir gildistökudag þessarar túlkunar.

3. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Niðurfelling á óinnleystum hagnaði og tapi af viðskiptum við hlutdeildarfélög

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir gefur út. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 28, skráning fjárfestinga í hlutdeildarfélögum.

Viðfangsefni

1. Jafnvel þó að í 16. lið í IAS-staðli 28 sé vísað til aðferða við samstæðureikningsskil, sem eru settar fram í IAS-staðli 27, eru þar ekki gefnar skýrar leiðbeiningar um bakfærslu á óinnleystum hagnaði og tapi sem stafar af viðskiptum upp á við eða viðskiptum niður á við milli fjárfestis (eða dótturfélaga hans í samstæðu) og hlutdeildarfélaga. Viðskipti upp á við eru t.d. sala á eignum frá hlutdeildarfélagi til fjárfestis (eða dótturfélaga hans í samstæðu). Viðskipti niður á við eru t.d. sala á eignum frá fjárfesti (eða dótturfélögum hans í samstæðu) til hlutdeildarfélags.

2. Viðfangsefnið er að hve miklu leyti fjárfestir skal bakfæra óinnleystan hagnað eða tap sem rekja má til viðskipta milli fjárfestis (eða dótturfélaga hans í samstæðu) og hlutdeildarfélaga sem eru skráð samkvæmt hlutdeildaraðferðinni.

Almennt samkomulag

3. Þegar hlutdeildarfélag er skráð samkvæmt hlutdeildaraðferðinni skal fella niður óinnleystan hagnað og tap sem má rekja til viðskipta upp á við og viðskipta niður á við milli fjárfestis (eða dótturfélaga hans í samstæðunni) og hlutdeildarfélaga að því marki sem nemur hlutdeild fjárfestisins í hlutdeildarfélaginu.

SIC-6

4. Ekki skal bakfæra óinnleyst töp að því marki sem viðskiptin benda til virðisrýrnunar eignanna sem eru yfirfærðar.

Dagsetning almenns samkomulags: júlí 1997.

Gildistökudagur: Tímabil sem hefjast 1. janúar 1998 eða síðar. Hvatt er til þess að túlkunin sé tekin upp fyrr. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

6. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Kostnaður við breytingar á hugbúnaði sem er fyrir hendi

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: Rammi alþjóðareikningsskilanefndarinnar um samningu og framsetningu reikningsskila.

Viðfangsefni

1. Fyrirtæki geta stofnað til töluverðs kostnaðar við breytingar á hugbúnaðarkerfum sem til eru. Fyrirtækin geta stofnað til slíks kostnaðar t.d. til að þau geti haldið áfram rekstri eins og fyrirhugað var eftir árþúsundaskiptin (oft vísað til sem „kostnaðar vegna hugbúnaðarvandans 2000“) eða eftir upptöku nýs gjaldmiðils (t.d. „evrunnar“).

2. Viðfangsefnin eru:

   a) hvort eignfæra megi slíkan kostnað og ef ekki,

   b) hvenær gjaldfæra skuli slíkan kostnað.

3. Þessi túlkun fjallar ekki um a) kostnað við breytingar á hugbúnaði sem er framleiddur fyrir sölu, b) kaup á hugbúnaði við endurnýjun, c) endurbætur á kerfinu („uppfærsla“), aðrar en þær sem nauðsynlegar eru til að kerfi geti haldið áfram að starfa eins og gert var ráð fyrir og d) færslu virðisrýrnunartapa sem tengjast tölvuhugbúnaði sem til er.

Almennt samkomulag

4. Kostnað, sem stofnað er til svo að unnt sé að ná fram aftur eða viðhalda efnahagslegum ávinningi, sem fyrirtæki má vænta í framtíðinni af upphaflega áætlaðri afkastagetu hugbúnaðarkerfa sem til eru, skal gjaldfæra þá og því aðeins þegar viðgerðin eða viðhaldsvinnan fer fram (t.d. þegar þau eru gerð starfhæf eins og ætlað var í upphafi eftir árþúsundaskiptin eða eftir upptöku evrunnar).

Upplýsingagjöf

5. Þörf fyrir meiri háttar breytingar á hugbúnaði getur leitt til óvissu. Í samræmi við 8. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997) eru fyrirtæki hvött til þess að setja fram utan reikningsskilanna upplýsingar um helstu óvissuþættina sem þau standa andspænis (t.d. lýsingu á starfsemi og útgjöldum sem bæði hefur verið stofnað til og ráðgert er að stofna til á tímabilum í framtíðinni í tengslum við mikilvægar breytingar á hugbúnaði).

Dagsetning almenns samkomulags: október 1997.

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 1. júní 1998. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

SIC-7/SIC-8

7. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Upptaka evrunnar

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskil skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 21, áhrif gengisbreytinga í erlendum gjaldmiðlum.

Viðfangsefni

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 fólgin er í gengismun sem tengist þessum gjaldmiðlum, verður úr sögunni frá og með þessum degi.

2. Viðfangsefnið 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 m.a. að:

   a) peningalegar eignir í erlendum gjaldmiðlum og skuldir, sem stafa af viðskiptum, skulu áfram vera umreiknaðar í reikningsskilagjaldmiðil á lokagengi. Allur gengismunur, sem orsakast af þessu, skal strax færður sem tekjur eða gjöld nema fyrirtæki haldi áfram að beita núverandi reikningsskilaaðferðum á gengishagnað og -tap í tengslum við gjaldeyrissamninga sem eru notaðir til að draga úr gengisáhættu vegna framtíðarviðskipta og -skuldbindinga (áhættuforvörn),

   b) uppsafnaður gengismunur, sem tengist umreikningi á reikningsskilum sjálfstæðra, erlendra rekstrareininga, skal áfram flokkaður sem eigið fé og skal aðeins færður sem tekjur eða gjöld við ráðstöfun fjárfestingarinnar í sjálfstæðu, erlendu rekstrareiningunni og

   c) gengismun, sem hlýst af umreikningi skulda sem tilgreindar eru í þátttökugjaldmiðlum, skal ekki telja til bókfærðs verðs tengdra eigna.

   Dagsetning samkomulags: október 1997.

   Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 1. júní 1998. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið í IAS-staðli 8.

8. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Beiting alþjóðlegra reikningsskilastaðla í fyrsta skipti sem megingrunns fyrir reikningsskil

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS 1, framsetning reikningsskila.

SIC-8

Viðfangsefni

1. Fyrirtæki vill í fyrsta skipti lýsa reikningsskilum sínum á þann hátt að þau samræmist að öllu leyti alþjóðlegum reikningsskilastöðlum („IAS“). Verið getur, t.d., að það hafi áður sett fram reikningsskil sín með því að beita eingöngu innlendum kröfum um reikningsskil („innlendar, góðar reikningsskilavenjur, sem áður var fylgt“) sem megingrunni fyrir reikningsskil. Einnig getur verið að það hafi sett fram reikningsskil sín að hluta til á grundvelli innlendra, góðra reikningsskilavenja og að hluta til alþjóðlegra reikningsskilastaðla en í slíku tilviki væri litið á innlendar, góðar reikningsskilavenjur, sem áður var fylgt, sem fyrri megingrunn fyrir reikningsskil. Í IAS-staðli 1 (endurskoðaður 1997) og IAS-staðli 8 eru ekki gefnar nákvæmar leiðbeiningar um hvernig skal gera grein fyrir umskiptunum frá innlendri, góðri reikningsskilavenju, sem áður var fylgt, yfir í alþjóðlega reikningsskilastaðla sem megingrunn reikningsskila.

2. Viðfangsefnin eru

   a) hvernig skuli semja og setja fram reikningsskil fyrirtækis á því tímabili sem alþjóðlegu reikningsskilastöðlunum er beitt í fyrsta sinn í heild sem megingrunni fyrir reikningsskil, og

   b) hvernig skuli beita sérstökum bráðabirgðaákvæðum, sem sett eru fram í einstökum stöðlum og túlkunum, gagnvart stöðu liða sem þegar voru til við gildistöku þessara staðla og túlkana, þegar alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er beitt í fyrsta skipti í heild sem megingrunni fyrir reikningsskil.

Almennt samkomulag

3. Á því tímabili, sem alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er beitt í fyrsta skipti í heild, sem megingrunni fyrir reikningsskil, skal gera og setja fram reikningsskil fyrirtækis eins og reikningsskilin hefðu alltaf verið gerð í samræmi við staðlana og túlkanirnar sem voru í gildi á því tímabili sem þeim var beitt í fyrsta sinn. Þess vegna skal beita afturvirkt þeim stöðlum og túlkunum, sem voru í gildi á því tímabili sem þeim var beitt í fyrsta sinn nema þegar:

   a) gerð er krafa um eða það heimilað í einstökum stöðlum eða túlkunum að annarri bráðabirgðameðferð sé beitt, eða

   b) ekki er unnt að meta fjárhæð leiðréttingarinnar, sem tengist fyrri tímabilum, á áreiðanlegan hátt.

4. Samanburðarupplýsingar skal semja og setja fram í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla.

5. Allar leiðréttingar, sem verða vegna þess að skipt er yfir í alþjóðlega reikningsskilastaðla, skal fara með sem leiðréttingu á upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár frá fyrsta tímabilinu sem sett var fram í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla.

6. Þegar alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er í fyrsta skipti beitt í heild sem megingrunni fyrir reikningsskil skal fyrirtæki einungis beita bráðabirgðaákvæðum þeirra staðla og túlkana sem eru í gildi fyrir tímabil sem lýkur á þeim degi sem mælt er fyrir um í þeim stöðlum og túlkunum sem um er að ræða.

Upplýsingagjöf

7. Á því tímabili, sem alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er beitt í fyrsta skipti í heild sem megingrunni fyrir reikningsskil, skal fyrirtæki greina frá:

   a) því tilviki að ekki er unnt með áreiðanlegum hætti að ákvarða fjárhæð leiðréttingarinnar sem fer á upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár,

   b) því tilviki að ógerlegt er að veita samanburðarupplýsingar, og

   c) hvaða aðferð er valin að því er varðar hvern alþjóðlegan reikningsskilastaðal þar sem heimilað er val á bráðabirgðareikningsskilaaðferðum.

8. Fyrirtæki eru hvött til að greina frá því, í tengslum við þær upplýsingar sem gerð er krafa um skv. 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum sé beitt í heild í fyrsta skipti.

Dagsetning almenns samkomulags: janúar 1998.

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 1. ágúst 1998.

SIC-9

9. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Sameining fyrirtækja — flokkað annaðhvort sem yfirtökur eða sameining hagsmuna

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 22, sameining fyrirtækja [1] (endurskoðaður 1998).

Viðfangsefni

1. Svo að unnt sé að flokka sameiningu fyrirtækja eru í IAS-staðli 22 (endurskoðaður 1998)) bæði almennar skilgreiningar í 8. lið og viðbótarleiðbeiningar í 10. til 12. lið um yfirtökur og í 13. til 16. lið um sameiningu hagsmuna. Í IAS-staðli 22 er skýrt kveðið á um að unnt sé að ákvarða yfirtökuaðila í nær öllum tilvikum og því er þess ekki vænst að sameining hagsmuna eigi sér stað nema í algjörum undantekningartilvikum. Í staðlinum eru þó ekki skýrar leiðbeiningar um samspil milli skilgreininganna og kaflanna tveggja þar sem er að finna leiðbeiningar um yfirtökur og sameiningu hagsmuna.

2. Viðfangsefnin eru:

   a) hvernig skuli túlka og beita skilgreiningunum og viðbótarleiðbeiningunum í IAS-staðli 22 við flokkun á sameiningu fyrirtækja, og

   b) hvort flokka megi sameiningu fyrirtækja samkvæmt IAS-staðli 22 þannig að hvorki sé um að ræða yfirtöku né sameiningu hagsmuna.

3. Í þessari túlkun er ekki fjallað um viðskipti fyrirtækja sem eru undir sameiginlegri stjórn.

Almennt samkomulag

4. Færa skal sameiningu fyrirtækja sem yfirtöku nema ekki sé unnt að ákvarða yfirtökuaðila. Í nær öllum sameiningum fyrirtækja er unnt að ákvarða yfirtökuaðila, þ.e. hluthafar eins þeirra fyrirtækja, sem sameinast öðru, ná yfirráðum yfir sameinaða fyrirtækinu.

5. Flokkun á sameiningu fyrirtækja skal byggð á heildarmati á öllum staðreyndum, sem skipta máli, og aðstæðum við þessi tilteknu viðskipti. Í leiðbeiningunum í IAS-staðli 22 eru dæmi um mikilvæga þætti sem þarf að íhuga en ekki heildarlýsing á þeim skilyrðum sem þarf að uppfylla. Einstök einkenni sameinaðs fyrirtækis, s.s. atkvæðisréttur eða hlutfallslegt gangvirði sameinuðu fyrirtækjanna, skal ekki meta ein og sér þegar ákvörðun er tekin um hvernig skuli færa sameiningu fyrirtækja.

6. Í a-, b- og c-lið 15. liðar í IAS-staðli 22 er lýst grundvallareinkennum sameiningar hagsmuna. Fyrirtæki skal flokka sameiningu fyrirtækja sem yfirtöku nema öll einkennin þrjú séu fyrir hendi. Jafnvel þótt öll einkennin þrjú séu fyrir hendi skal fyrirtæki einungis flokka sameiningu fyrirtækja sem sameiningu hagsmuna ef fyrirtækið getur sýnt fram á að ekki sé hægt að ákvarða yfirtökuaðila.

7. Öll sameining fyrirtækja samkvæmt IAS-staðli 22 er annaðhvort „yfirtaka“ eða „sameining hagsmuna“.

   Dagsetning almenns samkomulags: 1. janúar 1998.

   Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi að því er varðar sameiningu fyrirtækja sem færð er í fyrsta sinn á tímabilum sem hefjast 1. ágúst 1998 eða síðar.

---

[1] IAS-staðall 22 (endurskoðaður 1998), sameining fyrirtækja, sem tók gildi 1. júlí 1999, kom í stað IAS-staðals 22 (endurskoðaður 1993). Millivísanir í þessari túlkun hafa verið uppfærðar og eru í samræmi við IAS-staðal 22 (endurskoðaður 1998).

SIC-10/SIC-11

10. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Opinber aðstoð — engin ákveðin tengsl við rekstrarhreyfingar

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 20, færsla opinberra styrkja og upplýsingar um opinbera aðstoð.

Viðfangsefni

1. Í sumum löndum kann opinberri aðstoð til fyrirtækja 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 fyrirtækisins. Dæmi um slíka aðstoð er yfirfærsla verðmæta frá hinu opinbera til fyrirtækja 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. Viðfangsefnið 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 fyrirtækja uppfyllir skilgreininguna á opinberum styrk í IAS-staðli 20 jafnvel þó að engin skilyrði tengist sérstaklega rekstrarhreyfingum fyrirtækisins 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 samkomulags: janúar 1998.

   Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 1. ágúst 1998. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

11. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Erlendir gjaldmiðlar — eignfærsla tapa sem hljótast af mjög mikilli gengislækkun gjaldmiðils

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 21, áhrif gengisbreytinga.

SIC-12

Viðfangsefni

1. Fyrirtæki er með skuldir sem eru skráðar í erlendum gjaldmiðli og stafa af eignakaupum. Eftir kaupin á eignunum lækkar eða fellur gengi reikningsskilagjaldmiðils fyrirtækisins mjög mikið. Af þessu verður verulegt gengistap þegar skuldirnar eru metnar á lokagengi skv. a-lið 11. liðar IAS-staðals 21. Samkvæmt leyfðri fráviksaðferð í 21. lið IAS-staðals 21 er gerð krafa um að nokkur skilyrði eigi við áður en fyrirtækið getur tekið slík gengistöp inn í bókfært verð viðkomandi eigna.

2. Viðfangsefnin eru:

   a) á hvaða tímabili skal beita skilyrðunum um skuldir „sem ekki er unnt að greiða upp“ og „ekki er með skynsamlegu móti unnt að verja sig gegn“, og

   b) hvenær eignakaup eru „nýleg“.

Almennt samkomulag

3. Aðeins skal taka gengistöp vegna skulda inn í bókfært verð viðkomandi eignar ef ekki var unnt að gera skuldirnar upp og ef ekki var gerlegt að baktryggja þær áður en gengi reikningsskilagjaldmiðilsins lækkaði eða féll mjög mikið. Leiðrétt, bókfært verð eignarinnar ætti ekki að vera hærra en endurheimtanleg fjárhæð hennar.

4. Ef taka á gengistöp á erlendum gjaldmiðli vegna skulda inn í bókfært verð viðkomandi eignar skal sýna fram á að fyrirtækið, sem reikningsskilin taka til, hafi ekki haft aðgang að erlenda gjaldmiðlinum sem þurfti til að gera skuldina upp og að vörn gegn gengisáhættunni (t.d. með afleiðum eins og framvirkum samningum, vilnunum eða öðrum fjármálagerningum) hafi ekki verið gerleg. Vænta má að þetta gerist afar sjaldan, t.d. þegar saman fer að skortur er á erlendum gjaldmiðli vegna gjaldeyrishafta, sem ríkisstjórn eða seðlabanki setur á, og ekki gefst kostur á neinu áhættuvarnartæki.

5. Þegar skilyrði fyrir eignfærslu gengistapa hafa verið uppfyllt skal fyrirtæki aðeins eignfæra frekari gengistöp, sem það verður fyrir eftir fyrstu alvarlegu gengislækkun eða -fall reikningsskilagjaldmiðilsins, að því tilskildu að öll skilyrði fyrir eignfærslu séu áfram uppfyllt.

6. „Nýleg“ eignakaup eru kaup innan 12 mánaða fyrir alvarlega gengislækkun eða -fall reikningsskilagjaldmiðilsins.

Dagsetning samkomulags: janúar 1998.

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 1. ágúst 1998. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

12. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Samstæðureikningsskil— rekstrareiningar um sérverkefni

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 27, samstæðureikningsskil og færsla fjárfestinga í dótturfélögum.

SIC-12

Viðfangsefni

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, fjárvörsluaðila 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 „sjálfstýringu“).

2. Ábyrgðaraðilinn (eða fyrirtækið 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. Fyrirtæki, 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 skuldaskjals, 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 fyrirtækið 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 fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til. Í staðlinum eru þó ekki veittar nákvæmar leiðbeiningar um meðferð rekstrareininga um sérverkefni í samstæðureikningsskilum.

5. Viðfangsefnið er við hvaða aðstæður fyrirtæki skal gera samstæðureikningsskil vegna rekstrareiningar um sérverkefni.

6. Þessi túlkun á ekki við eftirlaunakerfi eða áætlanir um eiginfjártengd hlunnindi.

7. Yfirfærsla eigna frá fyrirtæki til rekstrareiningar um sérverkefni kann að uppfylla skilyrði um sölu hjá því fyrirtæki. Jafnvel þótt yfirfærslan uppfylli ekki skilyrði um sölu kunna ákvæði IAS-staðals 27 og þessarar túlkunar að tákna að fyrirtækið skuli gera samstæðureikningsskil fyrir rekstrareininguna um sérverkefni. Þessi túlkun fjallar ekki um aðstæður þegar sölumeðferð á við um fyrirtækið 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 fyrirtækisins og rekstrareiningarinnar um sérverkefni gefa til kynna að rekstrareiningin um sérverkefni er undir stjórn fyrirtækisins.

9. Þegar um er að ræða rekstrareiningu um sérverkefni geta yfirráð komið fram þegar starfsemi rekstrareiningarinnar um sérverkefni er ákvörðuð fyrirfram (starfar á „sjálfstýringu“) eða á annan hátt. Í 12. lið IAS-staðals 27 eru tilgreindar nokkrar aðstæður sem leiða til stjórnar jafnvel í tilvikum þar sem fyrirtæki fer með helming eða minna af atkvæðisrétti annars fyrirtækis. Á sama hátt getur stjórn jafnvel verið fyrir hendi í tilvikum þar sem fyrirtæki á lítið eða ekkert af eigin fé rekstrareiningarinnar um sérverkefni. Beiting stjórnarhugtaksins krefst í hverju tilviki mats með tilliti til allra viðkomandi þátta.

10. Auk aðstæðnanna, sem lýst er í 12. lið IAS-staðals 27, kunna t.d. eftirfarandi aðstæður að benda til tengsla þar sem fyrirtæki stjórnar rekstrareiningu um sérverkefni og skal því semja samstæðureikningsskil vegna rekstrareiningarinnar um sérverkefni (viðbótarleiðbeiningar eru gefnar í viðbæti við þessa túlkun):

    a) starfsemi rekstrareiningarinnar um sérverkefni er í reynd rekin fyrir hönd fyrirtækisins í samræmi við sérstakar viðskiptaþarfir þess þannig að fyrirtækið hafi ávinning af rekstri rekstrareiningarinnar um sérverkefni,

    b) fyrirtækið 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) fyrirtækið hefur í reynd rétt til að öðlast meirihluta ávinnings rekstrareiningarinnar um sérverkefni og kann því að vera óvarið fyrir áhættu, sem fylgir starfsemi rekstrareiningarinnar um sérverkefni, eða

d) fyrirtækið heldur í reynd meirihluta eftirstæðrar áhættu eða eigendaáhættu vegna rekstrareiningarinnar um sérverkefni eða eigna hennar til að hafa ávinning af starfsemi hennar.

11. Ef fyrirtæki (ábyrgðaraðili eða annar aðili með gagnlega hlutdeild) ákvarðar fyrirfram samfellda starfsemi rekstrareiningar um sérverkefni hefur það ekki í för með sér þær takmarkanir sem vísað er til í b-lið 13. liðar IAS-staðals 27.

Dagsetning 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 túlkunin sé tekin upp fyrr. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

13. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Rekstrareiningar sem lúta sameiginlegri stjórn — ópeningaleg framlög frá samrekstraraðilum

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 31, reikningsskil hlutdeildar í samrekstri (endurskoðaður 1998).

Viðfangsefni

1. Í 39. lið í IAS-staðli 31 (endurskoðaður 1998) er bæði vísað til framlaga og sölu milli samrekstraraðila og fyrirtækis um samrekstur á eftirfarandi hátt: „Þegar samrekstraraðili leggur fram eða selur eignir til samreksturs skal færsla hluta hagnaðar eða taps af viðskiptunum endurspegla eðli viðskiptanna.“ Auk þess segir í 19. lið IAS-staðals 31 (endurskoðaður 1998) 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. Slík framlög geta verið með ýmsu móti. Samrekstraraðilarnir geta greitt framlög samtímis annaðhvort við stofnun sameiginlegu rekstrareiningarinnar eða síðar. Endurgjaldið, sem samrekstraraðilinn eða samrekstraraðilarnir fá í skiptum fyrir eignir, sem eru lagðar til sameiginlegrar rekstrareiningar, getur einnig falist í handbæru fé eða annars konar endurgjaldi sem ekki er háð framtíðarsjóðstreymi sameiginlegu rekstrareiningarinnar („viðbótarendurgjald“).

3. Viðfangsefnin 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.

SIC-14

4. Þessi túlkun fjallar um færslu samrekstraraðila á óþeningalegum framlögum til sameiginlegrar rekstrareiningar í skiptum fyrir eignarhlutdeild í sameiginlega rekstrarfélaginu sem er annaðhvort skráð samkvæmt hlutdeildaraðferðinni eða samkvæmt hlutfallslegum samstæðureikningsskilum.

Almennt samkomulag

5. Þegar ákvæðum 39. liðar í IAS-staðli 31 er beitt á óþeningaleg framlög til sameiginlegrar rekstrareiningar í skiptum fyrir eignarhlutdeild í sameiginlega rekstrarfélaginu skal samrekstraraðili færa í rekstrarreikning fyrir það tímabil þann hluta hagnaðar eða taps sem rekja má til eignarhlutdeildar hinna samrekstraraðilanna nema ef:

a) veruleg áhætta og umbun, sem fylgir eignarhaldi þeirra óþeningalegu eigna sem lagðar eru fram, hefur ekki verið yfirfærð á sameiginlegu rekstrareininguna,

b) ekki er unnt að mæla með áreiðanlegum hætti hagnaðinn eða tapið af óþeningalegum framlögum, eða

c) þær óþeningalegu eignir, sem eru lagðar fram, eru líkar þeim sem aðrir samrekstraraðilar leggja fram. Óþeningalegar eignir eru líkar þeim sem aðrir samrekstraraðilar leggja fram ef þær eru líkar í eðli sínu, hafa sambærilegt notagildi í sömu starfsgrein og gangvirði þeirra er sambærilegt. Framlag uppfyllir því aðeins líkindaprófið að allar þær óþeningalegu eignir, sem framlagið felur í sér, séu líkar þeim sem aðrir samrekstraraðilar leggja fram.

Í þeim tilvikum, þar sem einhver undantekninganna í a- til c-lið á við, skal líta svo á að hagnaðurinn eða tapið sé óinnleyst og skuli því ekki færa það í rekstrarreikninginn nema ákvæði 6. liðar eigi einnig við.

6. Ef samrekstraraðili fær peningalegar eða óþeningalegar eignir sem eru ólíkar þeim sem hann lagði fram til viðbótar því að fá eignarhlutdeild í sameiginlegri rekstrareiningu, skal samrekstraraðili færa í rekstrarreikning viðeigandi hluta þess hagnaðar eða taps sem verður af viðskiptunum.

7. Óinnleystur hagnaður eða tap af óþeningalegum eignum, sem lagðar eru fram til sameiginlegrar rekstrareiningar, skal felldur niður á móti undirliggjandi eignum samkvæmt hlutfallslegum samstæðureikningsskilum 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.

Dagsetning almenns samkomulags: júní 1998.

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi fyrir reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1999 eða síðar. Hvatt er til þess að túlkunin sé tekin upp fyrr. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

14. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Varanlegir rekstrarfjármunir — bætur vegna virðisrýrnunar eða eignatjóns

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 16, varanlegir rekstrarfjármunir (endurskoðaður 1998).

SIC-14

Viðfangsefni

1. Fyrirtæki geta fengið peningalegar eða ópeningalegar bætur frá þriðja aðila vegna virðisrýrnunar eða taps á varanlegum rekstrarfjármunaliðum. Oft þarf að nota mótteknar, peningalegar bætur af knýjandi, hagrænum ástæðum til að endurnýja eignir, sem hafa rýrnað í verði, eða til að kaupa eða byggja nýjar eignir sem koma í stað eignanna sem tapast eða eru látnar af hendi. Í IAS-staðli 16 (endurskoðaður 1998) eru ekki gefnar nákvæmar leiðbeiningar um hvernig skal skrá slíkar peningalegar eða ópeningalegar bætur.

2. Dæmi um slík tilvik eru m.a.:

   a) endurgreiðsla tryggingafélaga eftir virðisrýrnun eða tap á varanlegum rekstrarfjármunaliðum, t.d. vegna náttúruhamfara, þjófnaðar eða slæmrar meðferðar,

   b) skaðabætur frá ríkinu vegna varanlegra rekstrarfjármunaliða sem voru teknir eignarnámi, t.d. land sem þarf til opinberra nota,

   c) bætur, sem tengjast þvingaðri breytingu á varanlegum rekstrarfjármunaliðum, t.d. flutningur á starfsstöð frá þar til gerðu þéttbýlissvæði til dreifbýlissvæðis í samræmi við innlenda landnýtingarstefnu, eða

   d) efnisleg endurnýjun, að hluta eða að fullu, eignar sem hefur rýrnað í verði eða tapast.

3. Viðfangsefnið er hvernig fyrirtæki skal skrá:

   a) virðisrýrnun eða tap á varanlegum rekstrarfjármunaliðum,

   b) tengdar bætur frá þriðja aðila og

   c) endurnýjun, kaup eða bygging eignar síðar.

Almennt samkomulag

4. Virðisrýrnun eða töp af varanlegum rekstrarfjármunaliðum, tengdar kröfur um 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 skrá þá sem slíka. Efnahagslegu atburðina þrjá skal skrá á aðskilinn hátt sem hér segir:

   a) virðisrýrnun varanlegra rekstrarfjármunaliða skal færa samkvæmt IAS-staðli 36 og úreldingu og ráðstöfun varanlegra rekstrarfjármunaliða skal færa samkvæmt IAS-staðli 16 (endurskoðaður 1998),

   b) peningalegar eða ópeningalegar bætur frá þriðja aðila vegna varanlegra rekstrarfjármunaliða, sem höfðu rýrnað í verði, tapast eða verið látnir af hendi, skulu vera innifaldar í rekstrarreikningnum þegar þær eru viðurkenndar, og

   c) kostnaðarverð eigna, sem eru endurnýjaðar, keyptar, byggðar í staðinn eða fengnar sem bætur, skal ákvarða og setja fram samkvæmt IAS-staðli 16 (endurskoðaður 1998).

Upplýsingagjöf

5. Upplýsingar um peningalegar eða ópeningalegar bætur, sem eru færðar vegna virðisrýrnunar eða taps á varanlegum rekstrarfjármunaliðum, skulu birtar sérstaklega.

Dagsetning almenns 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 túlkunin sé tekin upp fyrr. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

SIC-15/SIC-18

15. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Rekstrarleiga — hvatar

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 17, leigusamningar (endurskoðaður 1997).

Viðfangsefni

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. Viðfangsefnið 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 samningsslit, kostnaður við að koma sér fyrir á nýjum stað eða endurbætur leigðra eigna), skal leigutaki skrá í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla sem eiga við slíkan kostnað, þ.m.t. kostnaður sem er í reynd endurgreiddur með samkomulagi um hvata.

Dagsetning almenns samkomulags: júní 1998.

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi fyrir leigusamningstíma sem hefjast 1. janúar 1999 eða síðar.

18. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Samkvæmni - leyfilegar fráviksaðferðir

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 1, framsetning reikningsskila.

SIC-19

Viðfangsefni

1. Í tilteknum IASC-stöðlum er fyrirtækjum gefinn kostur á ótvíræðu vali milli mismunandi reikningsskilaaðferða sem þau beita við samningu reikningsskila. Í sumum stöðlum, þar sem gefinn er kostur á ótvíræðu vali á reikningsskilaaðferð, er sýnt með hvaða hætti valið skal fara fram. Í 104. lið í IAS-staðli 39 er t.d. bent á að fyrirtæki skuli velja aðra aðferðina af tveimur til að færa breytingar á gangvirði fjáreigna sem eru til sölu og skuli beita þeirri aðferð, sem það velur, gagnvart öllum fjáreignum sem eru til sölu. Í öðrum stöðlum er ekki getið um hvernig skal staðið að þessu vali.

2. Viðfangsefnið er hvernig val á reikningsskilaaðferð skal fara fram að því er varðar þá alþjóðlegu reikningsskilastaðla þar sem ótvírætt val á reikningsskilaaðferð er heimilað en ekki er getið um með hvaða hætti valið skal fara fram. Grundvallarumræðuefnið er það, eftir að aðferð hefur verið valin, hvort ávallt skuli fylgja þeirri aðferð gagnvart öllum liðum sem eru skráðir samkvæmt sérstökum kröfum sem gefa kost á þessu vali.

Almennt samkomulag

3. Ef fleiri en ein reikningsskilaaðferð er fyrir hendi samkvæmt alþjóðlegum reikningsskilastaðli eða túlkun skal fyrirtæki velja og beita með samræmdum hætti einni þessara aðferða nema gerð sé sérstök krafa um það eða það heimilað í staðlinum eða túlkuninni að liðir séu flokkaðir (viðskipti, atburðir, stöður, fjárhæðir, o.s.frv.) og að rétt sé að nota aðrar aðferðir gagnvart þeim. Ef gerð er krafa um það eða það heimilað í staðli að flokka liði skal velja og beita með samkvæmni gagnvart hverjum flokki þeirri reikningsskilaaðferð sem á best við. (Viðbótarleiðbeiningar eru veittar í viðbæti A og viðbæti B við þessa túlkun.)

4. Þegar valin hefur verið sú upphaflega aðferð sem við á samkvæmt kröfum í 3. lið skal einungis breyta um reikningsskilaaðferð í samræmi við 42. lið í IAS-staðli 8 og beita henni gagnvart öllum liðum eða flokkum liða á þann hátt sem tilgreint er í 3. lið.

Dagsetning almenns samkomulags: maí 1999.

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi fyrir árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. júlí 2000 eða síðar. Hvatt er til þess að túlkunin sé tekin upp fyrr. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

19. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Reikningsskilagjaldmiðill — mat og framsetning reikningsskila samkvæmt IAS-staðli 21 og IAS-staðli 29

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskil skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísanir: IAS-staðall 21, áhrif gengisbreytinga í erlendum gjaldmiðlum (endurskoðaður 1993), og IAS-staðall 29, reikningsskil í hagkerfum þar sem óðaverðbólga ríkir (endursniðinn 1994)[1].

Viðfangsefni

1. Í 4. lið IAS-staðals 21 kemur fram að þó að staðallinn tilgreini ekki gjaldmiðilinn sem fyrirtæki notar í framsetningu reikningsskila sinna notar fyrirtæki venjulega gjaldmiðil landsins þar sem það á lögheimili. Þó að hugtakið „reikningsskilagjaldmiðill“ sé skilgreint í IAS-staðli 21 sem gjaldmiðillinn sem er notaður við framsetningu reikningsskila hefur reikningsskilagjaldmiðillinn, sem fyrirtæki notar, einnig talsverð áhrif á mat á skráningu í reikningsskilum.

[1] Sjá einnig 30. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: reikningsskilagjaldmiðill — umreikningur úr matsgjaldmiðli yfir í framsetningargjaldmiðil.

SIC-19

2. Í 7. lið IAS-staðals 21 er erlendur gjaldmiðill skilgreindur sem annar gjaldmiðill en reikningsskilagjaldmiðill fyrirtækis. Þess vegna verður val á reikningsskilagjaldmiðli til þess að allir aðrir gjaldmiðlar flokkast sem erlendir gjaldmiðlar. Aðferðir við að skrá viðskipti í erlendum gjaldmiðli og umreikna reikningsskil erlends rekstrar eru tilgreindar í IAS-staðli 21. Í 36. lið IAS-staðals 21 er bent á aðrar afleiðingar þess að velja reikningsskilagjaldmiðil fyrir erlenda rekstrareiningu sem setur fram reikningsskil í gjaldmiðli í óðaverðbólgu. Reikningsskil slíkrar erlendrar rekstrareiningar eru verðleiðrétt samkvæmt IAS-staðli 29 áður en þau eru umreiknuð yfir í reikningsskilagjaldmiðil fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til. Í 8. lið IAS-staðals 29 er einnig gerð krafa um verðleiðréttingu af hálfu fyrirtækis sem setur reikningsskil sín fram með því að nota gjaldmiðil í óðaverðbólgu sem reikningsskilagjaldmiðil.

3. Viðfangsefnin eru:

   a) hvernig fyrirtæki ákvarði gjaldmiðil til að meta liði í reikningsskilum sínum („matsgjaldmiðill“),

   b) hvort fyrirtæki geti notað annan gjaldmiðil en matsgjaldmiðilinn til að setja fram reikningsskil sín („framsetningargjaldmiðill“),

   c) hvernig umreikna skuli reikningsskilin frá matsgjaldmiðli yfir í framsetningargjaldmiðil ef framsetningargjaldmiðillinn má vera annar en matsgjaldmiðillinn.

4. Í 5. lið IAS-staðals 21 kemur fram að staðallinn fjallar ekki um endurgerð á reikningsskilum fyrirtækisins frá þeim gjaldmiðli, sem það setur reikningsskil sín fram í samkvæmt IAS-stöðlum, yfir í annan gjaldmiðil til hægðarauka fyrir notendur sem eru vanir gjaldmiðlinum eða í öðrum svipuðum tilgangi. Af þeim sökum er ekki fjallað um slíka endurgerð í þessari túlkun.

Almennt samkomulag

5. Með matsgjaldmiðlinum skal gefa upplýsingar um fyrirtækið sem eru gagnlegar og endurspegla efnahagslegt inntak þeirra atburða og aðstæðna sem liggja að baki og tengjast fyrirtækinu. Ef sérstakur gjaldmiðill er notaður að verulegu leyti í fyrirtækinu eða hefur veruleg áhrif á fyrirtækið kann sá gjaldmiðill að vera viðeigandi gjaldmiðill sem matsgjaldmiðill (viðbótarleiðbeiningar er að finna í viðauka A við þessa túlkun). Öll viðskipti, sem fara fram í öðrum gjaldmiðli en matsgjaldmiðli, skal fara með sem viðskipti í erlendum gjaldmiðli þegar IAS-staðli 21 er beitt.

6. Þegar matsgjaldmiðillinn hefur verið valinn skal ekki breyta honum nema breytingar verði á atburðum og aðstæðum sem liggja að baki og tengjast fyrirtækinu eins og ákvarðað er í samræmi við 5. lið þessarar túlkunar.

7. Ef matsgjaldmiðillinn, sem ákvarðaður er í samræmi við 5. lið þessarar túlkunar, er gjaldmiðill í óðaverðbólgu, þá:

   a) skulu reikningsskil fyrirtækisins verðleiðrétt samkvæmt IAS-staðli 29, og

   b) þegar fyrirtækið er erlend rekstrareining, eins og hún er skilgreind í IAS-staðli 21, og kemur fram í reikningsskilum annars fyrirtækis sem reikningsskilin taka til, skal verðleiðrétta reikningsskil þess samkvæmt IAS-staðli 29 áður en þau eru umreiknuð yfir í reikningsskilagjaldmiðil hins fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til.

8. Ef gjaldmiðill lands, þar sem ekki er óðaverðbólga, er ákvarðaður sem viðeigandi matsgjaldmiðill skv. 5. lið þessarar túlkunar er ekki gerð krafa um að fyrirtækið verðleiðrétti reikningsskil sín samkvæmt IAS-staðli 29.

9. Þótt fyrirtæki setji venjulega reikningsskil sín fram í sama gjaldmiðli og matsgjaldmiðillinn sem er ákvarðaður skv. 5. lið þessarar túlkunar getur það valið að setja reikningsskil sín fram í öðrum gjaldmiðli. Sú aðferð að umreikna reikningsskil fyrirtækis, sem reikningsskilin taka til, úr matsgjaldmiðli yfir í annan gjaldmiðil vegna framsetningar er ekki tilgreind í alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Umreikningsaðferðin, sem fyrirtækið notar, skal þó ekki leiða til reikningsskila sem eru í ósamræmi við mat á liðum í reikningsskilum þar sem notaður er gjaldmiðill sem er ákvarðaður í samræmi við 5. lið þessarar túlkunar, enda skulu reikningsskil gefa áreiðanlega mynd af efnahag, rekstrarárangri og sjóðstreymi. Í þeim tilvikum þegar fyrirtæki er með erlendar rekstrareiningar og setur fram samstæðureikningsskil er gjaldmiðill, sem er notaður til að setja fram samstæðureikningsskilin, venjulega sá sami og matsgjaldmiðill móðurfélagsins en er oft annar en matsgjaldmiðillinn sem einstakar erlendar rekstrareiningar nota. (Í viðauka B eru dæmi um beitingu þessarar túlkunar á samstæðureikningsskil.)

SIC-20

Upplýsingagjöf

10. Greina skal frá eftirfarandi atriðum:

a) þegar matsgjaldmiðill er annar en gjaldmiðill landsins þar sem fyrirtækið á lögheimili skal gera grein fyrir ástæðu þess að annar gjaldmiðill er notaður,

b) ástæðu þess, að breytingar eru gerðar á matsgjaldmiðli eða framsetningargjaldmiðli, og

c) matsgjaldmiðlinum þegar reikningsskilin eru sett fram í öðrum gjaldmiðli en matsgjaldmiðli fyrirtækisins, ástæðu þess, að annar framsetningargjaldmiðill er notaður, og lýsingu á aðferðinni sem notuð er í umreikningsferlinu.

Í samstæðureikningsskilum eiga tilvísanir í matsgjaldmiðil í þessum kröfum um upplýsingagjöf við um matsgjaldmiðil móðurfélags.

Dagsetning almenns samkomulags: febrúar 2000.

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi fyrir árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2001 eða síðar. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

20. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Hlutdeildaraðferð — færsla tapa

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 28, færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélögum (endurskoðaður 1998).

Viðfangsefni

1. Í sumum tilvikum getur fjárfestir átt ýmiss konar fjárhagslega hlutdeild í hlutdeildarfélagi eða samrekstri sem er skráð samkvæmt hlutdeildaraðferðinni. Fjárfestirinn getur t.d. átt fjárhagslega hlutdeild, þ.m.t. almenn hlutabréf eða forgangshlutabréf, lán, fyrirframgreiðslur, skuldabréf, kaupréttur á almennum hlutabréfum eða viðskiptakröfur.

2. Í 22. lið IAS-staðals 28 er bent á að þegar hlutdeildaraðferðinni er beitt hættir fjárfestir venjulega að telja hlut sinn með í frekari töpum í rekstrarreikningnum um leið og hlutur fjárfestisins í tapi hlutdeildarfélags er jafnhár og eða meiri en bókfært verð fjárfestingar. Þó er gerð grein fyrir viðbótartöpum þegar fjárfestirinn hefur stofnað til skuldbindinga eða greitt fyrir hönd hlutdeildarfélagsins til að uppfylla skuldbindingar hlutdeildarfélagsins sem fjárfestirinn hefur ábyrgst eða á annan hátt skuldbundið sig til að uppfylla.

3. Þegar hlutdeildaraðferðinni er beitt eru viðfangsefnin:

a) hvaða fjárhagslega hlutdeild felst í „bókfærðu verði fjárfestingar“ sem er vísað til í 22. lið IAS-staðals 28, og

b) hvort færslu hlutdeildar rekstrareiningarinnar í töpum hlutdeildarfélags eða félags í samrekstri (félag sem fjárfest er í), sem er umfram bókfært verð fjárfestingarinnar, er haldið áfram þegar fyrirtæki á aðra fjárhagslega hlutdeild í því sem er fjárfest í sem er ekki hluti af bókfærðu verði fjárfestingarinnar.

SIC-21

4. Þessi túlkun snýr að beitingu hlutdeildaraðferðarinnar samkvæmt IAS-staðli 28. Samkvæmt leyfilegri fráviksaðferð, sem heimiluð er skv. 32. lið IAS-staðals 31 beitir fyrirtæki hlutdeildaraðferðinni þegar það gerir grein fyrir hlutdeild sinni í félagi í samrekstri og beitir þar af leiðandi einnig þessari túlkun.

Almennt samkomulag

5. Unnt er að lýsa fjárhagslegri hlutdeild á ýmsa vegu, t.d. er sumum gerðum hlutdeildar lýst sem almennum hlutabréfum eða sem forgangshlutabréfum. Þegar 22. lið IAS-staðals 28 er beitt skal bókfært verð fjárfestingar aðeins fela í sér bókfært verð gerninga sem veita ótakmarkaðan rétt til hlutdeildar í hagnaði eða tapi og eftirstæðrar eignarhlutdeildar í félaginu sem fjárfest er í.

6. Ef hlutur fjárfestis í tapi er meiri en bókfært verð fjárfestingarinnar lækkar bókfært verð fjárfestingarinnar niður í núll og skal þá stöðva færslu frekara taps, nema fjárfestirinn hafi stofnað til skuldbindinga gagnvart félaginu, sem fjárfest er í, eða skuldbundið sig til að uppfylla skuldbindingar félagsins, sem fjárfest er í, sem fjárfestirinn hefur ábyrgst eða á annan hátt gefið heit um, hvort sem tapið er fjármagnað eða ekki. Þegar fjárfestirinn hefur stofnað til slíkra skuldbindinga heldur fjárfestirinn áfram að færa hlut sinn í tapi félagsins sem fjárfest er í.

7. Fjárhagsleg hlutdeild í félagi, sem fjárfest er í, sem er ekki hluti af bókfærðu verði fjárfestingarinnar skv. 5. lið þessarar túlkunar, er skráð í samræmi við aðra viðeigandi, alþjóðlega reikningsskilastaðla, t.d. IAS-staðal 39 og, áður en IAS-staðall 39 var tekinn upp, IAS-staðal 25 (endursniðinn 1994).

8. Líta skal á áframhaldandi tap félagsins, sem fjárfest er í, sem hlutlæga vísbendingu um að fjárhagsleg hlutdeild í þessu félagi, bæði fjárhagsleg hlutdeild, sem felst í bókfærðu verði fjárfestingar skv. 5. lið þessarar túlkunar, og önnur fjárhagsleg hlutdeild, hafi rýrnað í verði. Virðisrýrnun bókfærðs verðs fjárhagslegrar hlutdeildar, sem felst í bókfærðu verði eignar, er ákvörðuð, miðað við bókfært verð eftir að allar leiðréttingar hafa verið gerðar að því er varðar tap vegna hlutdeildaraðferðar.

9. Ef fjárfestirinn hefur ábyrgst eða á annan hátt skuldbundið sig gagnvart félaginu, sem fjárfest er í, til að uppfylla skuldbindingar félagsins, sem fjárfest er í, til viðbótar við að halda áfram að færa hlut sinn í töpum félagsins, sem fjárfest er í, skal fjárfestirinn ákvarða hvort færa skuli reiknaða skuldbindingu í samræmi við IAS-staðal 37. (Áður en IAS-staðall 37 var tekinn upp er færsla reiknaðrar skuldbindingar metin samkvæmt kröfum í IAS-staðli 10 (endursniðinn 1994).)

Upplýsingar

10. Ef fjárfestir hættir að færa sinn hluta í töpum félagsins, sem fjárfest er í, skal fjárfestirinn tilgreina fjárhæð ófærðs hluta í tapi félagsins, sem fjárfest er í, í skýringum við reikningsskilin, bæði á tímabilinu og samanlagt.

Dagsetning almenns samkomulags: ágúst 1999.

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 15. júlí 2000. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

21. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Tekjuskattar — endurheimt endurmetinna, óafskrifanlegra eigna

Í 11. lið í IAS-staðli 1 (endurskoðuðum 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

SIC-22

Drög að 21. túlkun, D21, tekjuskattar — heildarsamantekt, voru gefin út til umsagnar í september 1999. Drögin að túlkuninni tóku bæði til viðfangsefnis þessarar túlkunar og viðfangsefnis 25. túlkunar, tekjuskattar — breytingar á skattalegri stöðu fyrirtækis eða hluthafa þess.

Tilvísun: IAS-staðall 12, tekjuskattar (endurskoðaður 1996).

Viðfangsefni

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 fyrirtæki 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 hefur 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 skattskylt er allur mismunur á bókfærðu verði endurmetnu eignarinnar og skattstofn hennar tímabundinn mismunur og leiðir til frestaðrar skattskuldbindingar eða skattinneignar.

3. Viðfangsefnið er hvernig túlka skal hugtakið „endurheimt“ í tengslum við eign sem er ekki afskrifuð (óafskrifanleg eign) og er endurmetin skv. 29. lið IAS-staðals 16 (endurskoðaður 1998).

4. Þessi túlkun gildir einnig um fjárfestingareignir sem eru bókfærðar miðað við endurmetnar fjárhæðir skv. b-lið 23. liðar í IAS-staðli 25 en væru taldar óafskrifanlegar ef IAS-staðli 16 væri beitt.

Almennt samkomulag

5. Frestuð skattskuldbinding eða skattinneign, sem verður til vegna endurmats óafskrifanlegrar eignar skv. 29. 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 samkomulags: ágúst 1999.

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 15. júlí 2000. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið í IAS-staðli 8.

22. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Sameining fyrirtækja — síðari leiðréttingar upphaflegrar færslu gangvirðis og viðskiptavildar.

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 22, sameining fyrirtækja (endurskoðaður 1998).

SIC-22

Viðfangsefni

1. Þegar sameining fyrirtækja er færð í fyrsta sinn er ekki víst að yfirtökuaðila séu tiltækar allar upplýsingar sem gera honum kleift að aðgreina og meta á áreiðanlegan hátt gangvirði yfirtekinna eigna og skulda eða hugsanlegt er að aðgreinanlegar eignir og skuldir uppfylli ekki enn skilyrði um færslu. Þetta getur verið vegna þess hve flókið yfirtekna fyrirtækið er, vegna þess að þörf er á að útbúa og skýra tímanlega frá fjárhagslegum upplýsingum eða af öðrum ástæðum.

2. Í 71. lið í IAS-staðli 22 (endurskoðaður 1998) er tilgreint að við færslu yfirtöku á fyrirtækjum skuli færa yfirteknar, aðgreinanlegar eignir og skuldir, sem uppfylla ekki skilyrði ... fyrir sérstakri færslu þegar yfirtakan er upphaflega færð, skal færa síðar þegar og ef þær uppfylla skilyrðin. Bókfært verð yfirtekinna, aðgreinanlegra eigna og skulda skal leiðrétt ef viðbótarupplýsingar verða tiltækar eftir yfirtöku sem auðvelda mat á þeim fjárhæðum sem tilteknar voru sem fjárhæðir þessara aðgreinanlegu eigna og skulda þegar yfirtakan var upphaflega færð. Þegar þörf krefur skal einnig leiðrétta fjárhæðir, sem er ráðstafað til viðskiptavildar eða neikvæðrar viðskiptavildar, að því marki sem:

   a) leiðréttingin hækkar ekki bókfært verð viðskiptavildar umfram endurheimtanlega fjárhæð hennar, eins og skilgreint er í IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna, og

   b) slík leiðrétting er gerð fyrir lok fyrsta árlega reikningsskilatímabils eftir yfirtökuna (nema þegar um er að ræða færslu aðgreinanlegrar skuldar skv. 31. lið en um hana gildir tímaramminn sem kveðið er á um í c-lið 31. liðar).

   Í öðrum tilvikum skal færa leiðréttingar á aðgreinanlegum eignum og skuldum sem tekjur eða gjöld.

3. Viðfangsefni leiðréttinga við þær afmörkuðu aðstæður, sem lýst er í 71. lið IAS-staðals 22, eru:

   a) hvort leiðrétting á upphaflegu gangvirði yfirtekinna, aðgreinanlegra eigna og skulda skuli taka til áhrifa afskrifta (varanlegra rekstrarfjármuna) og annarra breytinga sem hefðu orðið ef leiðrétt gangvirði hefði verið notað frá yfirtökudegi,

   b) hvort tengd leiðrétting á viðskiptavild eða neikvæðri viðskiptavild skuli taka til áhrifa af afskriftum leiðréttrar fjárhæðar sem tiltekin var sem viðskiptavild eða neikvæð viðskiptavild frá yfirtökudegi og

   c) hvernig skuli setja fram leiðréttingar á yfirteknum, aðgreinanlegum eignum og skuldum og á viðskiptavild og neikvæðri viðskiptavild.

4. Þessi túlkun gildir ekki um eftirfarandi liði þar sem fjallað er um þá sérstaklega í öðrum alþjóðlegum reikningsskilastöðlum:

   a) frestaðar skattinneignir og skattskuldbindingar sem færðar eru skv. 66. til 68. lið í IAS-staðli 12 (endurskoðaður 1996), og

   b) bakfærslu skuldbindinga sem upphaflega voru gerðar til að leggja niður eða draga saman starfsemi yfirtekna aðilans, skv. 75. og 76. lið í IAS-staðli 22 (endurskoðaður 1998).

Almennt samkomulag

5. Leiðréttingu á bókfærðu verði yfirtekinna, aðgreinanlegra eigna og skulda við þær afmörkuðu aðstæður, sem lýst er í 71. lið í IAS-staðli 22, skal reikna eins og leiðrétt gangvirði hafi verið notað allt frá yfirtökudegi. Af því leiðir að leiðréttingin skal taka til áhrifanna af breytingunni á upphaflega tilgreindu gangvirði og áhrifa afskrifta (varanlegra rekstrarfjármuna) og annarra breytinga sem hefðu orðið ef leiðrétt gangvirði hefði verið notað allt frá yfirtökudegi.

6. Ef leiðrétting á aðgreinanlegum eignum og skuldum er gerð fyrir lok fyrsta árlega reikningstímabils eftir að yfirtaka fer fram skal einnig leiðrétta bókfært verð viðskiptavildar eða neikvæðrar viðskiptavildar, þegar nauðsyn ber til, að þeirri fjárhæð sem hefði verið reiknuð út ef leiðrétt gangvirði hefði verið tiltækt á yfirtökudegi. Þetta leiðir til þess að afskriftir viðskiptavildar eða færsla neikvæðrar viðskiptavildar er einnig leiðrétt frá yfirtökudegi. Leiðrétting á bókfærðu verði viðskiptavildar skal þó aðeins gerð að því marki sem hún hækkar ekki bókfært verð viðskiptavildar umfram endurheimtanlega fjárhæð hennar.

SIC-23

7. Leiðréttingar á afskriftum varanlegra rekstrarfjármuna og afskriftum óefnislegra eigna, virðisrýrnunargjöldum og öðrum fjárhæðum, sem eru ákvarðaðar skv. 5. og 6. lið þessarar túlkunar, skal tilgreina í hreinum hagnaði eða tapi í viðeigandi tekju- eða gjaldaflokki í rekstrarreikningi. Einungis skal færa þá liði sem hækkun eða lækkun á eigin fé sem koma eftir yfirtökudag ef slíkrar færslu er krafist eða hún heimiluð samkvæmt öðrum stöðlum. Þessi túlkun breytir ekki meðferð samkvæmt hinum stöðlunum.

Upplýsingagjöf

8. Greina skal frá leiðréttingum á bókfærðu verði aðgreinanlegra eigna eða skulda eða viðskiptavildar eða neikvæðrar viðskiptavildar og þær útskýrðar í reikningsskilum fyrir það tímabil þegar leiðréttingin er gerð. Einnig skal greina frá fjárhæð leiðréttingar sem tengist fyrri tímabilum og samanburðartímabilum.

Dagsetning almenns samkomulags: október 1999.

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi fyrir leiðréttingar sem gerðar eru á árlegum tímabilum sem lýkur 15. júlí 2000 eða síðar.

23. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Varanlegir rekstrarfjármunir — kostnaður vegna meiri háttar eftirlits eða þjónustuskoðana.

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 16, varanlegir rekstrarfjármunir (endurskoðaður 1998).

Viðfangsefni

1. Í 23. lið IAS-staðals 16 (endurskoðaður 1998) er gerð krafa um að síðari útgjöld vegna varanlegra rekstrarfjármuna séu eignfærð þegar útgjöldin bæta ástand eignarinnar umfram upphaflegt mat á afkastagetu hennar. Öll önnur útgjöld, sem falla til síðar, s.s. útgjöld vegna viðgerða eða viðhalds til að koma á aftur eða viðhalda þeim efnahagslega ávinningi, sem fyrirtækið getur vænst í framtíðinni samkvæmt upphaflegu mati á afkastagetu eignarinnar, skal gjaldfæra á því tímabili sem stofnað var til þeirra.

2. Í 27. lið IAS-staðals 16 er bent á að mikilvægir hlutar sumra varanlegra rekstrarfjármunaliða geti þurft endurnýjunar við með reglulegu millibili. Hlutarnir eru færðir sem sérstakar eignir vegna þess að nýtingartími þeirra er annar en nýtingartími varanlegu rekstrarfjármunaliðanna sem þeir tengjast.

3. Fyrirtæki kaupir eign, sem er varanlegur rekstrarfjármunaliður, og stofnar til alls kostnaðar sem þarf til að koma henni í lag fyrir fyrirhugaða notkun. Í framtíðinni þarf fyrirtækið að takast á hendur meiri háttar eftirlit eða þjónustuskoðun á eigninni með reglulegu millibili á nýtingartíma hennar til að því sé kleift að nota eignina áfram. Dæmi um slíkt er kaup á loftfari sem þarfnast þjónustuskoðunar á þriggja ára fresti.

4. Viðfangsefnið er hvort eignfæra skuli eða gjaldfæra kostnað fyrirtækisins sem hluta eignarinnar vegna meiri háttar eftirlits eða þjónustuskoðunar á varanlega rekstrarfjármunaliðnum sem fer fram með reglulegu millibili á nýtingartíma eignarinnar og gerir fyrirtækinu kleift að nota eignina áfram.

SIC-24

Almennt samkomulag

5. Kostnað vegna meiri háttar eftirlits eða þjónustuskoðunar á varanlegum rekstrarfjármunalið, sem fer fram með reglulegu millibili á nýtingartíma eignarinnar og gerir fyrirtækinu kleift að nota eignina áfram, skal gjaldfæra á því tímabili sem stofnað er til hans nema þegar:

a) fyrirtækið hefur, í samræmi við 12. lið IAS-staðals 16, skilgreint fjárhæð sem endurspeglar meiri háttar eftirlit eða þjónustuskoðun sem sérstakan hluta eignarinnar og hefur þegar afskrifað þann hluta til að endurspegla notkun á ávinningi sem síðara, meiri háttar eftirlit eða þjónustuskoðun kemur í staðinn fyrir eða kemur aftur á (hvort sem eignin er bókfærð á upphaflegu kostnaðarverði eða endurmetin),

b) líklegt er að efnahagslegur ávinningur í framtíðinni, sem tengist eigninni, renni til fyrirtækisins og

c) unnt er að meta kostnað fyrirtækisins vegna meiri háttar eftirlits eða þjónustuskoðunar með áreiðanlegum hætti.

Ef þessi skilyrði eru uppfyllt skal eignfæra og færa kostnaðinn sem hluta af eigninni.

Dagsetning samkomulags: október 1999.

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 15. júlí 2000. Innleiðing hlutaaðferðarinnar, sem er lýst í þessari túlkun, er breyting á afskriftaaðferð og farið er með hana sem breytingu á reikningshaldslegu mati í samræmi við 52. lið IAS-staðals 16. Af því leiðir að afskriftagjald vegna yfirstandandi tímabils og tímabila í framtíðinni er aðlagað.

24. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Hagnaður á hlut — fjármálagerningar og aðrir samningar sem unnt er að greiða með hlutum

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 33, hagnaður á hlut.

Viðfangsefni

1. Fyrirtæki, sem reikningsskil taka til, geta greitt ýmsar gerðir fjármálagerninga eða annarra samninga annaðhvort með því að greiða með fjáreignum eða með því að færa til eigandans almenna hluti fyrirtækisins sem reikningsskil taka til. Í sumum tilvikum velur útgefandi fjármálagerningsins með hvaða hætti greiða skal og í öðrum tilvikum velur eigandi fjármálagerningsins hvernig greiða skal. Dæmi um þessa tegund gernings er kvöð í samningi, sem fyrirtækið, sem reikningsskilin taka til, fellur undir sem gera má upp með greiðslu handbærs fjár eða útgáfu fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, á almennum hlutum.

2. Viðfangsefnið er hvort fjármálagerningarnir eða aðrir samningar, sem gera má upp með greiðslu fjáreigna eða útgáfu fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, á almennum hlutum að vali útgefandans eða eigandans, séu hugsanlega væntir, almennir hlutir samkvæmt IAS-staðli 33.

3. Þessi túlkun fjallar um samninga þar sem tilgreindir eru aðrir valkostir við greiðsluaðferðir í skilmálum þeirra.

SIC-25

Almennt samkomulag

4. Allir fjármálagerningar eða aðrir samningar, sem geta leitt til útgáfu almennra hluta þess fyrirtækis, sem reikningsskilin taka til, til eiganda fjármálagerningsins eða annars samnings, að vali útgefandans eða eigandans, geta verið væntir, almennir hlutir fyrirtækisins.

Dagsetning almenns samkomulags: febrúar 2000.

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 1. desember 2000. Samanburðarupplýsingar, sem eru settar fram og tilgreindar í reikningsskilum skv. 47. til 52. lið í IAS-staðli 33, skulu endurgerðar í því skyni að unnt sé að beita þessari túlkun.

25. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Tekjuskattar — breytingar á skattalegri stöðu fyrirtækis eða hluthafa þess

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Drög að 21. túlkun, D21, tekjuskattar — heildarsamantekt, voru gefin út til umsagnar í september 1999. Drögin að túlkuninni tóku bæði til viðfangsefnis þessarar túlkunar og viðfangsefnis 21. túlkunar, tekjuskattar — endurheimt endurmetinna, óafskrifanlegra eigna.

Tilvísun: IAS-staðall 12, tekjuskattar (endurskoðaður 1996).

Viðfangsefni

1. Breyting á skattalegri stöðu fyrirtækis eða hluthafa þess getur haft þær afleiðingar fyrir fyrirtæki að skattskuldir eða skattinneignir þess hækki eða lækki. Þetta getur t.d. gerst við opinbera skráningu eiginfjárgerninga eða við endurskipulagningu eigin fjár fyrirtækis. Þetta getur líka gerst við flutning ráðandi hluthafa til útlanda. Slíkur atburður getur leitt til þess að fyrirtæki kann að vera skattlagt með öðrum hætti, það kann t.d. að öðlast eða tapa skattaívilnunum eða að skatthlutfall verði annað í framtíðinni.

2. Breyting á skattalegri stöðu fyrirtækis eða hluthafa þess kann þegar að hafa áhrif á skammtímaskattskuldir eða skammtímaskattinneignir fyrirtækis. Við breytinguna kunna líka frestaðar skattskuldir og skattinneignir, sem fyrirtækið hefur fært, að hækka eða lækka eftir því hver skattalegu áhrifin verða af breyttri, skattalegri stöðu þegar bókfært verð eigna og skulda fyrirtækisins er endurheimt eða greitt.

3. Viðfangsefnið er hvernig fyrirtæki skal gera grein fyrir skattalegum afleiðingum breytingar á skattalegri stöðu sinni eða hluthafa sinna.

Almennt samkomulag

4. Breyting á skattalegri stöðu fyrirtækis eða hluthafa þess 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 hreinum 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 hreins hagnaðar eða taps), skulu færðar sem hækkun eða lækkun beint á eigið fé.

SIC-27

Dagsetning almenns samkomulags: ágúst 1999.

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 15. júlí 2000. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið í IAS-staðli 8.

27. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Mat á efni viðskipta þegar um leigusamning er að ræða í lagalegum skilningi

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísanir: IAS-staðall 1, framsetning reikningsskila (endurskoðaður 1997), IAS-staðall 17, leigusamningar (endurskoðaður 1997), IAS-staðall 18, tekjur (endurskoðaður 1993).

Viðfangsefni

1. Fyrirtæki getur átt ein viðskipti eða röð skipulagðra viðskipta (samkomulag) við óskyldan aðila (fjárfesti), einn eða fleiri, sem fela í sér leigusamninga í lagalegum skilningi. Fyrirtæki getur t.d. leigt fjárfesti eignir og endurleigt sömu eignir eða, ef það kýs 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 skattaívilnun, sem fyrirtækið fær hlut í sem þóknun, en það afsalar sér samt sem áður ekki afnotaréttinum af eigninni.

2. Þegar fyrirkomulag við fjárfesti felur í sér leigusamning í lagalegum skilningi eru viðfangsefnin 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 fyrirtækisins (t.d. má skoða dæmið í a-lið 2. liðar í viðbæti a),

      ii) hvernig fyrirtækið skuli skrá aðrar skuldbindingar, sem leiðir af samkomulaginu, og

      iii) hvernig fyrirtækið skuli skrá þóknun, sem það 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 viðauka A.)

SIC-27

4. Reikningshaldið ætti að endurspegla efni samkomulagsins. Meta skal alla þætti og ályktanir vegna samkomulags til að ákvarða efni þess með áherslu á þætti og ályktanir, sem draga má, sem hafa efnahagsleg áhrif.

5. IAS-staðall 17 á við þegar í efni samkomulags felst flutningur afnotaréttar eignar á umsömdu tímabili. Vísbendingar, sem hver um sig sýnir að efni samkomulags geti ekki falið í sér leigusamning samkvæmt IAS-staðli 17, eru (útskýringar á beitingu þessarar túlkunar er að finna í viðbæti B):

   a) fyrirtæki 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) vilnun er innifalin samkvæmt skilmálum sem gerir nýtingu hennar 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 fyrirtækisins. Vísbendingar, sem sýna sameiginlega að efni sérstakra fjárfestingarreikninga og leigugreiðsluskuldbindinga uppfylli ekki skilgreiningu á eign og skuld og fyrirtækið skuli ekki færa, eru m.a. eftirfarandi:

   a) Fyrirtækið hefur ekki yfirráð yfir fjárfestingarreikningnum til að framfylgja eigin markmiðum og er ekki skuldbundið 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 fyrirtækið er ófært um að stöðva greiðslur til fjárfestisins af fjárfestingarreikningnum.

   b) Afar ólíklegt er að fyrirtækið endurgreiði alla fjárhæðina af þóknun, sem það fær frá fjárfesti, og hugsanlega einhverja viðbótarfjárhæð eða afar ólíklegt er að það greiði fjárhæð vegna annarra skuldbindinga (t.d. ábyrgðar) ef þóknun hefur ekki fengist greidd. Afar ólíklegt er t.d. að fyrirtækið 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.

   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 eða IAS-staðli 39 eftir því sem við á samkvæmt skilmálunum.

8. Við ákvörðun um, hvenær þóknun skal færð sem tekjur, sem fyrirtæki kann að afla, skulu málavextir og aðstæður hvers samkomulags fullnægja skilyrðunum í 20. lið IAS-staðals 18. Kanna skal þætti eins og þá hvort fyrirtækið hafi áframhaldandi verkefni í mynd verulegra, árangurstengdra framtíðarskuldbindinga sem það 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. Vísbendingar, 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 fyrirtækisins til að nota (t.d. eyða, selja eða veðsetja) eignina,

SIC-28

c) endurgreiðsla á hluta þóknunarinnar ásamt hugsanlegri viðbótarfjárhæð er ekki ósennileg. Þetta getur t.d. gerst þegar:

i) viðkomandi eign er ekki sérhæfð eign sem fyrirtækið þarf á að halda í rekstrinum og því er möguleiki á því að fyrirtækið greiði fjárhæð til að segja samkomulaginu upp fyrir tímann eða

ii) fyrirtækinu er samkvæmt skilmálum samkomulagsins skylt, eða það 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 lánsfjáráhættu). Í því tilviki er ekki ósennilegt að hætta sé á að fjárfestingarvirðið nægi ekki til að uppfylla leiguskuldbindingarnar, og þess vegna er hugsanlegt að fyrirtækinu 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 efni 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. Fyrirtæki 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. allar ívilnanir, 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 almenns samkomulags: febrúar 2000.

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 31. desember 2001. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

28. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Sameining fyrirtækja — „viðskiptadagur“ og gangvirði eiginfjárgerninga

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 22, sameining fyrirtækja (endurskoðaður 1998).

SIC-28

Viðfangsefni

1. Fyrirtæki getur gefið út eiginfjárgerninga sem kaupfjárhæð við sameiningu fyrirtækja sem er færð sem yfirtaka samkvæmt IAS-staðli 22 Í 21. lið IAS-staðals 22 er gerð krafa um að yfirtaka skuli færð á kostnaðarverði og að eiginfjárgerningar, útgefnir af yfirtökuaðila, séu metnir á gangvirði á viðskiptadegi.

2. Ef eiginfjárgerningar, sem eru gefnir út sem kaupfjárhæð, eru skráðir á markaði og markaðsverð þeirra á viðskiptadegi er ekki áreiðanleg vísbending um gangvirði þeirra er þörf á, skv. 24. lið í IAS-staðli 22, að athuga verðbreytingar á hæfilega löngu tímabili fyrir og eftir tilkynningu um skilmála vegna yfirtökunnar.

3. Viðfangsefnin eru:

   a) hver viðskiptadagurinn sé þegar ákvarða skal gangvirði eiginfjárgerninga sem eru gefnir út sem kaupfjárhæð við yfirtöku,

   b) hvenær sé viðeigandi að taka til athugunar önnur gögn og matsaðferðir til viðbótar við birt verð á skráðum eiginfjárgerningi á viðskiptadegi, og

   c) frá hvaða upplýsingum skuli greina ef opinbert verð á skráðum eiginfjárgerningi hefur ekki verið notað sem gangvirði gerningsins og frá hvaða upplýsingum skuli greina ef eiginfjárgerningurinn hefur ekki opinbert verð.

4. Í 65. lið í IAS-staðli 22 er þess krafist að fjárhæð leiðréttingar á kaupgreiðslu, sem er háð einum eða fleiri atburðum í framtíðinni, skuli innifalin í yfirtökuverði eins og það var á yfirtökudegi ef leiðréttingin er líkleg og unnt er að meta fjárhæðina með áreiðanlegum hætti. Í 68. lið í IAS-staðli 22 er gerð krafa um að yfirtökuverð sé leiðrétt ef lausn er fundin á óvissunni sem hefur áhrif á kaupfjárhæð eftir yfirtökudag. Af þessu leiðir að þessi túlkun gildir ekki um eignfjárgerninga, sem eru gefnir út til þess að leiðrétta kaupfjárhæð sem er háð einum eða fleiri atburðum í framtíðinni nema leiðréttingarnar séu sennilegar og unnt sé að meta fjárhæðirnar á áreiðanlegan hátt eins og þær voru á yfirtökudegi.

Almennt samkomulag

5. Þegar yfirtaka næst í einum viðskiptum (þ.e. ekki í þrepum) er „viðskiptadagur“ sá sami og yfirtökudagur, þ.e. sá dagur sem yfirtökuaðili fær yfirráð yfir hreinum eignum og rekstri þess sem er yfirtekinn. Þegar yfirtöku er náð í þrepum (þ.e. hlutabréfakaup í þrepum) skal í hverju þrepi ákvarða gangvirði eiginfjárgerninga, sem gefnir eru út sem kaupfjárhæð, á þeim degi þegar hver einstök fjárfesting er færð í reikningsskil yfirtökuaðila.

6. Opinbert verð á viðskiptadegi á skráðum eiginfjárgerningi er besta vísbendingin um gangvirði gerningsins og skal nota það, nema í undantekningartilvikum. Einnig skal eingöngu í undantekningartilvikum huga að öðrum gögnum og matsaðferðum þegar unnt er að sýna fram á að opinbert verð á þeim degi sé ótraustur mælikvarði og að önnur gögn og matsaðferðir séu traustari mælikvarði á gangvirði eiginfjárgernings. Opinbert verð á viðskiptadegi er einungis ótraustur mælikvarði í þeim tilvikum þegar ótilhlýðilegar verðsveiflur eða þröngur markaður hefur haft áhrif á það.

Upplýsingagjöf

7. Ef opinbert verð á eiginfjárgerningi, sem er gefinn út sem kaupfjárhæð, er til staðar á viðskiptadegi en hefur ekki verið notað sem gangvirði gerningsins skal fyrirtækið greina frá:

   a) að svo sé,

   b) ástæðum þess að opinbera verðið er ekki gangvirði eiginfjárgerninganna,

SIC-29

c) þeirri aðferð og mikilvægum forsendum, sem beitt er við ákvörðun gangvirðis, og

d) heildarfjárhæð þess mismunar, sem er á opinberu verði, og þeirri fjárhæð sem var ákvörðuð sem gangvirði eiginfjárgerninga.

8. Ef opinbert verð á eiginfjárgerningi, sem er gefinn út sem kaupfjárhæð, er ekki fyrir hendi á viðskiptadegi skal fyrirtækið greina frá því að svo sé og frá þeirri aðferð og mikilvægum forsendum sem beitt var við ákvörðun gangvirðis.

Dagsetning almenns samkomulags: febrúar 2001.

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi um yfirtökur sem upphaflega eru færðar í reikningsskil sem hefjast 31. desember 2001 eða síðar.

29. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Upplýsingagjöf — samningar um þjónustuívilnun

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 1, framsetning reikningsskila (endurskoðaður 1997).

Viðfangsefni

1. Fyrirtæki (ívilnunaraðilinn) getur gert samning við annað fyrirtæki (ívilnunarveitanda) um að veita þjónustu sem veitir almenningi aðgang að mikilvægri, efnahagslegri og félagslegri aðstöðu. Ívilnunarveitandi getur verið fyrirtæki 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 fyrirtæki 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 ívilnunaraðilanum 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 og/eða fjáreignir,

í skiptum fyrir það að ívilnunaraðilinn:

a) skuldbindur sig til að veita þjónustu í samræmi við tiltekin skilyrði og skilmála á ívilnunartímabilinu og

b) 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 ívilnunaraðilinn fær í hendur rétt og stofnar til skuldbindingar til að veita opinbera þjónustu.

4. Viðfangsefnið er hvaða upplýsingar skulu koma fram í skýringum við reikningsskil frá ívilnunaraðila 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 við reikningsskil. Ívilnunaraðili 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) valkost varðandi endurnýjun og uppsögn og

      vi) annarra réttinda og skuldbindinga (t.d. meiri háttar endurbætur) og

   d) breytingar 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 svipuð í eðli sínu (t.d. innheimta vegatolla og fjarskipta- og vatnshreinsunarþjónusta).

   Dagsetning samkomulags: maí 2001.

   Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 31. desember 2001.

30. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Reikningsskilagjaldmiðill — umreikningur úr matsgjaldmiðli yfir í framsetningargjaldmiðil

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 21, áhrif gengisbreytinga í erlendum gjaldmiðlum (endurskoðaður 1993), IAS-staðall 29, reikningsskil í hagkerfum þar sem óðaverðbólga ríkir (endursniðinn 1994).

SIC-30

Viðfangsefni

1. Í 19. túlkun, reikningsskilagjaldmiðill — mat og framsetning reikningsskila samkvæmt IAS-staðli 21 og IAS-staðli 29, er viðfangsefnið hvernig fyrirtæki umreiknar reikningsskil sín úr gjaldmiðli, sem er notaður til að meta liði í reikningsskilum þess (matsgjaldmiðill), yfir í annan gjaldmiðil sem er notaður fyrir framsetningu (framsetningargjaldmiðill). Í 19. túlkun er aðferðin, sem er notuð til að umreikna, ekki sérgreind en gerð er krafa um að umreikningsaðferðin, sem er notuð, leiði ekki til reikningsskila sem eru ósamkvæm mati á liðum í reikningsskilum.

2. Í 15. lið 19. túlkunar er þessi krafa útskýrð nánar með dæmi um rússneskt fyrirtæki sem notar rússneska rúblu sem viðeigandi matsgjaldmiðil og umreiknar reikningsskil sín yfir í annan gjaldmiðil (t.d. evru) fyrir framsetningu. Þar kemur fram að aðferðin, sem er notuð til að umreikna úr rússneskri rúblu yfir í evru, skuli t.d. ekki hafa þau áhrif að evran komi í stað rússnesku rúblunnar sem matsgjaldmiðill.

3. Í 5. lið IAS-staðals 21 kemur fram að staðallinn fjalli ekki um endurgerð á reikningsskilum fyrirtækisins úr reikningsskilagjaldmiðli þeirra yfir í annan gjaldmiðil til hægðarauka fyrir notendur, sem eru vanir gjaldmiðlinum, eða í öðrum svipuðum tilgangi.

4. Viðfangsefnin eru:

   a) hvernig skuli umreikna liði í reikningsskilum úr matsgjaldmiðli yfir í framsetningargjaldmiðil þegar reikningsskilin eru sett fram í öðrum gjaldmiðli en matsgjaldmiðlinum sem er ákvarðaður skv. 19. túlkun, og

   b) hvaða upplýsingum skuli greina frá:

      i) þegar reikningsskil eru sett fram í öðrum gjaldmiðli en matsgjaldmiðlinum, sem er ákvarðaður skv. 19. túlkun, eða

      ii) þegar viðbótarupplýsingar, sem er ekki gerð krafa um í alþjóðlegum reikningsskilastöðlum, eru birtar í reikningsskilum í öðrum gjaldmiðli en þeim gjaldmiðli, sem reikningsskilin eru sett fram í, tilteknum notendum til hægðarauka.

5. Þessa túlkun skal lesa og beita henni ásamt kröfum í 19. túlkun. Hugtakið „reikningsskil“ nær yfir samstæðureikningsskil eins og þau koma fram í 4. lið IAS-staðals 27.

Almennt samkomulag

6. Þegar reikningsskil eru sett fram í öðrum gjaldmiðli en matsgjaldmiðlinum, sem er ákvarðaður skv.19. túlkun og matsgjaldmiðillinn er ekki gjaldmiðill efnahagkerfis í óðaverðbólgu, skal beita kröfunum í 9. lið 19. túlkunar sem hér segir:

   a) eignir og skuldir í öllum efnahagsreikningum, sem eru settir fram (þ.e. þ.m.t. samanburðartölur), skal umreikna á lokagengi við dagsetningu sérhvers efnahagsreiknings sem er settur fram,

   b) tekju- og gjaldaliði fyrir öll tímabil, sem eru sett fram (þ.e. þ.m.t. samanburðartölur), skal umreikna á því gengi sem er á þeim dögum, þegar viðskiptin fara fram, eða á gengi sem er nálægt raunverulegu gengi,

   c) eiginfjárliði, aðra en hreinan hagnað eða tap á tímabilinu, sem er innifalinn í stöðu uppsafnaðs hagnaðar eða taps, skal umreikna á lokagengi við dagsetningu sérhvers efnahagsreiknings sem er settur fram, og

   d) allan gengismun, sem verður af umreikningi í samræmi við a- til c-lið 6. liðar túlkunarinnar, skal færa beint á eigið fé.

7. Þegar reikningsskil eru sett fram í öðrum gjaldmiðli en matsgjaldmiðlinum, sem er ákvarðaður skv. 19. túlkun og matsgjaldmiðillinn er gjaldmiðill efnahagskerfis í óðaverðbólgu, skal beita kröfunum í 9. lið 19. túlkunar sem hér segir:

   a) eignir, skuldir og eiginfjárliði í öllum efnahagsreikningum, sem eru settir fram (þ.e. þ.m.t. samanburðartölur), skal umreikna á lokagengi við dagsetningu nýjasta efnahagsreiknings sem er settur fram, og

   b) tekju- og gjaldaliði fyrir öll tímabil, sem eru sett fram (þ.e. þ.m.t. samanburðartölur), skal umreikna á lokagengi dagsins þegar síðasta tímabili, sem er sett fram, lýkur.

SIC-31

Upplýsingagjöf

8. Þegar reikningsskil eru sett fram í öðrum gjaldmiðli en matsgjaldmiðlinum sem er ákvarðaður skv. 19. túlkun skal fyrirtæki taka fram að matsgjaldmiðillinn endurspegli efnahagslegt inntak atburðanna og aðstæðnanna, sem liggja að baki hjá fyrirtækinu, og birta jafnframt þær upplýsingar sem gerð er krafa um í 10. lið 19. túlkunar.

9. Þegar reikningsskil eru sett fram í öðrum gjaldmiðli en matsgjaldmiðlinum sem er ákvarðaður skv. 19. túlkun og matsgjaldmiðillinn er gjaldmiðill efnahagskerfis í óðaverðbólgu, skal fyrirtæki greina frá lokagengi á milli matsgjaldmiðilsins og framsetningargjaldmiðilsins, miðað við dagsetningu sérhvers efnahagsreiknings sem er settur fram, og birta jafnframt þær upplýsingar sem gerð er krafa um í 39. lið IAS-staðals 29.

10. Þegar viðbótarupplýsingar, sem er ekki gerð krafa um í alþjóðlegum reikningsskilastöðlum, eru sýndar í reikningsskilum og tilgreindar í öðrum gjaldmiðli en gjaldmiðlinum sem er notaður við framsetningu reikningsskilanna, tilteknum notendum til hægðarauka, skal fyrirtæki,

    a) skilgreina upplýsingarnar á skýran hátt sem viðbótarupplýsingar til að greina þær frá upplýsingunum sem gerð er krafa um í alþjóðlegum reikningsskilastöðlum og eru umreiknaðar í samræmi við 6. eða 7. lið þessarar túlkunar (eftir því hvor á við),

    b) greina frá matsgjaldmiðlinum, sem notaður er til að semja reikningsskilin, og umreikningsaðferðinni sem notuð er til að ákvarða hvaða viðbótarupplýsingar eru birtar,

    c) greina frá því að matsgjaldmiðillinn endurspegli efnahagslegt inntak atburðanna og aðstæðnanna sem liggja að baki hjá fyrirtækinu og að viðbótarupplýsingarnar séu aðeins tilgreindar í öðrum gjaldmiðli til hægðarauka, og

    d) greina frá gjaldmiðlinum sem viðbótarupplýsingarnar eru gefnar í.

    Í samstæðureikningsskilum er gerð krafa um að birta upplýsingarnar, sem gerð er krafa um í 8. lið og c-lið 10. liðar, í öllum tilvikum nema þegar matsgjaldmiðill fyrirtækjanna í samstæðunni, framsetningargjaldmiðillinn og tilgreindur gjaldmiðill, þegar viðbótarupplýsingar eru birtar, er sá sami. Að því er varðar upplýsingakröfurnar í 9. lið og b-lið 10. liðar í samstæðureikningsskilum eiga tilvísanir til matsgjaldmiðils við um matsgjaldmiðil móðurfélagsins.

    Dagsetning almenns samkomulags: maí 2001.

    Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi fyrir árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2002 eða síðar. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

31. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Reglulegar tekjur — vöruskipti í tengslum við auglýsingaþjónustu

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 18, reglulegar tekjur (endurskoðaður 1993).

Viðfangsefni

1. Fyrirtæki (seljandi) getur átt í vöruskiptum þar sem það veitir auglýsingaþjónustu í skiptum fyrir auglýsingaþjónustu sem viðskiptamaður (viðskiptamaður) þess veitir því. Auglýsingarnar geta birst á Netinu eða auglýsingaskiltum, verið sendar út í sjónvarpi eða útvarpi, í blöðum og tímaritum eða öðrum miðlum.

SIC-32

2. Í sumum tilvikum fara ekki fram nein skipti á handbæru fé eða öðru endurgjaldi. 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. Viðfangsefnið 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, óþeningalegar eignir og aðra þjónustu) á gangvirði, sem er unnt að meta á áreiðanlegan hátt, og

   e) snerta ekki sama mótaðila og í vöruskiptunum.

   Dagsetning samkomulags: maí 2001.

   Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 31. desember 2001. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

32. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Óefnislegar eignir — kostnaður við vefsetur

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 38, óefnislegar eignir.

Viðfangsefni

1. Fyrirtæki kann að stofna til útgjalda innan fyrirtækisins við þróun og rekstur eigin vefseturs fyrir notendur innan eða utan þess. Vefsetur, sem er hannað fyrir notendur utan fyrirtækisins, má nota í ýmsum tilgangi eins og til að kynna og auglýsa framleiðsluvörur og þjónustu fyrirtækisins, veita rafræna þjónustu og selja framleiðsluvörur og þjónustu. Vefsetur, sem er hannað fyrir notendur innan fyrirtækisins, getur verið notað til að geyma stefnu fyrirtækisins og upplýsingar um viðskiptamenn og til að leita að viðeigandi upplýsingum.

SIC-32

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. útvegun 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 fyrirtækið og endurbætir hugbúnaðarkerfi, grunnkerfi, grafíska hönnun og efnisinnihald vefsetursins.

4. Við skráningu útgjalda innan fyrirtækisins vegna þróunar og rekstrar á eigin vef fyrirtækisins fyrir aðgang innan þess eða utan eru viðfangsefnin:

   a) hvort vefsetrið sé óefnisleg eign, mynduð innan fyrirtækisins, 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, millikerfaþjóna, raunkerfisþjóna og nettenginga). Slík útgjöld eru færð samkvæmt IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir (endurskoðaður 1998). Að auki eru útgjöld, sem fyrirtæki stofnar til vegna netþjónustuveitu, sem hýsir vefsetur fyrirtækisins, gjaldfærð skv. 7. lið IAS-staðals 8 og rammanum þegar tekið er við þjónustunni.

6. IAS-staðall 38 gildir ekki um óefnislegar eignir, sem fyrirtæki hefur til sölu í venjulegum viðskiptum (sjá IAS-staðal 2, birgðir, og IAS-staðal 11, verksamningar), eða leigusamninga sem falla innan gildissviðs IAS-staðals 17, leigusamningar (endurskoðaður 1997). Samkvæmt því gildir þessi túlkun ekki um útgjöld til þróunar eða rekstrar vefseturs (eða hugbúnaðar fyrir vefsetur) sem selja á öðru fyrirtæki. Þegar vefsetur er leigt samkvæmt rekstrarleigu beitir leigusalinn þessari túlkun. Þegar vefsetur er leigt samkvæmt fjármögnunarleigu beitir leigutakinn þessari túlkun eftir upphaflega færslu leigðu eignarinnar.

Almennt samkomulag

7. Eigin vefsetur fyrirtækis, sem það hefur þróað og er ætlað til að veita aðgang innan þess og utan, er óefnisleg eign sem myndast innan fyrirtækisins 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 fyrirtæki uppfyllir kröfur, sem gerðar eru í 45. lið IAS-staðals 38, auk þess sem það uppfyllir almennar kröfur um færslu og upphaflegt mat sem lýst er í 19. lið IAS-staðals 38. Einkum getur fyrirtæki uppfyllt þá kröfu um að það sýni fram á hvernig vefsetur þess myndi líklegan, efnahagslegan ávinning í framtíðinni skv. d-lið 45. 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. Fyrirtæki 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.

SIC-339. Öll útgjöld innan fyrirtækisins 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 viðaukanum við þessa túlkun). Dæmi:

a) Áætlunarstigið er svipaðs eðlis og rannsóknarstigið í 42. til 44. 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 45. til 52. lið IAS-staðals 38, að því marki sem efnið er þróað í öðrum tilgangi en til auglýsingar og kynningar á framleiðsluvörum og þjónustu fyrirtækisins sjálfs. Útgjöld, sem stofnað er til á þessum stigum, skulu vera innifalin í kostnaðarverði vefsetursins sem er fært sem óáþreifanleg eign í samræmi við 8. lið þessarar túlkunar þegar hægt er að rekja útgjöldin beint til undirbúnings vefsetursins, eða skipta þeim með skynsamlegum og samræmdum hætti á vefsetrið, fyrir þau not sem það er ætlað. Sem dæmi má taka að útgjöld til innkaupa eða framleiðslu efnis (annars en efnis til auglýsinga og kynningar á eigin framleiðsluvörum og þjónustu fyrirtækisins) sérstaklega fyrir vefsetur, eða útgjöld til að unnt sé að nota efnið (t.d. gjald vegna leyfis til afritunar) á vefsíðunni, skulu vera innifalin í þróunarkostnaðinum þegar þetta skilyrði er uppfyllt. Í samræmi við 59. 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. þegar 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 57. liðar IAS-staðals 38, að því marki sem efnið er þróað til að auglýsa og kynna framleiðsluvörur og þjónustu fyrirtækisins (t.d. stafrænar ljósmyndir af framleiðsluvörum). Þegar t.d. útgjöld vegna sérfræðiþjónustu við töku stafrænna ljósmynda af framleiðsluvörum fyrirtækisins og til að sýna þær betur skal færa útgjöldin eftir því sem sérfræðiþjónustan er veitt meðan það ferli stendur yfir en ekki þegar stafrænu 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 skilyrðin í 60. 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 63. til 78. liðar IAS-staðals 38. Besta mat á nýtingartíma vefseturs skal vera stutt.

Dagsetning almenns samkomulags: maí 2001.

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 25. mars 2002. Gera skal grein fyrir áhrifunum af því að taka þessa túlkun upp samkvæmt bráðabirgðakröfum í 118. til 121. lið IAS-staðals 38. Því skal færa liðinn út sama dag og þessi túlkun tekur gildi þegar vefsetur stenst 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.

33. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

Samstæðureikningsskil og hlutdeildaraðferð — mögulegur atkvæðisréttur og skipting eignarhalds

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

SIC-33

Tilvísun: IAS-staðall 27, samstæðureikningsskil og færsla fjárfestinga í dótturfélögum (endursniðinn 1994), IAS-staðall 28, færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélögum (endurskoðaður 2000), IAS-staðall 39, fjármálagerningar: færsla og mat (endurskoðaður 2000).

Viðfangsefni

1. Fyrirtæki getur átt kaupheimild í hlutabréfum, kauprétt á hlutabréfum, skulda- eða eiginfjárgerninga, sem er hægt að breyta í almenn hlutabréf, eða fyrirtæki getur átt sambærilega gerninga sem hugsanlega geta, ef þeim er beitt eða breytt, gefið fyrirtækinu atkvæðisrétt eða minnkað atkvæðisrétt annars aðila í fjárhags- og rekstrarstefnu annars fyrirtækis (mögulegur atkvæðisréttur).

2. Viðfangsefnin eru:

   a) þegar metið er hvort fyrirtæki ráði yfir eða hafi veruleg áhrif á annað fyrirtæki í samræmi við IAS-staðal 27 annars vegar og IAS-staðal 28 hins vegar,

      i) hvort skoða skuli hvort mögulegur atkvæðisréttur sé fyrir hendi og áhrif hans, auk þeirra þátta sem er lýst í 12. lið IAS-staðals 27 og 4. og 5. lið IAS-staðals 28, og

      ii) ef svo er, hvort meta skuli aðra þætti og aðrar aðstæður sem tengjast mögulegum atkvæðisrétti,

   b) hvort hlutinn, sem ráðstafað er til móðurfélags og hlutdeildar minnihluta við gerð samstæðureikningsskila samkvæmt IAS-staðli 27, og hlutinn, sem ráðstafað er til fjárfestis, sem skráir fjárfestingu sína í hlutdeildarfélagi með því að nota hlutdeildaraðferð samkvæmt IAS-staðli 28, skuli ákvarðaðir miðað við núverandi eignarhluta eða eignarhluta sem væri fyrir hendi ef mögulegum atkvæðisrétti yrði beitt eða breytt, og

   c) viðeigandi reikningshaldsleg meðferð fyrir mögulegan atkvæðisrétt þar til honum er beitt eða hann fellur úr gildi.

Almennt samkomulag

3. Skoða skal hvort um er að ræða mögulegan atkvæðisrétt sem unnt er að beita eða breyta innan skamms (þ.e núna) og áhrif hans þegar metið er hvort fyrirtæki ráði yfir öðru fyrirtæki (eins og skilgreint er í 6. lið IAS-staðals 27) eða hafi veruleg áhrif á annað fyrirtæki (eins og skilgreint er í 3. lið IAS-staðals 28) auk þeirra þátta sem lýst er í 12. lið IAS-staðals 27 og 4. og 5. lið IAS-staðals 28. Skoða skal allan mögulegan atkvæðisrétt, þ.m.t. mögulegur atkvæðisréttur annarra fyrirtækja. Mögulegum atkvæðisrétti verður ekki beitt eða breytt innan skamms, t.d. þegar ekki er unnt að beita honum eða breyta fyrr en á tilteknum degi í framtíðinni eða þegar tiltekinn atburður á sér stað í framtíðinni.

4. Skoða skal alla þætti og allar aðstæður sem hafa áhrif á mögulegan atkvæðisrétt í samræmi við 3. lið þessarar túlkunar nema ætlun framkvæmdastjórnar og fjárhagslega getu til að beita eða breyta. Aðrir þættir, sem skal skoða, eru t.d. skilmálar um beitingu mögulegs atkvæðisréttar og viðskipti sem hugsanlega tengjast þessu. (Í viðauka A er að finna dæmi um beitingu þessarar túlkunar.)

5. Þann hluta, sem ráðstafað er til móðurfélags og hlutdeildar minnihluta við gerð samstæðureikningsskila samkvæmt IAS-staðli 27, og þann hluta, sem ráðstafað er til fjárfestis, sem skráir fjárfestingu sína með hlutdeildaraðferðinni samkvæmt IAS-staðli 28, skal ákvarða einvörðungu miðað við núverandi eignarhluta. Fyrirtæki getur í reynd átt núverandi eignarhluta, t.d. þegar það selur og samþykkir samtímis endurkaup en missir ekki yfirráð yfir eða aðgang að efnahagslegum ávinningi sem tengist eignarhluta. Í slíkum tilvikum skal hlutinn, sem er ráðstafað, ákvarðaður með tilliti til endanlegrar beitingar mögulegs atkvæðisréttar og annarra afleiða sem í reynd veita aðgang á yfirstandandi tíma að efnahagslegum ávinningi sem tengist eignarhluta. (Í viðauka B er að finna dæmi um beitingu þessarar túlkunar.)

SIC-33

6. Þegar samstæðureikningsskilum og hlutdeildaraðferð við reikningshald er beitt skal aðeins skrá gerninga sem fela í sér mögulegan atkvæðisrétt sem hluta af fjárfestingu í dótturfélagi annars vegar og fjárfestingu í hlutdeildarfélagi hins vegar þegar hluta eignarhlutar er ráðstafað með því að taka tillit til endanlegrar beitingar mögulegs atkvæðisréttar í samræmi við 5. lið þessarar túlkunar. Í öllum öðrum tilvikum skal skrá gerninga sem fela í sér mögulegan atkvæðisrétt í samræmi við IAS-staðal 39.

Dagsetning almenns samkomulags: ágúst 2001.

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi fyrir árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2002 eða síðar. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

_____

REGLUGERÐ FRAMKVÆMDASTJÓRNARINNAR (EB) nr. 707/2004 2007/EES/54/27

frá 6. apríl 2004

um breytingu á reglugerð (EB) nr. 1725/2003 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 innleiðingu alþjóðlegra reikningsskilastaðla ([1]), einkum 1. mgr. 3. gr.,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

1) Hinn 29. september 2003 samþykkti framkvæmdastjórnin reglugerð (EB) nr. 1725/2003 ([2]), þar sem viðurkenndar eru túlkanir sem fastanefndin um túlkanir (SIC) hefur samþykkt. Ein þessara túlkana er 8. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir, IAS-stöðlum beitt í fyrsta sinn sem megingrunni fyrir reikningsskil. Í samræmi við þessa túlkun skal, þegar alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IAS-stöðlum) er beitt að fullu í fyrsta skipti sem megingrunni fyrir reikningsskil, gera og setja fram reikningsskil fyrirtækis eins og reikningsskil þess hafi alltaf verið gerð í samræmi við þá staðla og túlkanir sem í gildi voru þegar þeim var beitt í fyrsta sinn. Af því leiðir að gerð er krafa um afturvirka beitingu á flestum sviðum reikningsskila.

2) Í því skyni að auðvelda skiptin yfir í alþjóðlega reikningsskilastaðla (IAS-staðla/IFRS-staðla) ákvað alþjóðareikningsskilaráðið (IASB) hinn 19. júní 2003 að láta IFRS-staðal 1: innleiðing alþjóðlegra reikningsskilastaðla, koma í stað 8. túlkunar. Í samræmi við IFRS-staðal 1 verður fyrirtæki, sem beitir IAS-staðli í fyrsta skipti, að fylgja öllum IAS-stöðlum og túlkunum sem í gildi eru við þessa fyrstu beitingu. Þess vegna er gerð krafa um það í IFRS-staðli 1, eins og í 8. túlkun, að beiting sé afturvirk á flestum sviðum reikningsskila. Í IFRS-staðli 1 eru þó af hagkvæmnisástæðum veittar takmarkaðar undanþágur frá þeirri kröfu á tilgreindum sviðum eða þar sem kostnaðurinn við að fylgja þeim myndi líklegast vera meiri en ávinningur notenda reikningsskilanna.

3) IFRS-staðall 1 ætti að gera samanburð mögulegan til lengri tíma litið bæði innbyrðis milli IFRS-reikningsskila notanda, sem beitir staðlinum í fyrsta sinn, og milli reikningsskila mismunandi fyrirtækja sem beita IFRS-stöðlum í fyrsta skipti á tilteknum degi vegna þess að bæði núgildandi fjárhæðir og samanburðartölur eru byggðar á sama safni staðla og fyrir voru þegar alþjóðlegum reikningsskilastaðli var beitt í fyrsta sinn. Það markmið, að ná samanburðarhæfi milli notenda, sem beita staðlinum í fyrsta skipti, og fyrirtækja sem þegar beita IFRS-stöðlum, er þó aukamarkmið í ljósi þess að notendur, sem beita staðlinum í fyrsta skipti 2005, verða miklu fleiri en þau 200 til 300 ESB-fyrirtæki sem þegar beita IAS/IFRS-stöðlum.

4) Með samráði við tæknilega sérfræðinga á þessu sviði er það staðfest að alþjóðlegi reikningsskilastaðallinn stenst skilyrði fyrir innleiðingu sem eru sett fram í 3. gr. reglugerðar (EB) nr. 1606/2002, einkum kröfuna um að þjóna hagsmunum almennings í Evrópu.

5) Reglugerð (EB) nr. 1725/2003 skal því breytt til samræmis við það.

6) Ráðstöfunin, sem kveðið er á um í þessari reglugerð, er í samræmi við álit stýrinefndarinnar um reikningsskil.

SAMÞYKKT REGLUGERÐ ÞESSA:

1. gr.

Í stað 8. túlkunar fastanefndarinnar um túlkanir, beiting alþjóðlegra reikningsskilastaðla í fyrsta skipti sem megingrunni fyrir reikningsskil, í viðaukanum við reglugerð (EB) nr. 1725/2003 kemur textinn sem settur er fram í viðauka við þessa reglugerð.

2. gr.

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

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtíð. ESB L 111, 17.4.2004, bls. 3. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 176/2004 frá 3. desember 2004 um breytingu á XXII. viðauka (Félagaréttur) við EES-samninginn, sjá *EES-viðbæti við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 26, 26.5.2005, bls. 31 ([1]) Stjtíð. EB L 243, 11.9.2002, bls. 1.

([2]) Stjtíð. EB L 261, 13.10.2003, bls. 1.

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

Gjört í Brussel 6. apríl 2004.

Fyrir hönd framkvæmdastjórnarinnar,

Frederik BOLKESTEIN

framkvæmdastjóri.

VIÐAUKI

„IFRS-staðall 1 — Innleiðing alþjóðlegra reikningsskilastaðla

Alþjóðlegur reikningsskilastaðall 1, innleiðing alþjóðlegra reikningsskilastaðla (IFRS-staðall 1), er settur fram í 1. til 47. lið og viðbætum A til C. Allir liðirnir eru jafngildir. Meginreglurnar eru tilgreindar í feitletruðum liðum. Hugtök, sem eru skilgreind í viðbæti A, eru skáletruð í fyrsta skipti sem þau koma fyrir í staðlinum. Skilgreiningar á öðrum hugtökum eru tilgreindar í orðskýringum alþjóðlegra reikningsskilastaðla. IFRS-staðal 1 skal lesa í samhengi við markmið hans og grundvöll niðurstaðna, formálann að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum og rammann um samningu og framsetningu reikningsskila. Með þeim er myndaður grundvöllur fyrir vali á reikningsskilaaðferðum og beitingu þeirra þegar nákvæmar leiðbeiningar eru ekki fyrir hendi.

INNGANGUR

Ástæður fyrir útgáfu IFRS-staðalsins

IN1. IFRS-staðallinn kemur í stað 8. túlkunar fastanefndarinnar um túlkanir, innleiðing IAS-staðla sem megingrunns fyrir reikningsskil. Ráðið hefur þróað þennan IFRS-staðal til að taka á eftirfarandi viðfangsefnum:

a) Sumir þættir kröfunnar um fulla, afturvirka beitingu í 8. túlkun leiddu til kostnaðar sem væri meiri en líklegur ávinningur notenda reikningsskila. Þótt ekki hafi verið krafist afturvirkrar beitingar í 8. túlkun þegar slíkt var óframkvæmanlegt var ekki heldur útskýrt í henni hvort notandi, sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn, ætti að túlka óframkvæmanleika sem háa eða lága hindrun og ekki var tilgreind sérstök meðferð í tilvikum þegar beiting væri óframkvæmanleg.

b) Samkvæmt 8. túlkun væri hægt að gera kröfu um að notandi, sem beitti stöðlunum í fyrsta sinn, beitti tveimur mismunandi útgáfum af staðli ef ný útgáfa kæmi út á tímabili sem fyrstu reikningsskil hans sem gerð voru samkvæmt IAS-stöðlum tækju til og í nýju útgáfunni væri afturvirk beiting bönnuð.

c) Í 8. túlkun var ekki skýrt tekið fram hvort notandi, sem beitir stöðlunum í fyrsta sinn, skyldi nota eftirhyggju þegar ákvörðunum um færslu og mat var beitt afturvirkt.

d) Nokkurs efa gætti um það hvernig 8. túlkun samrýmdist tilteknum bráðabirgðaákvæðum í einstökum stöðlum.

Meginatriði IFRS-staðalsins

IN2. IFRS-staðallinn gildir þegar rekstrareining tekur upp IFRS-staðla í fyrsta skipti með ótvíræðri og afdráttarlausri yfirlýsingu um að IFRS-stöðlum sé fylgt.

IN3. Almennt er gerð krafa um það í IFRS-staðlinum að rekstrareining fylgi sérhverjum IFRS-staðli sem er í gildi á reikningsskiladegi í fyrstu reikningsskilum sínum samkvæmt IFRS-stöðlum. Þess er sérstaklega krafist í IFRS-staðlinum að rekstrareining geri eftirfarandi í upphafsefnahagsreikningnum samkvæmt IFRS-staðlinum sem hún gerir í byrjun reikningsskila sinna samkvæmt IFRS-stöðlum:

a) færi allar eignir og skuldir, sem gerð er krafa um að séu færðar samkvæmt IFRS-stöðlum,

b) færi ekki liði sem eignir eða skuldir, ef IFRS-staðlar heimila ekki slíka færslu,

c) endurflokki liði, sem hún færði samkvæmt góðri reikningsskilavenju, sem áður var fylgt, sem eina gerð eignar, skuldar eða hluta eigin fjár, þegar þeir eru önnur gerð eignar, skuldar eða hluta eigin fjár samkvæmt IFRS-stöðlum, og

d) beiti IFRS-stöðlum við mat allra færðra eigna og skulda.

IN4. IFRS-staðallinn veitir takmarkaðar undanþágur frá þessum kröfum á tilteknum sviðum þar sem líkur eru á að kostnaður við að fylgja þeim myndi verða meiri en ávinningur notenda reikningsskila. Í IFRS-staðlinum er einnig bönnuð afturvirk beiting IFRS-staðla á sumum sviðum, einkum þar sem afturvirk beiting myndi krefjast mats stjórnenda á fyrri aðstæðum eftir að niðurstaða tiltekinna viðskipta liggur fyrir.

IN5. Í IFRS-staðlinum er gerð krafa um upplýsingar sem skýra hvernig skiptin úr góðri reikningsskilavenju, sem áður var fylgt, yfir í IFRS-staðla höfðu áhrif á fjárhagsstöðu, rekstrarárangur og sjóðstreymi, sem greint hafði verið frá að því er varðar þá rekstrareiningu.

IN6. Gerð er krafa um að rekstrareining beiti IFRS-staðlinum ef fyrstu IFRS-reikningsskilin eru fyrir tímabil sem hefst 1. janúar 2004 eða síðar. Hvatt er til þess að staðallinn sé tekinn upp fyrr.

Breytingar frá fyrri kröfum

IN7. Líkt og í 8. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir er í IFRS-staðlinum gerð krafa um afturvirka beitingu á flestum sviðum. Ólíkt því sem er í 8. túlkun er í IFRS-staðlinum:

a) að finna markvissar undanþágur til að komast hjá kostnaði sem líklegt er að yrði meiri en ávinningur notenda reikningsskilanna og nokkrar aðrar undantekningar af hagkvæmnisástæðum,

b) útskýrt að rekstrareining beiti nýjustu útgáfu IFRS-staðla,

c) útskýrt hvernig mat notanda, sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn, tengist mati sem hann gerði fyrir sama dag samkvæmt góðri reikningsskilavenju, sem áður var fylgt,

d) tilgreint að bráðabirgðaákvæði í öðrum IFRS-stöðlum eigi ekki við notanda, sem beitir staðlinum í fyrsta sinn,

e) krafist upplýsinga um skiptin yfir í IFRS-staðla.

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL 1

Innleiðing alþjóðlegra reikningsskilastaðla

MARKMIÐ

1. Markmiðið með þessum IFRS-staðli er að tryggja að í fyrstu IFRS-reikningsskilum rekstrareiningar og árshlutareikningsskilum hennar, sem ná yfir hluta þess tímabils sem reikningsskilin taka til, séu hágæðaupplýsingar sem:

a) eru notendum augljósar og sambærilegar fyrir öll tímabil sem sett eru fram,

b) skapa viðeigandi upphafspunkt fyrir reikningsskil samkvæmt alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IFRS-stöðlum), og

c) unnt er að ganga frá án þess að kostnaðurinn verði hærri en ávinningur notenda.

GILDISSVIÐ

2. Rekstrareining skal beita þessum IFRS-staðli:

a) á fyrstu IFRS-reikningsskilin og

b) á hver árshlutareikningsskil, ef einhver eru, sem hún setur fram samkvæmt IAS-staðli 34, árshlutareikningsskil, fyrir hluta þess tímabils sem fyrstu IFRS-reikningsskilin taka til.

3. Fyrstu IFRS-reikningsskil rekstrareiningar eru fyrstu árlegu reikningsskilin þar sem rekstrareining innleiðir IFRS-staðla með ótvíræðri og afdráttarlausri yfirlýsingu í reikningsskilunum um að IFRS-stöðlum sé fylgt. Reikningsskil samkvæmt IFRS-stöðlum eru fyrstu IFRS-reikningsskil rekstrareiningar ef rekstrareiningin 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 rekstrareiningarinnar 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 rekstrareining tekur fyrst upp IFRS-staðla. Hann gildir t.d. ekki þegar rekstrareining:

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 rekstrareining, sem þegar beitir IFRS-stöðlum, gerir. Um slíkar breytingar er fjallað í:

a) kröfum um breytingar á reikningsskilaaðferðum í IAS-staðli 8, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum, og

b) tilteknum bráðabirgðaákvæðum í öðrum IFRS-stöðlum.

FÆRSLA OG MAT

Upphafsefnahagsreikningur samkvæmt IFRS-stöðlum

6. Rekstrareining skal gera upphafsefnahagsreikning samkvæmt IFRS-stöðlum daginn sem skipt er yfir í IFRS-staðla. Þetta er upphafspunktur reikningsskila hennar samkvæmt IFRS-stöðlum. Rekstrareining þarf ekki að setja fram upphafsefnahagsreikning samkvæmt IFRS-stöðlum í fyrstu reikningsskilunum samkvæmt IFRS-stöðlum.

Reikningsskilaaðferðir

7. **Rekstrareining 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 13. til 34. lið.**

8. Rekstrareining skal ekki beita mismunandi útgáfum IFRS-staðla sem voru í gildi miðað við fyrri dagsetningar. Rekstrareining 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 rekstrareiningar A samkvæmt IFRS-stöðlum er 31. desember 2005. Rekstrareining 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). Rekstrareining 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 rekstrareining A beiti IFRS-stöðlum sem gilda fyrir tímabil sem lýkur 31. desember 2005 við:

a) samningu upphafsefnahagsreiknings samkvæmt IFRS-stöðlum 1. janúar 2004, og

b) samningu og framsetningu efnahagsreiknings 31. desember 2005 (þ.m.t. samanburðarupplýsingar fyrir 2004), rekstrarreiknings, yfirlits um breytingar á eigin fé og sjóðstreymisyfirlits 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 fyrri beiting er heimiluð er rekstrareiningu A heimilt, en ekki er gerð krafa um það, að beita þessum IFRS-staðli í fyrstu reikningsskilum samkvæmt IFRS-stöðlum.

9. Bráðabirgðaákvæði annarra IFRS-staðla gilda um breytingar á reikningsskilaaðferðum sem rekstrareining, 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 27. til 30. lið.

10. Með þeirri undantekningu, sem lýst er í 13. til 34. lið, skal rekstrareining í upphafsefnahagsreikningi sínum samkvæmt IRFS-stöðlum:

    a) færa allar eignir og skuldir sem gerð er krafa um samkvæmt IFRS-stöðlum að séu færðar,

    b) ekki færa liði sem eignir eða skuldir ef IFRS-staðlar heimila ekki slíka færslu,

    c) 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

    d) beita IFRS-stöðlum við mat allra færðra eigna og skulda.

11. Reikningsskilaaðferðir, sem rekstrareining 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 rekstrareining 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 rekstrareining skuli fylgja öllum IFRS-stöðlum þegar hún opnar efnahagsreikning:

    a) Í 13. til 25. lið eru veittar undanþágur frá sumum kröfum annarra IFRS-staðla.

    b) Í 26. til 34. lið er afturvirk beiting sumra þátta annarra IFRS-staðla bönnuð.

Undanþágur frá öðrum IFRS-stöðlum

13. Rekstrareining getur kosið að nota eina eða fleiri af eftirfarandi undanþágum:

    a) sameining fyrirtækja (15. liður),

    b) gangvirði eða endurmat á áætluðu kostnaðarverði (16. til 19. liður),

    c) starfsmannakjör (20. liður),

    d) uppsafnaður umreikningsmismunur (21. og 22. liður),

    e) samsettir fjármálagerningar (23. liður) og

    f) eignir og skuldir dótturfélaga, hlutdeildarfélaga og samrekstrar (24. og 25. liður).

    Rekstrareining skal ekki beita þessum undanþágum á hliðstæðan hátt á aðra liði.

14. Sumar undanþágur vísa til gangvirðis. Í IAS-staðli 22, sameining fyrirtækja, er útskýrt hvernig skal ákvarða gangvirði skilgreinanlegra eigna og skulda sem fyrirtæki eignast við sameiningu fyrirtækja. Rekstrareining 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. Rekstrareining skal beita kröfunum í viðbæti B gagnvart sameiningu fyrirtækja sem rekstrareiningin færði fyrir þann dag sem skipt var yfir í IFRS-staðla.

Gangvirði eða endurmat sem áætlað kostnaðarverð

16. Rekstrareining 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 almennri eða tiltekinni verðvísitölu.

18. Valkostina í 16. og 17. lið er einnig hægt að nota að því er varðar:

    a) fjárfestingareignir ef rekstrareining kýs 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).

Rekstrareining 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 rekstrareining kosið að nota vikmarkaaðferð þar sem tiltekinn tryggingafræðilegur ágóði og töp eru skilin eftir ófærð. Ef þessari aðferð er beitt afturvirkt er nauðsynlegt að rekstrareining skipti uppsöfnuðum, tryggingafræðilegum ágóða og töpum, 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 töp á þeim degi sem skipt er yfir í IFRS-staðla jafnvel þó að hann noti hjáleiðaraðferðina fyrir síðari tryggingafræðilegan ágóða og töp. Ef notandi, sem beitir stöðlunum í fyrsta sinn, notar þennan kost skal hann beita honum á öll kerfi.

Uppsafnaður umreikningsmismunur

21. Í IAS-staðli 21, áhrif gengisbreytinga, er þess krafist að rekstrareining:

a) flokki hluta af umreikningsmismun sem sérstakan eiginfjárþátt og

b) yfirfæri við ráðstöfun erlends rekstrar uppsafnaðan umreikningsmismun fyrir þann erlenda rekstur (þ.m.t., ef við á, ágóði og töp 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.

Samsettir fjármálagerningar

23. Í IAS-staðli 32, fjármálagerningar: upplýsingagjöf og framsetning, er gerð krafa um að rekstrareining skipti samsettum fjármálagerningum í upphafi í sérstaka skuldar- og eiginfjárþætti. 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 eiginfjárþáttinn. 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 notaðar eru í reikningsskilum dótturfélagsins, eru frábrugðnar þeim sem notaðar eru í samstæðureikningsskilunum. Dótturfélagið getur t.d. notað aðalregluna í IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir, þegar samstæðan notar leyfilegu fráviksaðferðina.

Svipað val býðst hlutdeildarfélagi eða samrekstri sem beitir stöðlunum í fyrsta sinn síðar en rekstrareining 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 eigin 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 rekstrareiningin yfirtók dótturfélagið. Á sama hátt skal móðurfélag, sem beitir stöðlunum í fyrsta sinn, að því er varðar sérstök reikningsskil sín fyrr eða síðar en að því er varðar samstæðureikningsskil sín, meta eignir og skuldir, miðað við sömu fjárhæðir í hvorum tveggja reikningsskilunum nema að því er varðar leiðréttingar vegna samstæðureikningsskila.

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 (27. liður),

b) áhættuvarnareikningsskilum (28. til 30. liður) og

c) mati (31. til 34. liður).

Afskráning fjáreigna og fjárhagslegra skuldbindinga

27. Notandi, sem beitir stöðlunum í fyrsta sinn, skal beita afskráningarkröfunum í IAS-staðli 39, fjármálagerningar: færsla og mat, framvirkt frá gildistökudegi IAS-staðals 39. Með öðrum orðum ef notandi, sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn, afskráði fjáreignir og fjárskuldir samkvæmt góðri reikningsskilavenju, sem áður var fylgt, á fjárhagsári, sem hófst fyrir 1. janúar 2001, skal hann ekki færa þær eignir og skuldir samkvæmt IFRS-stöðlum (nema að þeir uppfylli skilyrði fyrir færslu vegna síðari viðskipta eða atburðar). Notandi, sem beitir stöðlunum í fyrsta sinn, skal þó:

a) færa allar afleiður og aðra vexti t.d. innheimturéttindi eða innheimtuskuldbindingar, sem haldið er eftir afskráningarviðskiptin og eru enn fyrir hendi á þeim degi sem skipt er yfir í IFRS-staðla, og

b) beita samstæðureikningsskilum fyrir allar rekstrareiningar um sérverkefni sem hann hefur yfirráð yfir á þeim degi, sem skipt er yfir í IFRS-staðla, jafnvel þótt einingarnar um sérverkefni hafi verið til fyrir þann dag sem skipt er yfir í IFRS-staðla eða þær haldi fjáreignum eða fjárhagslegum skuldbindingum sem voru færðar út samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt.

Áhættuvarnarreikningsskil

28. Í IAS-staðli 39, fjármálagerningar: færsla og mat, er gerð krafa um að á þeim degi, sem skipt er yfir í IFRS-staðla, skuli rekstrareining:

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 rekstrareining 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 rekstrareining auðkenndi engu að síður hreina stöðu sem áhættuvarinn efnahagslið samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt, getur hún auðkennt 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. Rekstrareining skal beita bráðabirgðaákvæðunum í IAS-staðli 39 á öll önnur áhættuvarnarsambönd sem voru fyrir hendi á þeim degi sem skipt var yfir í IFRS-staðla.

Mat

31. **Mat rekstrareiningar 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. Rekstrareining 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 rekstrareining 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 rekstrareining 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. Rekstrareiningin 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 rekstrareiningin 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. Rekstrareining 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 endurspegla 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, endurspegla markaðsaðstæður á þeim degi.

34. Ákvæði 31. til 33. liðar gilda um upphafsefnahagsreikning samkvæmt IFRS-stöðlum. Þeir gilda einnig um samanburðartímabil sem sett er fram í fyrstu reikningsskilum rekstrareiningar 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.

FRAMSETNING OG UPPLÝSINGAR

35. Þessi IFRS-staðall veitir ekki undanþágu frá kröfum um framsetningu- og upplýsingar í öðrum IFRS-stöðlum.

Samanburðarupplýsingar

36. Til þess að fylgja IAS-staðli 1 framsetning reikningsskila skulu í fyrstu reikningsskilum rekstrareiningar samkvæmt IFRS-stöðlum a.m.k. vera samanburðarupplýsingar fyrir eitt ár.

37. Sumar rekstrareiningar 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 rekstrareiningar 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 rekstrareining:

    a) merkja skýrt og greinilega að upplýsingar samkvæmt góðri reikningsskilavenju, sem áður var fylgt, hafi ekki verið samdar samkvæmt IFRS-stöðlum og

    b) greina frá eðli helstu leiðréttinga sem þyrfti til að þær fylgdu IFRS-stöðlum. Rekstrareining þarf ekki að áætla fjárhæð þessara leiðréttinga.

Útskýring á skiptum yfir í IFRS-staðla

38. **Rekstrareining 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 rekstrareiningar 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 rekstrareiningar 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 rekstrareiningarinnar og hagnaðar og taps samkvæmt IFRS-stöðlum fyrir sama tímabil og

    c) ef rekstrareiningin 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 rekstrareiningin 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 rekstrareining setti fram sjóðstreymisyfirlit samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt skal hún einnig útskýra verulegar leiðréttingar á sjóðstreymisyfirlitinu.

41. Ef rekstrareining 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, hreinn hagnaður eða tap á tímabilinu, grundvallarskekkjur og breytingar á reikningsskilaaðferðum, fjallar ekki um breytingar á reikningsskilaaðferðum sem eiga sér stað þegar rekstrareining 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 rekstrareiningar samkvæmt IFRS-stöðlum.

43. Ef rekstrareining setti ekki fram reikningsskil á fyrri tímabilum skal greina frá því í fyrstu reikningsskilum samkvæmt IFRS-stöðlum að svo sé.

Notkun gangvirðis sem áætlaðs kostnaðarverðs

44. Ef rekstrareining notar gangvirði í upphafsefnahagsreikningi samkvæmt IFRS-stöðlum sem áætlað kostnaðarverð fyrir varanlegan rekstrarfjármunalið, fjárfestingareign eða óefnislega eign (sjá 16. og 18. lið) skal í fyrstu reikningsskilum rekstrareiningar samkvæmt IFRS-stöðlum greina frá eftirfarandi fyrir hverja sérlínu 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.

Árshlutareikningskil

45. Til þess að fara að 38. lið skal rekstrareining, sem setur fram árshlutareikningsskil samkvæmt IAS-staðli 34, árshlutareikningsskil, fyrir hluta tímabilsins sem fyrstu reikningsskilin samkvæmt IFRS-stöðlum taka til, uppfylla eftirfarandi kröfur auk krafnanna í IAS-staðli 34:

    a) hver árshlutareikningsskil skulu, ef rekstrareiningin setti fram árshlutareikningsskil fyrir sambærilegan árshluta næsta fjárhagsárs á undan, innihalda afstemmingu:

        i) eigin fjár samkvæmt góðri reikningsskilavenju, sem áður var fylgt, við lok þessa sambærilega árshluta og eigin fjár samkvæmt IFRS-stöðlum á þeim degi, og

        ii) hagnaðar eða taps samkvæmt góðri reikningsskilavenju, sem áður var fylgt, fyrir þennan sambærilega árshluta (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 rekstrareiningar 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 rekstrareining greini frá „öllum atburðum eða viðskiptum sem máli skipta til skilnings á yfirstandandi árshluta“. 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 árshluta í nýjustu árshlutareikningsskilum samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt.

GILDISTÖKUDAGUR

47. Rekstrareining 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 staðallinn sé tekinn upp fyrr. Ef fyrstu reikningsskil rekstrareiningar samkvæmt IFRS-stöðlum eru fyrir tímabil sem hefst fyrir 1. janúar 2004 og rekstrareiningin beitir þessum IFRS-staðli í stað 8. túlkunar fastanefndarinnar um túlkanir, beiting alþjóðlegra reikningsskilastaðla sem megingrunni fyrir reikningsskil, skal greina frá því.

Viðbætir A

Skilgreiningar á hugtökum

Þessi viðbætir er óaðskiljanlegur hluti IFRS-staðalsins.

Dagurinn sem skipt er yfir í IFRS-staðla	Upphaf fyrsta tímabils sem rekstrareining 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 rekstrareiningin hafi upphaflega fært eignina eða skuldina á hinum tiltekna degi og að kostnaðarverðið hafi verið jafnt áætlaða kostnaðarverðinu.
Gangvirði	Fjárhæð sem unnt er að skipta eign fyrir eða greiða skuld með í viðskiptum ótengdra aðila sem eru upplýstir og fúsir til viðskiptanna.
Fyrstu reikningsskil samkvæmt IFRS-stöðlum	Fyrstu árlegu reikningsskilin þar sem rekstrareining tekur upp alþjóðlega reikningsskilastaðla (IFRS-staðla) með ótvíræðri og afdráttarlausri yfirlýsingu um að IFRS-stöðlum sé fylgt.
Notandi sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn	Rekstrareining 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: a) alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IFRS), b) alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IAS) og c) túlkunum sem koma frá alþjóðlegu túlkunarnefndinni um reikningsskil (IFRIC), sem áður var fastanefndin um túlkanir (SIC), og Alþjóðareikningsskilaráðið hefur samþykkt.
Upphafsefnahagsreikningur samkvæmt IFRS-stöðlum	Efnahagsreikningur rekstrareiningar (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.

Viðbætir B

Sameining fyrirtækja

Þessi viðbætir er óaðskiljanlegur hluti IFRS-staðlanna.

B1. Notandi, sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn, getur kosið að beita ekki IAS-staðli 22, sameining fyrirtækja, afturvirkt á fyrri sameiningu fyrirtækja (sameiningu fyrirtækja sem átti sér stað fyrir þann dag sem skipt var yfir í IFRS-staðla). Ef notandi, sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn, endurákvarðar sameiningu fyrirtækja til að fylgja IAS-staðli 22 skal hann endurákvarða allar síðari sameiningar fyrirtækja. Ef notandi, sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn, kýs t.d. að endurákvarða sameiningu fyrirtækja sem átti sér stað 30. júní 2002 skal hann endurákvarða alla sameiningu fyrirtækja sem átti sér stað milli 30. júní 2002 og þess dags sem skipt var yfir í IFRS-staðla.

B2. Ef notandi, sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn, beitir ekki IAS-staðli 22 afturvirkt á fyrri sameiningu fyrirtækja hefur það eftirfarandi afleiðingar fyrir þá sameiningu fyrirtækja:

a) 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.

b) 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:

i) sumar fjáreignir og fjárskuldir sem voru færðar út samkvæmt góðri reikningsskilavenju, sem áður var fylgt, (sjá 27. lið), og

ii) 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).

c) 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:

i) 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, óefnislegar eignir. 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),

ii) notandi, sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn, skal færa allar aðrar breytingar sem verða á óráðstöfuðu eigin fé (*).

d) 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.

e) 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.

(*) 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 rekstrareiningin samkvæmt góðri reikningsskilavenju, sem áður var fylgt, a) dró viðskiptavild beint frá eigin fé eða b) fór ekki með sameiningu fyrirtækjanna sem yfirtöku.

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 sérstökum 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 sérstökum IFRS efnahagsreikningi. Ef eign eða skuld var á hinn bóginn felld undir viðskiptavild samkvæmt góðri reikningsskilavenju sem áður var fylgt en hefði verið færð sér samkvæmt IAS-staðli 22, verður sú eign eða skuld áfram í viðskiptavild nema þess sé krafist samkvæmt IFRS-stöðlum að hún sé færð í sérstök reikningsskil yfirtekna 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 eftirfarandi 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 vísbending sé um að viðskiptavild hafi rýrnað að virði skal notandi, sem beitir IFRS-stöðlum í fyrsta sinn, beita IAS-staðli 36, virðisrýrnun eigna, við prófun á hvort viðskiptavild hafi rýrnað að virði á þeim degi sem skipt var yfir í IFRS-staðla og við færslu taps vegna virðisrýrnunar sem orðið hefur á óráðstöfuðu eigin fé (eða á endurmatsafgangi, ef gerð er krafa um það í IAS-staðli 36). Virðisrýrnunarprófið 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 endurákvarða 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 sérstökum efnahagsreikningi aðilans sem er yfirtekinn),

   ii) til að lagfæra fyrri afskriftir viðskiptavildar,

   iii) til að bakfæra leiðréttingar á viðskiptavild sem IAS-staðall 22 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 sérstökum 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.

B4. Enn fremur á sú dagsetning, sem valin er fyrir B1-lið, jafnt við um allar slíkar yfirtökur.

Viðbætir C

Breytingar á öðrum IFRS-stöðlum

Breytingarnar í þessum viðbæti taka gildi fyrir árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2004 eða síðar. Ef rekstrareining beitir þessum IFRS-staðli á fyrra tímabil taka þessar breytingar gildi fyrir það fyrra tímabil.

C1 Þessi IFRS-staðall kemur í stað 8. túlkunar fastanefndarinnar um túlkanir, innleiðing IAS-staðla sem megingrunns fyrir reikningsskil.

C2 Þessi IFRS-staðall breytir h-lið 172. liðar IAS-staðals 39, fjámálagerningar: færsla og mat, þannig að hann verði svohljóðandi:

„h) ef verðbréfun, yfirfærsla eða önnur afskráningarviðskipti fóru fram fyrir upphaf fjárhagsársins sem þessum staðli er upphaflega beitt á skal færslu þeirra viðskipta ekki breytt afturvirkt til að fara að kröfum í þessum staðli. Þetta veitir afsalsgjafa þó ekki undanþágu frá kröfunum:

i) um að færa allar afleiður eða aðra vexti, s.s. innheimturéttindi eða innheimtuskuldbindingar, sem haldið er eftir að viðskiptum loknum, sem uppfylla skilyrði fyrir færslu samkvæmt þessum staðli eða öðrum IFRS-staðli, og

ii) um að setja fram samstæðureikningsskil fyrir fyrirtæki sem stofnað er í sérstökum tilgangi sem afsalsgjafi stjórnar (sjá 12. túlkun fastanefndarinnar: samstæðureikningsskil — fyrirtæki sem stofnað er í sérstökum tilgangi). ““

REGLUGERÐ FRAMKVÆMDASTJÓRNARINNAR (EB) nr. 773/2004 **2007/EES/54/28**

frá 7. apríl 2004

um málsmeðferð framkvæmdastjórnarinnar skv. 81. og 82. gr. EB-sáttmálans (*)

FRAMKVÆMDASTJÓRN EVRÓPUBANDALAGANNA HEFUR,

með hliðsjón af stofnsáttmála Evrópu¬banda¬lagsins,

með hliðsjón af samningnum um Evrópska efnahagssvæðið,

með hliðsjón af reglugerð ráðsins (EB) nr. 1/2003 frá 16. desember 2002 um framkvæmd samkeppnisreglna sem mælt er fyrir um í 81. og 82. gr. sáttmálans ([1]), einkum 33. gr.,

að höfðu samráði við ráðgjafarnefndina um samkeppnishömlur og yfirburðastöðu,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

1) Í reglugerð (EB) nr. 1/2003 er framkvæmdastjórninni fengið vald til að setja reglur um tiltekna þætti málsmeðferðar vegna beitingar 81. og 82. gr. sáttmálans. Nauðsynlegt er að mæla fyrir um reglur um að hefja málsmeðferð sem framkvæmdastjórnin beitir og einnig um meðferð kvartana og skýrslna sem teknar eru af viðkomandi málsaðilum.

2) Samkvæmt reglugerð (EB) nr. 1/2003 ber innlendum dómstólum skylda til að forðast að taka ákvarðanir sem gætu farið í bága við fyrirhugaðar ákvarðanir framkvæmdastjórnarinnar í sama máli. Samkvæmt 6. mgr. 11. gr. þeirrar reglugerðar er valdi samkeppnisyfirvalda í aðildarríkjunum aflétt þegar framkvæmdastjórnin hefur hafið málsmeðferð til samþykktar ákvörðun skv. III. kafla reglugerðar (EB) nr. 1/2003. Í þessu sambandi er nauðsynlegt að dómstólar og samkeppnisyfirvöld aðildarríkjanna fái vitneskju um það þegar framkvæmdastjórnin hefur málsmeðferð. Þess vegna skal framkvæmda¬stjórn¬in geta birt opinberlega ákvarðanir sínar um að hefja málsmeðferð.

3) Áður en munnlegur málflutningur er fenginn frá einstaklingum eða lögaðilum, sem samþykkja að veita viðtal, skal framkvæmdastjórnin skýra þessum aðilum frá því hvaða lagagrundvöllur liggur að baki viðtalinu og að þeim sé í sjálfsvald sett hvort þeir veita það. Einnig skal upplýsa þá sem viðtal er tekið við um tilganginn með viðtalinu og hvort það sé skráð á einhvern hátt. Til að tryggja að málflutningurinn sé eins nákvæmur og hægt er má einnig gefa þeim sem viðtal er tekið við kost á að leiðrétta skráðan málflutning. Ef skipst er á upplýsingum, sem eru fengnar með munnlegum málflutningi, skv. 12. gr. reglugerðar (EB) nr. 1/2003 skal einungis nota þær upplýsingar sem sönnunargögn þegar beita skal einstaklinga viðurlögum og skilyrðum þeirrar greinar er fullnægt.

4) Samkvæmt d-lið 1. mgr. 23. gr. í reglugerð (EB) nr. 1/2003 er heimilt að sekta fyrirtæki og samtök fyrirtækja fyrir að leiðrétta ekki, áður en frestur sem framkvæmdastjórnin setur rennur út, rangt, ófullnægjandi eða villandi svar sem starfs¬maður þeirra hefur gefið við spurningum meðan á athuguninni stóð. Því er nauðsynlegt að viðkomandi fyrirtæki fái skýrslu um allar skýringar sem eru gefnar og að hafin sé málsmeðferð sem gerir fyrirtækinu kleift að bæta hvers konar leið¬réttingum, breytingum eða viðbótum við skýringar starfs¬manns¬ins, sem honum er ekki eða var ekki heimilt að veita upplýsingar um fyrir hönd fyrirtækisins. Skýringar starfsmanns skulu áfram vera til í málsskjölum framkvæmda¬stjórnarinnar eins og þær voru skráðar meðan á athuguninni stóð.

5) Kvartanir eru mikilvæg uppspretta upplýsinga þegar komast þarf að því hvort samkeppnisreglur hafi verið brotnar. Mikilvægt er að skilgreina skýra og skilvirka málsmeðferð fyrir meðferð kvartana sem berast framkvæmdastjórninni.

6) Til þess að kvörtun sé tekin til meðferðar, skv. 7. gr. reglugerðar (EB) nr. 1/2003, verða að vera í henni upplýsingar um sérstaklega tilgreind atriði.

7) Til að aðstoða þá sem leggja fram kvörtun við að koma nauðsynlegum staðreyndum til framkvæmdastjórnarinnar skal útbúa sérstakt eyðublað. Skilyrði fyrir því að farið sé með kvörtun sem slíka, eins og um getur í 7. gr. reglugerðar (EB) nr. 1/2003, er að upplýsingarnar, sem eru tilgreindar á því eyðublaði, hafi verið lagðar fram.

8) Gefa skal einstaklingum eða lög¬aðil¬um, sem hafa ákveðið að bera fram kvörtun, kost á því að vera í nánum tengslum við máls¬meðferð framkvæmda¬stjórnar¬innar með það fyrir augum að sannreyna hvort um brot á reglum sé að ræða. Þeir skulu þó ekki hafa aðgang að við¬skipta¬leyndarmálum eða öðrum trúnaðar-upplýsingum sem tilheyra öðrum aðilum sem eiga hlut að máls¬meðferðinni.

9) Gefa verður þeim sem bera fram kvörtun færi á að skýra frá sjónarmiðum sínum ef fram¬kvæmda¬stjórn¬in telur að ekki sé nægileg ástæða til að taka kvörtunina til meðferðar. Ef framkvæmdastjórnin vísar kvörtun frá á þeim for¬send¬um að samkeppnisyfirvald aðildarríkis sé með eða hafi þegar haft málið til meðferðar skal hún tilkynna þeim sem leggur fram kvörtun hvaða yfirvald um sé að ræða.

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtíð. ESB L 123, 27.4.2004, bls. 18. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 178/2004 frá 3. desember 2004 um breytingu á bókun 21 (um framkvæmd samkeppnisreglna sem gilda um fyrirtæki) og bókun 23 (um samvinnu milli eftirlitsstofnana) við EES-samninginn, sjá *EES-viðbæti við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 26, 26.5.2005, bls. 35.

([1]) Stjtíð. EB L 1, 4.1.2003, bls. 1. Reglugerðinni var breytt með reglugerð (EB) nr. 411/2004 (Stjtíð. EB L 68, 6.3.2004, bls. 1).

10) Til að virða rétt fyrirtækja til málsvarnar skal framkvæmdastjórnin veita hlutaðeigandi málsaðilum rétt til að flytja mál sitt áður en hún tekur ákvörðun.

11) Einnig skal setja ákvæði um skýrslugjöf annarra aðila en þeirra sem leggja fram kvörtun, eins og um getur í 7. gr. reglu¬gerðar (EB) nr. 1/2003, og sem eru ekki málsaðilar sem andmælum hefur verið beint til, en sem geta engu að síður sýnt fram á að þeir eigi nægi¬legra hagsmuna að gæta. Að jafnaði skal líta svo á að neytendasamtök, sem óska eftir því að flytja mál sitt, hafi nægilegra hagsmuna að gæta ef málsmeðferðin varðar vörur eða þjónustu fyrir neytendur eða vörur eða þjónustu sem er beinlínis hluti af slíkri vöru eða þjónustu. Ef framkvæmdastjórnin telur að það komi að gagni í málsmeðferðinni getur hún einnig boðið öðrum aðilum að skýra skriflega frá sjónarmiðum sínum og að vera viðstaddir munn¬lega skýrslugjöf málsaðilanna sem andmælum hefur verið beint gegn. Hún getur einnig boðið slíkum aðilum að skýra frá sjónarmiðum sínum við þessa munnlegu skýrslugjöf ef við á.

12) Til að auka árangur munn¬legrar skýrslugjafar skal skýrslugjafarfulltrúi hafa heimild til að leyfa við¬kom¬andi málsaðilum, þeim sem leggja fram kvörtun, öðrum aðilum sem eru boðaðir til skýrslugjafar, þjónustu¬deild fram¬kvæmda¬stjórnarinnar og yfir¬völd¬um aðild¬ar¬ríkjanna að spyrja spurninga meðan á skýrslu¬gjöfinni stendur.

13) Þegar framkvæmdastjórnin veitir aðgang að máls¬skjölum skal hún tryggja vernd viðskiptaleyndarmála og annarra trúnaðarupplýsinga. Undir „aðrar trúnaðar¬upplýsingar“ flokkast aðrar upplýsingar en viðskipta¬leyndarmál sem geta talist trúnaðarmál að svo miklu leyti sem það myndi skaða fyrirtæki eða einstakling verulega ef þær væru gefnar upp. Framkvæmdastjórnin skal geta farið fram á það við fyrirtæki eða samtök fyrirtækja, sem leggja eða hafa lagt fram skjöl eða greinargerðir, að þau tilgreini hvað af upplýsingunum séu trúnaðarupplýsingar.

14) Þegar viðskiptaleyndarmál eða aðrar trúnaðar¬upplýsingar eru nauðsynlegar til að færa sönnur á að brot hafi verið framið skal fram¬kvæmda¬stjórnin meta, fyrir hvert og eitt skjal, hvort þörfin á að gefa upp trúnaðarupplýsingar sé meiri en skaðinn sem það gæti valdið.

15) Vegna réttar¬öryggis skal mæla fyrir um lágmarksfrest fyrir fram¬lagn¬ingu hvers konar gagna sem kveðið er á um í þessari reglugerð.

16) Þessi reglugerð kemur í stað reglugerðar framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 2842/98 frá 22. desember 1998 um skýrslu¬gjöf málsaðila við tiltekna málsmeðferð skv. 85. og 86. gr. EB-sáttmálans ([1]), sem skal því felld úr gildi.

17) Með þessari reglugerð eru máls¬meðferðar¬reglur í flutningageiranum aðlagaðar almennu regl¬unum um málsmeðferð í öllum geirum. Reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 2843/98 frá 22. desember 1998 um framsetningu, efni og önnur atriði er varða umsóknir og tilkynningar sem kveðið er á um í reglugerðum ráðsins (EBE) nr. 1017/68, (EBE) nr. 4056/86 og (EBE) nr. 3975/87 um beitingu samkeppnisreglna á sviði flutninga ([2]) skal því felld úr gildi.

18) Með reglugerð (EB) nr. 1/2003 er tilkynninga- og heimildakerfið afnumið. Reglugerð ráðsins (EB) nr. 3385/94 frá 21. desember 1994 um framsetningu, efni og önnur atriði er varða umsóknir og tilkynn¬ingar sem kveðið er á um í reglugerð ráðsins nr. 17 ([3]) skal því felld úr gildi.

SAMÞYKKT REGLUGERÐ ÞESSA:

I. KAFLI

GILDISSVIÐ.

1. gr.

Efni og gildissvið

Reglugerð þessi gildir um málsmeðferð framkvæmda-stjórnarinnar að því er varðar beitingu 81. og 82. gr. sáttmálans.

II. KAFLI

MÁLSMEÐFERÐ HAFIN

2. gr.

Málsmeðferð hafin

1. Framkvæmdastjórnin getur hvenær sem er ákveðið að hefja málsmeðferð með það fyrir augum að samþykkja ákvörðun samkvæmt III. kafla reglu¬gerð¬ar (EB) nr. 1/2003 en þó eigi síðar en þann dag sem hún gefur út bráðabirgðamat skv. 1. mgr. 9. gr. þeirrar reglugerðar, eða yfirlýsingu um andmæli, eða þann dag sem tilkynning skv. 4. mgr. 27. gr. þeirrar reglugerðar er birt, eftir því hvað af þessu gerist fyrst.

2. Framkvæmda¬stjórnin getur tilkynnt opinberlega um upphaf málsmeðferðar á hvern þann hátt sem hentar. Áður en hún gerir það skal hún láta viðkomandi málsaðila vita af því.

([1]) Stjtíð. EB L 354, 30.12.1998, bls. 18.

([2]) Stjtíð. EB L 354, 30.12.1998, bls. 22.

([3]) Stjtíð. EB L 377, 31.12.1994, bls. 28.

3. Framkvæmda¬stjórnin getur beitt valdi sínu til rannsókna skv. V. kafla reglugerðar (EB) nr. 1/2003 áður en hún hefur málsmeðferð.

4. Framkvæmdastjórnin getur vísað kvörtun frá skv. 7. gr. reglugerðar (EB) nr. 1/2003 án þess að hefja málsmeðferð.

III. KAFLI

RANNSÓKNIR FRAMKVÆMDASTJÓRNARINNAR

3. gr.

Vald til skýrslutöku

1. Þegar framkvæmdastjórnin tekur viðtal við aðila með samþykki hans, í samræmi við 19. gr. reglugerðar (EB) nr. 1/2003, skal hún, í upphafi viðtals, skýra frá því hvaða lagagrundvöllur liggur að baki og frá tilganginum með viðtalinu og minna á að honum sé í sjálfsvald sett hvort hann veitir það. Hún skal einnig upplýsa aðilann, sem viðtal er tekið við, um það ef hún hyggst skrá viðtalið.

2. Taka má viðtalið á hvaða hátt sem er, þ.m.t. gegnum síma eða með rafrænum aðferðum.

3. Framkvæmdastjórninni er heimilt að skrá málflutning einstaklinga, sem viðtal er tekið við, á hvaða hátt sem er. Aðili, sem hefur samþykkt að tekið sé viðtal við hann, skal fá aðgang að afriti af hvers konar skráningu viðtalsins. Ef nauðsyn krefur skal framkvæmdastjórnin gefa þeim sem viðtal er tekið við frest til að koma á framfæri leiðréttingum á málflutningi sínum.

4. gr.

Munnlegar spurningar við athugun máls

1. Þegar embættismenn, eða aðrir fylgdarmenn þeirra með umboð framkvæmdastjórnarinnar, biðja fulltrúa eða starfsmenn fyrirtækis eða samtaka fyrirtækja um skýringar skv. e-lið 2. mgr. 20. gr. reglugerðar (EB) nr. 1/2003 er heimilt að skrá skýringarnar, sem eru gefnar, með hvaða hætti sem er.

2. Að lokinni athuguninni skal veita viðkomandi fyrirtæki eða samtökum fyrirtækja aðgang að afriti af hvers konar skráningu, sem er gerð skv. 1. mgr.

3. Í tilvikum þegar starfsmaður fyrirtækis eða samtaka fyrirtækja, sem hefur ekki eða hafði ekki heimild fyrirtækisins eða samtakanna til að gefa skýringar fyrir þeirra hönd, hefur verið beðinn um skýringar skal framkvæmdastjórnin gefa fyrirtækinu eða samtökum fyrirtækja frest til að koma til framkvæmdastjórnarinnar hvers konar leiðréttingum, breytingum eða viðbótum við skýringar sem slíkur starfsmaður lætur í té. Bæta skal leiðréttingunum, breytingunum eða viðbótunum við skýringarnar eins og þær eru skráðar skv. 1. mgr.

IV. KAFLI

MEÐFERÐ KVARTANA

5. gr.

Skilyrði fyrir því að kvartanir séu tækar

1. Einstaklingar og lögaðilar skulu sýna fram á að þeir hafi lögmætra hagsmuna að gæta til að eiga rétt á að leggja fram kvörtun að því er varðar 7. gr. reglugerðar (EB) nr. 1/2003.

Í slíkum kvörtunum skulu koma fram þær upplýsingar sem krafist er á eyðublaði C eins og fram kemur í viðaukanum. Framkvæmdastjórnin getur veitt undanþágu frá þessari skyldu að því er varðar hluta upplýsinganna, þ.m.t. skjöl sem krafist er á eyðublaði C.

2. Senda skal framkvæmdastjórninni kvörtunina í þríriti á pappír auk afrits á rafrænu formi ef unnt er. Sé einhver hluti kvörtunarinnar háður trúnaðarkvöðum skal sá sem leggur fram kvörtun einnig leggja fram sérútgáfu af kvörtuninni, sem inniheldur engin trúnaðarmál.

3. Kvartanir skulu lagðar fram á opinberu tungumáli Bandalagsins.

6. gr.

Þátttaka kvartenda í málsmeðferð

1. Ef framkvæmdastjórnin gefur út yfirlýsingu um andmæli varðandi mál sem hún hefur fengið kvörtun um skal hún afhenda þeim sem leggur fram kvörtunina afrit af þeirri útgáfu andmælanna sem ekki inniheldur trúnaðarupplýsingar og gefa þeim sem leggur fram kvörtun frest til að skýra skriflega frá sjónarmiðum sínum.

2. Framkvæmdastjórnin getur, eftir því sem við á, veitt þeim sem leggja fram kvörtun tækifæri til að skýra frá sjónarmiðum sínum í munnlegri skýrslugjöf málsaðilanna sem yfirlýsing um andmæli hefur verið borin fram gegn ef þeir óska eftir því í skriflegum athugasemdum sínum.

7. gr.

Kvörtunum vísað frá

1. Ef framkvæmdastjórnin lítur svo á, á grund¬velli þeirra upplýsinga sem hún hefur, að ekki séu nægilegar ástæður fyrir því að bregðast við kvörtun skal hún upplýsa þann sem leggur fram kvörtun um ástæður þess og gefa honum frest til að skýra skriflega frá sjónarmiðum sínum. Framkvæmdastjórninni er ekki skylt að taka tillit til skriflegra athugasemda sem berast eftir að fresturinn er útrunninn.

2. Ef sá sem leggur fram kvörtun skýrir frá sjónarmiðum sínum áður en fresturinn, sem framkvæmdastjórnin gefur, rennur út og skriflegar athugasemdir hans leiða ekki til þess að kvörtunin sé metin á annan hátt skal framkvæmdastjórnin vísa kvörtuninni frá með ákvörðun.

3. Ef sá sem leggur fram kvörtun skýrir ekki frá sjónarmiðum sínum áður en fresturinn, sem framkvæmdastjórnin veitir, rennur út telst kvörtunin hafa verið dregin til baka.

8. gr.

Aðgangur að upplýsingum

1. Ef framkvæmdastjórnin hefur upplýst þann sem leggur fram kvörtun um að hún hyggist vísa henni frá skv. 1. mgr. 7. gr. getur sá sem leggur fram kvörtunina farið fram á að fá aðgang að skjölunum sem liggja til grundvallar bráðabirgðamati framkvæmdastjórnarinnar. Sá sem leggur fram kvörtunina skal þó ekki fá aðgang að viðskipta¬leyndarmálum eða öðrum trúnaðarupplýsingum sem tilheyra öðrum málsaðilum sem eiga hlut að máls¬meðferðinni.

2. Sá sem leggur fram kvörtun má einungis nota þau skjöl, sem hann hefur haft aðgang að í tengslum við málsmeðferð framkvæmda¬stjórnarinnar skv. 81. og 82. gr. sáttmálans, þegar um er að ræða dóms- eða stjórn¬sýslu¬mál vegna beitingar þessara ákvæða sáttmálans.

9. gr.

Frávísun kvartana skv. 13. gr. reglugerðar (EB) nr. 1/2003

Vísi framkvæmdastjórnin kvörtun frá skv. 13. gr. reglugerðar (EB) nr. 1/2003 skal hún þegar í stað upplýsa þann sem leggur fram kvörtunina um það hvaða innlenda samkeppnisyfirvald fjalli um málið eða hafi þegar fjallað um það.

V. KAFLI

RÉTTUR TIL AÐ FLYTJA MÁL SITT

10. gr.

Yfirlýsing um andmæli og svar

1. Framkvæmdastjórnin skal tilkynna viðkomandi máls¬aðilum skriflega um andmæli sem borin eru fram gegn þeim. Tilkynna skal hverjum og einum máls¬aðila um slíka yfirlýsingu um andmæli.

2. Þegar framkvæmdastjórnin tilkynnir máls¬aðil¬um um andmæli sín skal hún gefa þeim frest til að koma sjónarmiðum sínum skriflega á framfæri við fram¬kvæmda¬stjórnina. Framkvæmdastjórninni er ekki skylt að taka tillit til skriflegra athugasemda sem berast eftir að fresturinn er útrunninn.

3. Málsaðilar geta, í skriflegum athugasemdum sínum, sett fram allar staðreyndir, sem þeir vita um, sem skipta máli fyrir vörn þeirra gagnvart andmælum fram¬kvæmda¬stjórnarinnar. Þeir skulu láta fylgja öll skjöl sem málið varðar til sönnunar stað¬reyndum sem þar eru settar fram. Þeir skulu leggja fram frumrit á pappír auk afrits á rafrænu formi eða, ef ekki er lagt fram rafrænt eintak, 28 pappírsafrit af gögnunum sem þeir leggja fram og skjölum sem fylgja þeim. Þeim er heimilt að leggja það til að framkvæmdastjórnin taki skýrslur af einstaklingum sem geta staðfest þær staðreyndir sem koma fram í gögnunum sem þeir leggja fram.

11. gr.

Réttur til að flytja mál sitt

1. Framkvæmdastjórnin skal veita málsaðilum, sem hún hefur beint andmælum til, möguleika á að flytja mál sitt áður en hún hefur samráð við ráðgjafarnefndina sem um getur í 1. mgr. 14. gr. reglugerðar (EB) nr. 1/2003.

2. Í ákvörðunum sínum skal framkvæmdastjórnin einungis fjalla um andmæli sem málsaðilar, sem um getur í 1. mgr., hafa fengið að tjá sig um.

12. gr.

Réttur til munnlegrar skýrslugjafar

Framkvæmdastjórnin skal gefa málsaðilum, sem hún hefur beint andmælum til, færi á að rökstyðja mál sitt í munnlegri skýrslugjöf ef þeir óska eftir því í skriflegum gögnum sem þeir leggja fram.

13. gr.

Skýrslugjöf annarra aðila

1. Ef einstaklingar eða lögaðilar, aðrir en þeir sem um getur í 5. og 11 gr., óska eftir því að flytja mál sitt, og geta sýnt fram á að þeir eigi nægilegra hagsmuna að gæta, skal framkvæmdastjórnin tilkynna þeim skriflega um eðli og inntak málsmeðferðarinnar og veita þeim frest til að skýra skriflega frá sjónarmiðum sínum.

2. Framkvæmdastjórninni er heimilt, eftir því sem við á, að bjóða aðilum, sem um getur í 1. mgr., að rökstyðja mál sitt frekar við munnlega skýrslugjöf málsaðilans sem andmælum var beint til, ef aðilarnir, sem um getur í 1. mgr., óska eftir því í skriflegum athugasemdum sínum.

3. Framkvæmdastjórninni er heimilt að bjóða hvaða öðrum aðila sem er að skýra skriflega frá sjónarmiðum sínum og vera viðstaddur munnlega skýrslugjöf málsaðilanna sem andmælum hefur verið beint til. Framkvæmdastjórnin getur einnig boðið slíkum aðila að skýra frá sjónarmiðum sínum við þessa munnlegu skýrslugjöf.

14. gr.

Framkvæmd munnlegrar skýrslugjafar

1. Skýrslugjafarfulltrúi skal stjórna skýrslugjöf og skal hann vera fullkomlega hlutlaus.

2. Framkvæmdastjórnin skal boða þá einstaklinga, sem eiga að gefa skýrslu, til munnlegrar skýrslugjafar á þeim degi sem hún ákveður.

3. Framkvæmdastjórnin skal boða samkeppnis¬yfirvöld aðildarríkjanna til þátttöku í munnlegu skýrslutökunni. Hún getur einnig boðað embættismenn og opinbera starfsmenn annarra yfirvalda í aðildar¬ríkjunum.

4. Aðilar, sem eru boðaðir, skulu annaðhvort gefa skýrslu sjálfir eða kjósa sér löglega fulltrúa til að koma fram fyrir sína hönd eða fulltrúa sem reglur þeirra heimila, eftir því sem við á. Fyrirtækjum og samtökum fyrirtækja er einnig heimilt að veita föstum starfsmanni sínum umboð til að koma fram fyrir sína hönd.

5. Þeim sem gefa framkvæmdastjórninni skýrslu er heimilt að leita aðstoðar lögfræðinga eða annarra hæfra aðila sem skýrslugjafarfulltrúi samþykkir.

6. Munnleg skýrslugjöf skal ekki vera opinber. Einstaklingar skulu gefa skýrslu hver fyrir sig eða í viðurvist annarra sem hafa verið boðaðir, og tekið skal tillit til lögmætra hagsmuna fyrirtækja sem vilja varðveita viðskiptaleyndarmál sín og aðrar trúnaðar¬upplýsingar.

7. Skýrslugjafarfulltrúi getur leyft málsaðilum, sem andmælum hefur verið beint til, þeim sem leggja fram kvörtun, öðrum aðilum, sem eru boðaðir til skýrslugjafarinnar, þjónustudeild framkvæmdastjórnarinnar og yfirvöldum aðildarríkjanna að spyrja spurninga meðan á skýrslugjöfinni stendur.

8. Skrá skal málflutning allra sem gefa skýrslu. Þeir sem gefa skýrslu skulu fá aðgang að skráðum málflutningi ef þeir óska eftir því. Taka skal tillit til lög¬mætra hagsmuna málsaðila sem vilja varðveita viðskipta¬leyndar¬mál sín og aðrar trúnaðarupplýsingar.

VI. KAFLI

AÐGANGUR AÐ MÁLSSKJÖLUM OG MEÐFERÐ TRÚNAÐARUPPLÝSINGA

15. gr.

Aðgangur að málsskjölum og notkun skjala

1. Framkvæmdastjórnin skal veita þeim málsaðilum, sem hún hefur beint andmælum til, aðgang að málsskjölum, ef um það er beðið. Veita skal aðgang eftir að tilkynnt hefur verið um andmæli.

2. Réttur til aðgangs að málsskjölum nær ekki til viðskiptaleyndarmála, annarra trúnaðarupplýsinga og innanhússkjala framkvæmda¬stjórnar¬innar eða til samkeppnisyfirvalda í aðildarríkjunum. Réttur til aðgangs að málsskjölum nær heldur ekki til bréfaskipta á milli fram¬kvæmda¬stjórnar¬innar og samkeppnisyfirvalda í aðildarríkjunum eða milli samkeppnisyfirvalda innbyrðis ef slík bréfaskipti er að finna í málsskjölum framkvæmdastjórnarinnar.

3. Ekkert í þessari reglugerð kemur í veg fyrir að framkvæmdastjórnin afhendi og noti nauðsynlegar upplýsingar til að sanna brot á ákvæðum 81. og 82. gr. sáttmálans.

4. Skjöl, sem hafa fengist með aðgangi að málsskjölum samkvæmt þessari grein, skal einungis nota í dóms- eða stjórnsýslumálum vegna beitingar 81. og 82. gr. sáttmálans.

16. gr.

Greining og varðveisla trúnaðarupplýsinga

1. Framkvæmdastjórnin skal ekki afhenda eða veita aðgang að upplýsingum, þ.m.t. skjöl, þar sem fram koma viðskiptaleyndarmál eða aðrar upplýsingar um aðila.

2. Aðili, sem skýrir frá sjónarmiðum sínum skv. 6. gr. (1. mgr.), 7. gr. (1. mgr.), 10. gr. (2. mgr.) og 13. gr. (1. og 3. mgr.), eða afhendir framkvæmda¬stjórninni frekari upplýsingar á meðan á þessari sömu málsmeðferð stendur, skal tilgreina á skýran hátt og rökstyðja hvaða gögn hann telur vera trúnaðarmál og afhenda sérútgáfu af gögnum þar sem trúnaðarmálum er sleppt innan frests sem framkvæmdastjórnin veitir honum til að skýra frá sjónarmiðum sínum.

3. Með fyrirvara um 2. mgr. þessarar greinar getur framkvæmdastjórnin krafist þess að fyrirtæki og samtök fyrirtækja, sem leggja fram skjöl eða greinargerðir samkvæmt reglugerð (EB) nr. 1/2003, tilgreini hvaða skjöl eða hlutar skjala þau telja að innihaldi viðskiptaleyndarmál eða aðrar trúnaðar¬upp¬lýsingar sem tilheyra þeim og gagnvart hvaða fyrirtækjum slík skjöl skuli vera trúnaðarmál. Framkvæmdastjórnin getur einnig krafist þess að fyrirtæki eða samtök fyrirtækja tilgreini hvern þann hluta andmæla, samantektar um mál, sem er gerð skv. 4. mgr. 27. gr. reglugerðar (EB) nr. 1/2003 eða ákvörðun framkvæmdastjórnarinnar, sem inniheldur viðskiptaleyndarmál að þeirra dómi.

Framkvæmdastjórnin getur gefið fyrirtækjum og samtökum fyrirtækja frest til að:

a) rökstyðja kröfu sína um upplýsingaleynd að því er varðar hvert einstakt skjal eða hluta af skjali, skýrslu eða hluta úr skýrslu,

b) láta framkvæmdastjórninni í té sérútgáfu af skjölum eða skýrslum þar sem trúnaðarmálum er sleppt,

c) leggja fram nákvæma lýsingu á hverju einstöku atriði í upplýsingum sem er sleppt.

4. Ef fyrirtæki eða samtök fyrirtækja láta undir höfuð leggjast að fara að ákvæðum 2. og 3. mgr. getur framkvæmdastjórnin gengið út frá því að engar trúnaðarupplýsingar séu í viðkomandi skjölum eða skýrslum.

VII. KAFLI

ALMENN ÁKVÆÐI OG LOKAÁKVÆÐI

17. gr.

Frestur

1. Þegar framkvæmdastjórnin veitir frest, eins og kveðið er á um í 3. gr. (3. mgr.), 4. gr. (3. mgr.), 6. gr. (1. mgr.), 7. gr. (1. mgr.), 10. gr. (2. mgr.) og 16. gr. (3. mgr.), skal hún bæði taka tillit til nauðsynlegs undirbúningstíma fyrir framlagningu gagna og til þess hversu brýnt málið er.

2. Frestur, sem um getur í 6. gr. (1. mgr.), 7. gr. (1. mgr.) og 10. gr. (2. mgr.), skal vera a.m.k. fjórar vikur. Sé um að ræða málsmeðferð, sem er hafin í því skyni að samþykkja bráða¬birgða¬ráð¬staf¬anir skv. 8. gr. reglugerðar (EB) nr. 1/2003, má þó stytta frestinn í eina viku.

3. Frestur, sem um getur í 3. gr. (3. mgr.), 4. gr. (3. mgr.) og 16. gr. (3. mgr.), skal vera a.m.k. tvær vikur.

4. Lengja má frest eftir því sem við á og þegar rökstudd beiðni berst um það áður en upphaflegi fresturinn rennur út.

18. gr.

Niðurfelling

Reglugerðir (EB) nr. 2842/98, (EB) nr. 2843/98 og (EB) nr. 3385/94 eru felldar úr gildi.

Litið skal á tilvísanir í niðurfelldar reglugerðir sem tilvísanir í þessa reglugerð.

19. gr.

Bráðabirgðaákvæði

Ráðstafanir tengdar málsmeðferð, sem eru gerðar samkvæmt reglugerð (EB) nr. 2842/98 og (EB) nr. 2843/98, gilda áfram að því er varðar beitingu þessarar reglugerðar.

20. gr.

Gildistaka

Reglugerð þessi öðlast gildi 1. maí 2004.

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

Gjört í Brussel 7. apríl 2004.

Fyrir hönd framkvæmdastjórnarinnar,

Mario MONTI

framkvæmdastjóri.

VIÐAUKI

EYÐUBLAÐ C

KVÖRTUN SKV. 7. GR. REGLUGERÐAR (EB) NR. 1/2003

I. **Upplýsingar um þann sem ber fram kvörtun og fyrirtæki eða samtök fyrirtækja sem kvörtunin varðar**

1. Veita skal allar upplýsingar um þann einstakling eða lögaðila sem ber fram kvörtunina. Ef fyrirtæki leggur fram kvörtun skal tilgreina fyrirtækjasamstæðuna sem það tilheyrir og gefa nákvæmt yfirlit yfir eðli og umfang starfseminnar. Gefið upp tengilið (ásamt símanúmeri, póstfangi og netfangi) þar sem hægt er að fá viðbótarupplýsingar.

2. Tilgreinið fyrirtæki eða samtök fyrirtækja þar sem kvartað er yfir starfseminni, þ.m.t. ef við á, allar tiltækar upplýsingar um fyrirtækjasamstæðuna sem fyrirtækið eða fyrirtækin, sem kvörtunin beinist að, tilheyrir og eðli og umfang starfsemi þeirra. Tilgreinið stöðu kvartanda gagnvart fyrirtækinu/fyrirtækjunum eða samtökum fyrirtækja sem kvartað er yfir (t.d. viðskiptavinur eða samkeppnisaðili).

II. **Ítarlegar upplýsingar um meint brot og sönnunargögn**

3. Greinið nákvæmlega frá staðreyndum sem talið er að bendi til þess að um brot sé að ræða á ákvæðum 81. eða 82. gr. sáttmálans og/eða 53. eða 54. gr. EES-samningsins. Tilgreinið einkum hvers eðlis varan er (vara eða þjónusta) sem hið meinta brot hefur áhrif á og útskýrið, ef þörf krefur, viðskiptatengsl varðandi þessar vörur. Gefið upp í einstökum atriðum allar fyrirliggjandi upplýsingar um samninga eða starfsvenjur fyrirtækis eða samtaka fyrirtækja sem þessi kvörtun varðar. Tilgreina skal, að svo miklu leyti sem unnt er, hlutfallslega markaðsstöðu fyrirtækjanna sem kvörtunin varðar.

4. Leggið fram öll skjöl í yðar vörslu sem varða eða tengjast beint þeim staðreyndum sem settar eru fram í kvörtuninni (t.d. texta samninga, fundargerðir samningaviðræðna eða funda, viðskiptaskilmála, viðskiptaskjöl, umburðarbréf, bréfaskipti, minnisatriði frá símtölum...). Tilgreinið nöfn og heimilisföng aðila sem geta vottað þær staðreyndir sem eru settar fram í kvörtuninni, einkum þeirra sem hið meinta brot hefur áhrif á. Leggið fram tölulegar upplýsingar eða önnur gögn í yðar vörslu sem tengjast staðreyndunum sem eru settar fram, einkum þar sem þau sýna þróun á markaði (t.d. upplýsingar varðandi verð og verðþróun, aðgangshindranir á markaði fyrir nýja birgja o.s.frv.).

5. Setjið fram sjónarmið yðar varðandi landfræðilegt umfang meints brots og útskýrið, þar sem það er ekki augljóst, að hve miklu leyti sú háttsemi, sem kvartað er yfir, kann að hafa áhrif á viðskipti á milli aðildarríkja eða á milli Bandalagsins og eins eða fleiri EFTA-ríkja sem eru aðilar að EES-samningum.

III. **Niðurstöður fengnar frá framkvæmdastjórninni og lögmætir hagsmunir**

6. Útskýrið hvaða niðurstöðu eða aðgerðum óskað er eftir að málsmeðferð framkvæmdastjórnarinnar skili.

7. Rökstyðjið lögmæta hagsmuni yðar sem kvartanda, skv. 7. gr. reglugerðar (EB) nr. 1/2003. Gerið einkum grein fyrir því hvernig háttsemin, sem kvartað er yfir, hefur áhrif á yður og útskýrið hvernig íhlutun framkvæmdastjórnarinnar gæti, að yðar mati, bætt úr meintum kvörtunarmálum.

IV. **Málsmeðferð fyrir innlendum samkeppnisyfirvöldum eða innlendum dómstólum**

8. Veitið allar upplýsingar um það hvort þér hafið leitað til einhvers annars samkeppnisyfirvalds varðandi sama eða nátengt málefni og/eða hvort mál hafi verið höfðað fyrir innlendum dómstóli. Ef sú er raunin skal veita allar upplýsingar um stjórnsýslu- eða dómsmálayfirvaldið sem leitað var til og um það hvaða gögn hafi verið lögð fyrir slíkt yfirvald.

Yfirlýsing þess efnis að upplýsingarnar, sem koma fram á þessu eyðublaði og í viðaukum við það, séu veittar í góðri trú.

Dagsetning og undirskrift