

5. Driftssegmenter

5.1 Innledning

Segmentinformasjon er viktig for brukerne av finansregnskapet. Spesielt gjelder dette for selskaper som består av ulike virksomhetsområder med virksomhet spredt over flere geografiske områder. Et viktig formål med segmentinformasjon er å bidra til at finansanalytikere og investorer kan lage gode resultat- og kontantstrømprognooser. Segmentinformasjon er særlig viktig dersom ulikhetene mellom segmentene er store, for eksempel i inntektsvekst, resultatmarginer eller investeringsnivå. IFRS 8 regulerer kravene til noteopplysninger knyttet til segmenter. Segmentopplysningene skal bygge på selskapets interne rapportering til ledelsen. IFRS 8 krever i tillegg opplysninger om inntekter fordelt på ulike produkter og tjenester, geografisk fordeling av inntekter og informasjon om vesentlige kunder. Enkelte av disse opplysningskravene gjelder også for selskaper som har kun ett segment.

Formålet med denne artikkelen er å gi en fremstilling av sentrale områder innen IFRS 8, samt å gi veiledning på en del praktiske spørsmål knyttet til anvendelsen av standarden. Vi gjennomgår følgende:

- Formål og virkeområde
- Identifikasjon av drifts- og rapporteringspliktige segmenter
- Måleprinsipp
- Noteopplysningskrav

5.2 Formål og virkeområde

Konsern og selskaper kan drive flere typer virksomhet, og operere i ulike markeder. De kan bestå av ett eller flere ulike forretningsområder, som kan ha ulike risiko- og avkastningsprofiler. Verdien av et selskap eller et konsern kan være både høyere (synergier) og lavere (konglomeratrabatt) enn summen av segmentene. For å kunne gjøre en god analyse er brukerne avhengige av informasjon som gjør dem i stand til å vurdere verdien av de enkelte segmentene. Relevant segmentinformasjon bidrar

til å styrke kvaliteten av brukernes analyser og prognoser for fremtidige resultater, kontantstrømmer og finansiell stilling.

Segmentinformasjon kan være aktuelt både i konsernregnskap og selskapsregnskap. I denne artikkelen bruker vi i stor grad begrepet *selskap* for enheten som skal gi segmentinformasjon, uavhengig av om denne enheten er et selskap eller et konsern.

5.2.1 Formål med segmentinformasjon

Forening for finansfag Norge (FFN) har flere ganger omtalt segmentrapportering i sine uttalelser om finansiell rapportering. Temaer som opptar analytikerne er blant annet:

- Om rapporteringen er delt inn i hensiktsmessige segmenter
- Om det gis tilfredsstillende informasjon om hvert enkelt segment
- Om det gis informasjon om sammenhengen mellom resultatene til enkeltsegmentene og selskapets totalresultat
- Om rapporteringen er konsistent over tid, og om det foreligger sammenlignbar historisk informasjon

Grunnprinsippet i IFRS 8 er at selskapet skal gi opplysninger som gjør det mulig å vurdere arten og de økonomiske virkningene av selskapets virksomhet. IASB har lagt til grunn at et hensiktsmessig grunnlag for en slik vurdering er den informasjonen som ledelsen bruker for interne styringsformål. I korte trekk innebærer dette at den informasjonen som presenteres for brukerne skal være basert på den segmentinndeling ledelsen rapporterer og styrer etter internt, samt de måltall og beløp som rapporteres for hvert segment, uavhengig av hvordan disse måles. IFRS 8 definerer ikke segmentresultat eller segmenteiendeler, og setter ingen krav til måleprinsipper. Det kan derfor være prinsippforskjeller mellom IFRS og segmentregnskapene. En slik ledelsestilnærming antas å være bedre enn en regelbasert tilnærming med definisjoner av segmentresultat og segmenteiendeler. IASB legger i den forbindelse vekt på følgende (IFRS 8.BC9–17):

- Det er ressursbesparende for selskapene at segmentinndelingen samsvarer med intern segmentinndeling
- Segmentinformasjonen vil være mer i tråd med informasjon i andre deler av årsrapporten
- Noen selskaper vil rapportere flere segmenter under en ledelsestilnærming enn under en regelbasert tilnærming

Ledelsestilnærmingen kan føre til mindre grad av sammenlignbarhet mellom selskaper. Ulike selskaper kan ha ulike måleprinsipper, og presentere ulike måltall (EBIT, EBITDA, driftsresultat etc.). Intern rapporteringsstruktur kan også være gjenstand for hyppige endringer, som igjen kan representere en utfordring for sammenlignbarhet over tid. Utfyllende informasjon i note er derfor sentralt.

5.2.2 Virkeområde

Segmentinformasjon etter IFRS 8 må presenteres av selskaper som har gjelds- eller egenkapitalinstrumenter tilgjengelig for omsetning i et offentlig marked. Tilsvarende gjelder også de selskapene som har igangsatt en noteringsprosess i den hensikt å utstede en klasse av instrumenter i et offentlig marked (IFRS 8.2).

Et offentlig marked kan være innenlandsk eller utenlandsk børs eller i et marked utenom børs. Eksempler på offentlige markeder i Norge er Euronext Oslo Børs, Euronext Expand, Euronext Growth, Euronext NOTC og Nordic ABM. Et typisk eksempel på selskaper som planlegger å gjøre gjelds- eller egenkapitalinstrumenter tilgjengelig i et offentlig marked, er selskaper i en børsnoteringsprosess. Dersom en notering er nært forestående, kan det med andre ord være aktuelt å utarbeide segmentinformasjon etter IFRS 8, både i årsregnskap og i delårsrapporter.

Kravet til segmentinformasjon gjelder i utgangspunktet både konsern- og selskapsregnskap (IFRS 8.2). I denne sammenhengen er det viktig å merke seg IFRS 8.4 som sier at:

Dersom et finansregnskap inneholder både konsernregnskapet til et morforetak (...) og morforetakets separate finansregnskap, kreves det segmentinformasjon bare i konsernregnskapet.

I den grad et morselskap som ikke omfattes av virkeområdet til IFRS 8, har datterselskap, investering i felleskontrollert virksomhet eller tilknyttet selskap som faller innenfor virkeområdet (eksempelvis et ikke-børsnotert morselskap med et datterselskap som er børsnotert), trenger ikke dette morselskapet å utarbeide segmentinformasjon i tråd med IFRS 8. Morselskapets plikt til å presentere segmentinformasjon avhenger av hvorvidt morselskapet selv har utstedt eller har igangsatt en noteringsprosess i den hensikt å utstede gjelds- eller egenkapitalinstrumenter i et offentlig marked (IFRS 8.BC23).

Selskaper som avlegger IFRS-regnskap, men som ikke oppfyller kriteriene ovenfor, plikter altså ikke å presentere segmentinformasjon etter IFRS 8. Informasjon kan imidlertid gis på frivillig basis, for eksempel informasjon om inntekter per segment, uten at dette i seg selv utløser krav om å følge IFRS 8 fullt ut. Det er likevel

verdt å merke seg at informasjonen bare kan betegnes som segmentinformasjon dersom den fullt ut er utarbeidet i tråd med IFRS 8 (IFRS 8.3).

Selv om en faller utenfor virkeområdet til IFRS 8, er det ikke slik at man kan ignorere standarden i sin helhet. Identifikasjon av driftssegmenter i tråd med IFRS 8 er sentralt ved nedskrivningsvurderinger av goodwill etter IAS 36. Kravet om at vurderingsenheten for allokering av goodwill ikke kan være større enn et driftssegment som definert i IFRS 8 (IAS 36.80), gjelder etter vår oppfatning også for foretak som ikke plikter å gi segmentinformasjon etter IFRS 8.

5.3 Driftssegmenter og rapporteringspliktige segmenter

IFRS 8 krever at selskapene må identifisere sine driftssegmenter. Standarden tillater at enkelte driftssegmenter aggregeres og presenteres samlet. Segmentene som faktisk presenteres i finansregnskapet kan altså bestå av ett eller flere driftssegmenter, og benevnes rapporteringspliktige segmenter.

5.3.1 Driftssegmenter

Selskaper kan definere driftssegmenter ut ifra ulike typer forretningsdrift, geografiske områder, regelverk og lignende. Driftssegmenter kan også defineres ut ifra en kombinasjon av disse faktorene. IFRS 8.5 har følgende definisjon av driftssegment:

Et driftssegment er en bestanddel i et foretak:

- a. Som driver forretningsvirksomhet som gjør at foretaket kan få driftsinntekter og pådra seg kostnader (herunder driftsinntekter og kostnader knyttet til transaksjoner med andre bestanddeler i samme foretak),
- b. Hvis driftsresultater gjennomgås regelmessig av foretakets øverste beslutningstaker med det formål å avgjøre hvilke ressurser som skal fordeles på segmentet og å vurdere dets inntjening, og
- c. Som det foreligger atskilt finansiell informasjon om.

Videre presiserer standarden at «Et driftssegment kan drive forretningsvirksomhet som det ennå ikke får driftsinntekter fra, for eksempel kan etableringsvirksomheter være driftssegmenter før de opptjener driftsinntekter.»

Nedenfor illustrerer vi med to eksempler hvordan selskaper beskriver sine driftssegmenter. Hydro har inndelt sine driftssegmenter etter forretningsområde, mens Telenor har en kombinasjon av type virksomhet og geografi. Både Hydro og

Telenor bekrefter at segmentene er rapportert i samsvar med intern rapportering til ledelsen. Begge selskapene har også beskrevet hvordan segmentene er definert.

Praksiseksempel 5.1 Drifts- og rapporteringspliktige segmenter

Hydro har i tillegg til en beskrivelse av grunnlaget for inndeling, også beskrevet virksomheten i de ulike segmentene.

Note 1.4 Informasjon om segmentene og geografisk fordeling

Hydro benytter IFRS 8 Driftssegmenter for å identifisere operative segmenter og gi informasjon om segmentene. Standarden krever at Hydro identifiserer segmenter i samsvar med organisering og rapporteringsstruktur som benyttes av ledelsen. Operative segmenter er deler av en virksomhet som vurderes regelmessig av foretakets øverste beslutningstaker med hensyn til oppnådde resultater og fordeling av ressurser.

Hydros øverste beslutningstaker er konsernsjefen. Finansiell informasjon skal rapporteres slik den benyttes av konsernsjefen. Hydros operative segmenter representerer forretningsområder som styres separat og betjener forskjellige markeder med ulike produkter, eller adskilte deler av virksomheten som følges opp og rapporteres til Hydros øverste beslutningstaker. Hydros rapporterbare segmenter er forretningsområdene Hydro Bauxite & Alumina, Hydro Aluminium Metal, Hydro Extrusions, Hydro Energy og i tillegg aktivitetene i Hydro Metal Markets som følges opp sammen med Hydro Aluminium Metal.

Hydro Bauxite & Alumina har aktiviteter innenfor drift av bauksittgruver, produksjon av aluminiumoksid og tilknyttet kommersiell virksomhet, hovedsakelig salg av aluminiumoksid. Innkjøpt og egenprodusert aluminiumoksid benyttes både internt til produksjon av aluminium og selges til eksterne kunder

Hydro Aluminium Metal omfatter produksjon av primæraluminium og støperivirksomhet. Hovedproduktene er pressbolt, støpelegeringer, valseblokker og standard ingot Hydro Metal Markets har driftsansvar for separate resirkuleringsverk, og er ansvarlig for alt salg av metall fra primærverkene i Aluminium Metal samt fysisk og finansiell metallhandel. Aluminium som produseres i Aluminium Metal og Metal Markets benyttes både internt til produksjon av ekstruderte produkter og selges til eksterne kunder. Hydro Extrusions leverer produkter innenfor ekstruderte profiler, byggsystemer og presisjonstrukne rør, og driver flere resirkuleringsverk, både integrert med ekstruderingsvirksomheter og separate verk. Hydro Extrusions har virksomhet i om lag 40 land. Produktene leveres for bruk i blant annet bygg og anlegg, bilindustri og varme og ventilasjon.

Hydro Energy driver Hydros kraftstasjoner i Norge og den kommersielle virksomheten i kraftmarkedet, krafthandel i Brasil, i tillegg til å skaffe energi til Hydros interasjonale aktiviteter. Energy er også ansvarlig for Hydros initiativer innenfor ny fornybar energi som vind og solkraft som drives i Hydro REIN, initiativer knyttet til hydrogen som styres av Hydro Havrand og initiativer knyttet til batterier.

Øvrige aktiviteter består av Industriforsikring, interne serviceenheter og enkelte andre virksomheter. Ikke-allokerte konsernaktiviteter inngår i Øvrige aktiviteter.

Kilde: Hydro ASA, Årsregnskap 2022, utdrag fra note 1.4

Praksiseksempel 5.2 Informasjon om segmenter

Telenor gir en beskrivelse av regnskapsprinsippene, grunnlaget for segmentinndelingen samt endring i sammensetning av driftssegmentene.

Note 2 Segmenter

Segmentene er basert på landene hvor Telenor opererer innenfor mobil- og fastnettkommunikasjon. Telenor hadde syv driftssegmenter ved utgangen av 2022, hvorav fire i Norden og tre i Asia. Digi i Malaysia fusjonerte med Celcom i november 2022 og er ikke lenger et segment av Telenor, men et tilknyttet selskap.

Regnskapsprinsipper

Rapporteringssegmenter er identifisert basert på rapportering til konsernledelsen (foretakets øverste beslutningstakere) og er i samsvar med finansiell informasjon som er brukt til å vurdere utvikling og allokering av ressurser i løpet av 2022 og 2021. Regnskapsprinsippene for segmentrapporteringen er konsistente med konsernets. Konsernets drifts- og rapporteringspliktige segmenter er basert på forretningsaktiviteter og geografisk beliggenhet. Segmentresultatet er definert som EBITDA før andre inntekter og andre kostnader. Konserninterne leveranser av nettbaserte regulerte tjenester er priset ut fra kostnader basert på forhandlinger mellom enhetene. Alle transaksjoner mellom segmentene er basert på markedspriser. Gevinster og tap fra konserninterne overføringer av virksomheter, konsernbidrag og konserninterne utbytter er ikke inkludert i resultatene for segmentene.

Segmentene

Landene hvor Telenor opererer innenfor mobil- og fastnettkommunikasjon er grunnlaget for segmentrapportering. Konsernets mobilkommunikasjonsvirksomhet omfatter hovedsakelig tale, data, internett, innholdstjenester, kundeutstyr og meldingstjenester. I Norge, Sverige, Danmark og Finland blir fastnettvirksomheten rapportert sammen med mobilvirksomheten. Fastnettjenester omfatter telefoni, internett og TV og leide linjer, samt datatjenester og nettverks- og kommunikasjonstjenester. Øvrige virksomheter inkluderer konsernenheter, Telenor Infra, Telenor Satellite og øvrige virksomheter. Konsernenheter omfatter globale fellestjenester, forskning og utvikling, strategiske konsernprosjekter, konsernets finansavdeling (Group Treasury), et internt forsikringsselskap og sentrale stabs- og støttefunksjoner. Telenor Infra drifter all tårninfrastruktur i Norge, tidligere driftet av Telenor Norge, Norkring og Telenor Real Estate. Telenor Satellite leverer kringkastings- og datakommunikasjonstjenester via satellitt. Øvrige virksomheter består hovedsakelig av mobile kommunikasjonstjenester til havs levert av Telenor Maritime, Telenor Linx som har fokus på å koble sammen globale telekommunikasjonsoperatører og levere viktige kommunikasjons-tjenester på tvers av landegrenser, Telenor Real Estate samt Telenor Connexion, som spesialiserer seg på tingenes internett og muliggjør avansert maskin-til-maskin-kommunikasjon og globale leveranser innenfor tingenes internett, i tillegg til andre internettbaserte tjenester. Ingen av disse er hver for seg vesentlige nok til å bli rapportert som eget segment.

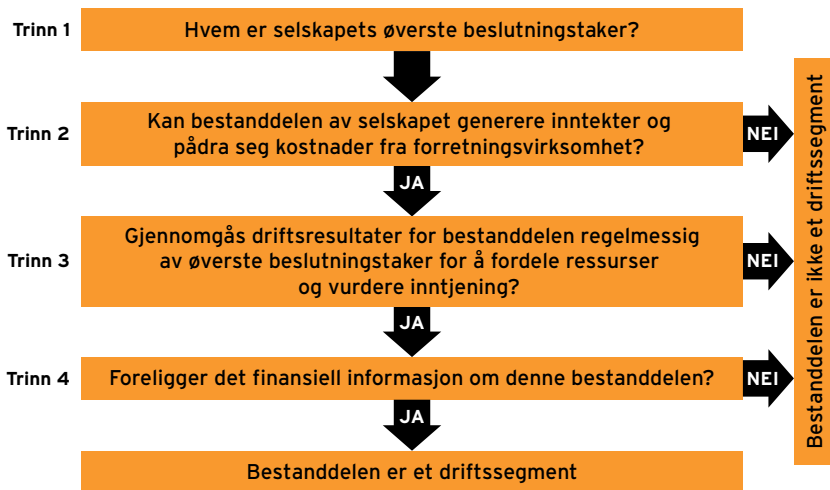
Endring i sammensetning av driftssegmenter

I 2022 annonserte Telenor endringer i organisasjonen som skal tre i kraft i 2023. Som en konsekvens av dette avvikles den nåværende landbaserte segmentrapporteringen og erstattes med følgende fire driftssegmenter fra første kvartal 2023: Norden, Asia, Infrastruktur og Mobil- og fastnettvirksomheter vil bli rapportert i segmentene Norden og Asia. Infrastruktur vil bestå

av deler av passiv infrastruktur i Norden, mens Amp vil bestå av porteføljen av tilstøtende selskaper som er nær Telenor's kjernevirksomheten. Etter gjennomføringen av fusjonen mellom Digi og Celcom i Malaysia 30. november 2022, klassifiseres Digi, et datterselskap, som avviklet virksomhet med sammenligningstall omarbeidet. Telenors eierskap i den fusjonerte enheten CelcomDigi regnskapsføres som tilknyttet selskap etter egenkapitalmetoden, se note 35 Andelen av overskudd eller tap fra CelcomDigi vil bli inkludert i Asia-segmentet fra Q1 2023

Kilde: Telenor ASA, Årsregnskap 2022, utdrag fra note 2.

Definisjonen av driftssegmenter inneholder tre kriterier. Figur 5.1 illustrerer et fire-trinns beslutningstre som kan være til hjelp i arbeidet med å identifisere driftssegmenter.



Figur 5.1 Beslutningstre til hjelp i arbeidet med å identifisere driftssegmenter.

Trinn 1: Hvem er selskapets øverste beslutningstaker?

Identifikasjon av øverste beslutningstaker er en av de viktigste skjønsmessige vurderingene som gjøres i anvendelsen av IFRS 8. Øverste beslutningstaker er definert som en funksjon og ikke en stilling. Et selskaps øverste beslutningstaker er den funksjonen som vurderer inntjeningen til selskapets ulike deler og tilordner ressurser til disse. Det vil normalt være konsernsjefen eller konsernledelsen. Øverste beslutningstaker kan også være den eller de som har fått delegert fullt ansvar, eksempelvis en konserndirektør eller en utvidet ledergruppe.

IFRS 8 refererer til de reelle beslutningstakerne i selskapet. Et viktig skille går derfor mellom beslutningsfunksjoner og overvåkende eller kontrollerende funksjoner i selskapet. I praksis er det ikke uvanlig at styret blir identifisert som øverste beslut-

ningstaker. Dette fordrer et aktivt styre. ESMA har vist til at IFRS IC har gitt uttrykk for at styremedlemmer som ikke er ledende ansatte, normalt ikke inngår i gruppen som er definert som øverste beslutningstaker¹. Både europeiske og norske tilsynsmyndigheter har uttrykt skepsis til at styret defineres som øverste beslutningstaker². Hydro og Telenor har identifisert hhv. konsernsjefen og konsernledelsen som sine øverste beslutningstakere, se Praksiseksempel 5.1 og Praksiseksempel 5.2.

Vurderingen av hvem selskapets øverste beslutningstaker er, må bygge på en konkret vurdering av faktum. En praktisk tilnærming kan være å kartlegge den interne ledelsesrapporteringen, herunder hvem som godkjenner budsjetter og prognoser. Sammen med selskapets formelle fullmaktstruktur og eierstyringsdokumenter, kan dette danne basis for en vurdering av hvem som er øverste beslutningstaker i selskapet.

Trinn 2: Kan bestanddelen av selskapet generere inntekter og pådra seg kostnader fra forretningsvirksomhet?

Et driftssegment skal både kunne generere inntekter og pådra seg kostnader fra forretningsdrift. Interne inntekter og kostnader omfattes også. Et datterselskap i et konsern, som utelukkende fungerer som underleverandør til et annet konsernselskap, kan således også være et driftssegment.

Det følger av IFRS 8.5 at et driftssegment kan drive forretningsvirksomhet selv om det ennå ikke får inntekter fra dette forretningsområdet. Det er potensialet for generering av driftsinntekter som er sentralt. Standarden trekker frem etableringsvirksomheter med potensielle driftsinntekter i fremtiden som eksempel. Konsernfunksjoner som for eksempel et sentralisert datasenter, hvor det ikke vil opptjenes driftsinntekter, vil imidlertid ikke være egne driftssegmenter.

Trinn 3: Gjennomgås bestanddelens driftsresultater regelmessig av øverste beslutningstaker for å fordele ressurser og vurdere inntjening?

Vurderingen av hvilke driftsresultater som rapporteres internt til selskapets øverste beslutningstaker for regelmessig gjennomgang, er sentral. Intern rapportering kan være basert på selskapets ulike virksomheter, produkter, geografi eller en kombinasjon av disse. Rapporteringen vil ofte sammenfalle med selskapets organisering. De ulike enhetene vil ofte ha en leder som er direkte ansvarlig, og som holder regelmessig kontakt med øverste beslutningstaker for å diskutere driftsaktiviteter, resultater,

¹ Se ESMA's rapport «Review of European enforcers on the implementation of IFRS 8 – *Operating segments*» fra november 2011, side 10.

² Se ESMA's rapport «Review of European enforcers on the implementation of IFRS 8 – *Operating segments*» fra november 2011, side 10, og Finanstilsynets rundskriv 19/2012 av 8. november 2012.

prognoser eller planer. I mange tilfeller vil driftssegmentene sammenfalle med den interne inndelingen i selskapets ledelsesrapportering. Rapportering og gjennomgang av selskapets driftsresultater kan imidlertid skje på mange måter, og det kan i noen tilfeller være utfordrende å avgjøre hva som er selskapets driftssegmenter.

En sentral del av vurderingen vil altså være hvorvidt informasjon fra bestanddelen faktisk rapporteres og gjennomgås regelmessig av selskapets øverste beslutningstaker. Videre må man vurdere hva øverste beslutningstaker bruker informasjonen til. IFRS 8 angir at informasjonen må brukes til å ta avgjørelser knyttet til inntjeningsvurderinger og ressursallokering. IFRS 8.8 lister i tillegg andre faktorer som selskaper bør vurdere:

- Hvilken informasjon som blir presentert for styret
- De ulike forretningsaktivitetenes natur
- I hvilken utstrekning det er en ledelse som er ansvarlig for denne delen av virksomheten

Trinn 4: Foreligger det atskilt finansiell informasjon om denne delen av selskapet?

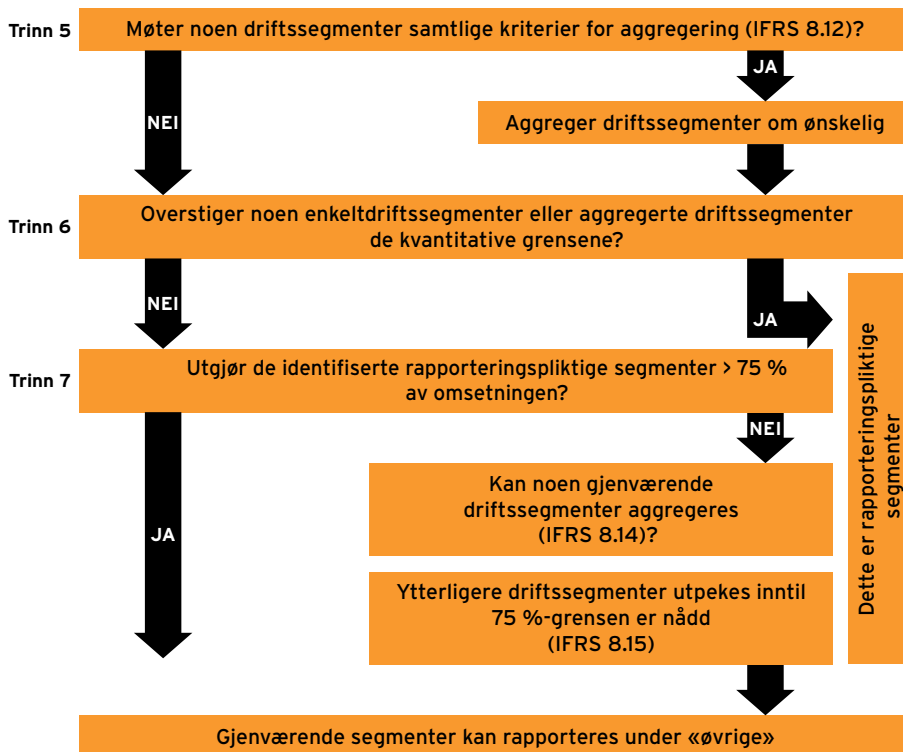
Den finansielle informasjonen som blir gjort tilgjengelig for selskapets øverste beslutningstaker må være separat for hvert driftssegment. Den må også være tilstrekkelig detaljert slik at øverste beslutningstaker kan vurdere inntjening, og ta beslutninger om ressursallokering.

Det kreves ikke at man må ha separat informasjon om alle finansielle størrelser som for eksempel balansestørrelser og kontantstrømmer, med mindre dette er relevant for å kunne vurdere inntjening eller allokere ressurser. Foreligger det separat informasjon om inntjening, for eksempel bruttofortjeneste eller driftsresultat, kan dette være tilstrekkelig. Dersom det utelukkende rapporteres informasjon om inntekter, vil man derimot normalt ikke ha tilstrekkelig med informasjon til å kunne vurdere inntjening. En slik bestanddel vil da normalt ikke anses for å være et eget driftssegment. Det foreligger ikke krav om oppdeling i ytterligere driftssegmenter enn det som følger av den interne rapporteringen.

5.3.2 Rapporteringspliktige segmenter

Når en virksomhet har identifisert driftssegmentene sine, gjenstår det å avgjøre hvordan disse skal presenteres. IFRS 8.12 åpner for at flere driftssegmenter kan aggregeres til et felles driftssegment dersom de har sammenfallende økonomiske kjennetegn. Separat presentasjon som rapporteringspliktig segment er påkrevet dersom et driftssegment oppfyller kvantitative kriterier gitt i IFRS 8.13. Dersom driftssegmenter er

aggregert i samsvar med IFRS 8.12, gjelder de kvantitative kriteriene for det aggregerte segmentet. Øvrige gjenstående driftssegmenter kan i utgangspunktet rapporteres i et «restsegment», dog med visse unntak. Figur 5.2 illustrerer et beslutningstre som kan være til hjelp i arbeidet med å identifisere rapporteringspliktige segmenter:



Figur 5.2 Beslutningstre til hjelp i arbeidet med å identifisere rapporteringspliktige segmenter. Kilde: basert på IFRS 8.IG7.

Trinn 5: Tilfredsstillt noen av driftssegmentene samtlige av kriteriene for aggregering?

To eller flere driftssegmenter kan slås sammen til ett, dersom de har sammenfallende økonomiske kjennetegn (IFRS 8.12). Det forutsettes at driftssegmentene i slike tilfeller har en relativt lik langsiktig finansiell inntjening, ofte målt i bruttofortjeneste eller driftsresultat. Det er videre slik at den relative forskjellen i lønnsomhet mellom driftssegmentene som en ønsker å aggregere, etter vårt syn ikke kan variere vesentlig over tid. Driftssegmenter som over tid har generert overskudd bør for eksempel ikke aggregeres med driftssegmenter som over tid har gått med underskudd. Det kan videre legges til grunn at driftssegmenter som hver for seg er vesentlige i størrelse og som

opererer i klart ulike økonomiske miljøer, normalt ikke bør aggregeres. En indikasjon på slike ulike økonomiske miljøer kan for eksempel være at de har ulike, ikke-relaterte funksjonelle valutaer. Andre økonomiske kjennetegn som kan være aktuelle å vurdere er blant annet vekstprognoser, avkastningsmål og konkurranseforhold.

Driftssegmentene, i tillegg til å ha sammenfallende økonomiske kjennetegn, må være likeartede også med hensyn til samtlige av følgende kjennetegn (IFRS 8.12):

- Produktenes og tjenestenes art
- Produksjonsprosessens art
- Produktenes og tjenestenes kundetype og kundekategori
- Metodene som benyttes til å distribuere produktene eller yte tjenestene
- Lovmessige rammer (der dette er relevant, ved for eksempel bank, forsikring eller offentlige tjenester)

Det er verdt å merke seg at dette ikke er indikatorer, men kriterier som skal danne grunnlag for vurdering av om driftssegmentene er tilstrekkelig like, og at alle kriteriene må være oppfylt for at man kan slå sammen driftssegmentene. En slik vurdering krever utstrakt bruk av skjønn. Dersom driftssegmentene har de over nevnte kjennetegnene, kan de aggregeres, men må ikke.

Trinn 6: Overstiger noen av driftssegmentene de kvantitative 10 %-grensene?

IFRS 8.13 gir de kvantitative grensene som medfører at et driftssegment skal presenteres separat. Dersom ett eller flere av følgende kriterier er oppfylt, er driftssegmentet (eller et aggregert driftssegment, jf. omtalen om trinn 5 i kapittel 5.3.2) et rapporteringspliktig segment:

- Rapporterte driftsinntekter overstiger ti prosent av samlede driftsinntekter (både internt og eksternt) fra alle driftssegmentene; eller
- Det absolutte beløpet for driftssegmentets rapporterte resultat utgjør minst ti prosent av det høyeste absolutte beløpet for (i) det samlede rapporterte overskuddet fra alle driftssegmenter som ikke har rapportert underskudd, og (ii) det samlede rapporterte underskuddet fra alle driftssegmenter som har rapportert underskudd; eller
- Driftssegmentets eiendeler utgjør minst ti prosent av alle driftssegmentenes samlede eiendeler

Trinn 7: Driftssegmenter som ikke overstiger de kvantitative grensene

Selv om et driftssegment ikke oppfyller de kvantitative grensene, kan det anses som rapporteringspliktig dersom ledelsen vurderer informasjon om dette segmentet som nyttig informasjon for brukerne av regnskapet (IFRS 8.13). Det må altså gjøres en vurdering av hvorvidt brukerne bør ha segmentinformasjon om driftssegmenter som ikke oppfyller de kvantitative grensene.

Samlede eksterne driftsinntekter som rapporteres fra identifiserte rapporteringspliktige segmenter, skal utgjøre minst 75 % av virksomhetens inntekter (IFRS 8.15). Dersom dette kravet er oppfylt, kan øvrige driftssegmenter kombineres i en øvrig-kategori. Hvis ikke, må flere rapporteringspliktige segmenter identifiseres og presenteres. Et selskap har da flere muligheter. For det første kan selskapet vurdere om noen av de driftssegmentene/aggregerte driftssegmentene som hver for seg ikke oppfyller de kvantitative kravene for rapporteringspliktige segmenter, kan aggregeres (IFRS 8.14). Merk at det i denne fasen er tilstrekkelig at de *fleste* momentene angitt i IFRS 8.12(a) til € er likeartede. Kravet om at de driftssegmentene som man på dette stadiet i prosessen vurderer å slå sammen til et felles rapporteringspliktig segment, har sammenfallende økonomiske kjennetegn, gjelder imidlertid fullt ut. For det andre kan selskapet, uten strenge kriterier for utvelgelse, utpeke ett eller flere driftssegmenter som rapporteringspliktige.

Presenteres over ti rapporteringspliktige segmenter i finansregnskapet, anbefaler det at det gjøres en vurdering av om en praktisk grense for antall rapporteringspliktige segmenter er nådd (IFRS 8.19).

Trinn 8: Gjenværende driftssegmenter

Når identifiserte rapporteringspliktige segmenter til sammen har eksterne driftsinntekter som overstiger 75 % av totale driftsinntekter, kan øvrige driftssegmenter samles i en kategori som man ofte kaller *Øvrige* eller *Annet* (IFRS 8.15). Teoriksempel 5.1 under illustrerer identifikasjon av rapporteringspliktige segmenter.

Teorieksempel 5.1: Identifisering av rapporteringspliktige segmenter

Drifts-segmenter	Drifts-inntekt	i % av driftsinntekt	Rapportert resultat	i % av resultat	Eiendeler	i % av eiendeler
Ski	13 849 675	56 %	4 154 903	66 %	4 050 000	33 %
Sykkel	6 934 500	28 %	1 733 625	28 %	6 500 870	53 %
Løping	1 657 285	7 %	414 321	7 %	0	0 %
Jakt/Fiske	980 560	4 %	-686 392	-11 %	1 125 000	9 %
Fitness	1 257 980	5 %	-125 798	-2 %	540 000	4 %
Total	24 680 000	100 %	5 490 659	100 %	12 215 870	100 %

Rapportert overskudd	6 302 849
Rapportert underskudd	-812 190
Totalt resultat	5 490 659

Rapporterte overskudd gir det høyeste absolutte beløpet, og vi benytter dette som målestokk ved vurdering av kriterium 2.

Kriterium 1 - Driftsinntekter: Driftssegmentene Ski og Sykkel må presenteres separat siden deres driftsinntekter overstiger 10 %

Kriterium 2 - Rapportert resultat: Driftssegmentet Jakt/Fiske må presenteres separat siden absolutt resultat overstiger 10 %

Kriterium 3 - Eiendeler: Ingen ytterligere driftssegmenter må presenteres separat på bakgrunn av dette kriteriet

Inntekter presentert fra	
Identifiserte rapporteringspliktige segmenter	21 764 735
Andel av virksomhetens inntekter	88,2 %

Kriterium 4 - Andel av virksomhetens inntekter: Inntekter fra rapporteringspliktige segmenter utgjør over 75 % av selskapets inntekter. Selskapet må ikke identifisere flere rapporteringspliktige segmenter

5.4 Måleprinsipper

Finansielle størrelser som presenteres for de rapporteringspliktige segmentene, skal baseres på beløpene som er rapportert til øverste beslutningstaker uavhengig av hvilke måleprinsipper som danner basis for beløpene. IFRS 8 inneholder derfor ikke definisjoner av segmenteiendeler, -forpliktelser, -inntekter og -kostnader. Det må imidlertid opplyses om hvilke måleprinsipper som er lagt til grunn. IFRS 8 åpner ikke for at segmentinformasjon presenteres etter andre prinsipper enn det som legges til grunn i den interne rapporteringen.

Det er ingen selvfølge at løpende rapportering skjer etter IFRS, selv om selskapet avlegger IFRS-regnskap. Enkelte selskaper rapporterer internt etter IFRS,

men med enkelte avvik, som for eksempel at innleieavtaler ikke balanseføres. Enkelte selskap kan ha løpende intern rapportering basert på god regnskaps-skikk, som benyttes av ledelsen i styringen av virksomheten. I slike tilfeller må man presentere segmentstørrelser målt etter god regnskapskikk i segmentnoten i IFRS-regnskapet. Når segmentregnskapene ikke er basert på IFRS, må det gis en avstemming av summen av segmenter mot tallene i konsernregnskapet. Alle vesentlige avstemte poster skal identifiseres og beskrives separat.

IFRS 8 har en ledelsesrapporteringstilnærming, og det er derfor sentralt at de presenterte størrelser er målt på samme måte som i den interne rapporteringen. Inntekter og kostnader skal bare inkluderes i segmentresultatet dersom de samme inntekter og kostnader er inkludert i målingen av det segmentresultatet som benyttes av øverste beslutningstaker.

5.5 Noteopplysninger

Segmentinformasjonen skal gjøre brukeren av regnskapet i stand til å forstå virksomheten og driften i de ulike segmentene. Det må være samsvar mellom intern rapportering, informasjonen i segmentnoten og beskrivelser i andre deler av årsregnskapet. Det må opplyses om:

- Segmentinndelingen
- Måleprinsipper
- Utvalgte resultat- og balanseposter
- Endring i segmentinndeling eller måling av segmentresultat
- Inntekter fra produkter og tjenester, geografiske områder, samt viktige kunder for hele selskapet

Opplysninger om inntekter fra produkter og tjenester, geografiske områder og viktige kunder, gjelder for alle selskaper som plikter å følge IFRS 8. Opplysningene må gis selv om selskapet kun har ett rapporteringspliktig segment.

Segmentinformasjonen som presenteres i finansregnskapet skal være basert på informasjon som fremstilles og brukes internt. Deler av slik informasjon kan oppleves som kommersielt sensitiv. IFRS 8 gir ikke unntak fra plikten til å gi informasjon, selv om informasjonen anses som konkurransemessig skadelig for selskapet (IFRS 8.BC43–45). Finanstilsynet har lagt det samme til grunn (Ocean-team ASA, 13. juni 2017). Opplysninger som kreves av IFRS 8 må med andre ord gis, selv om selskapet anser informasjonen som kommersielt sensitiv eller på annen måte konkurransemessig skadelig for selskapet.

Informasjon om sysselsatt kapital per segment vil kunne være nyttig for å vurdere den reelle lønnsomheten. FFN har ved flere anledninger tatt til orde for at selskapene bør gi slike opplysninger, uten at denne informasjonen fremkommer som eksplisitt minimumskrav i IFRS 8.

5.5.1 Opplysninger om segmentinndeling

Det skal opplyses om:

- Sentrale faktorer for identifikasjon av driftssegmentene
- De vurderinger ledelsen har gjort ved anvendelsen av aggregeringskriteriene
- Type produkter og/eller tjenester hvert enkelt rapporteringspliktig segment genererer inntekter fra

Sentrale faktorer for identifikasjon av driftssegmentene vil kunne være type produkter, tjenester, geografiske områder, regelverk etc. eller en kombinasjon.

Dersom noen driftssegmenter er aggregert, skal det opplyses om dette. Det skal gis opplysninger om de vurderinger ledelsen har gjort ved aggregering av driftssegmenter, herunder en beskrivelse av driftssegmentene og hvilke momenter som er vurdert for å komme frem til konklusjonen om at de aggregerte driftssegmentene har sammenfallende økonomiske kjennetegn (IFRS 8.22(aa)).

Det skal videre gis en beskrivelse av kildene til de inntekter som presenteres i samlekategorien «øvrige segmenter» (IFRS 8.16).

I **Praksiseksempel 5.3** nedenfor gir Hydro en beskrivelse av hvilken type produkter og tjenester som hvert enkelt rapporteringspliktig segment genererer inntekter fra.

Praksiseksempel 5.3 Opplysninger om produkter og tjenester

Hydro angir innledningsvis i segmentnoten hvilke produkter og tjenester som inngår i de ulike rapporteringspliktige segmentene:

Hydros operative segmenter representerer forretningsområder som styres separat og betjener forskjellige markeder med ulike produkter, eller adskilte deler av virksomheten som følges opp og rapporteres til Hydros øverste beslutningstaker. Hydros rapporterbare segmenter er forretningsområdene Hydro Bauxite & Alumina, Hydro Aluminium Metal, Hydro Extrusions, Hydro Energy og i tillegg aktivitetene i Hydro Metal Markets som følges opp sammen med Hydro Aluminium Metal.

Hydro Bauxite & Alumina har aktiviteter innenfor drift av bauksittgruver, produksjon av aluminiumoksid og tilknyttet kommersiell virksomhet, hovedsakelig salg av aluminiumoksid. Innkjøpt og egenprodusert aluminiumoksid benyttes både internt til produksjon av aluminium og selges til eksterne kunder

Hydro Aluminium Metal omfatter produksjon av primæraluminium og støperivirksomhet. Hovedproduktene er pressbolt, støpelegeringer, valseblokker og standard ingot. Hydro Metal Markets har driftsansvar for separate resirkuleringsverk, og er ansvarlig for alt salg av metall fra primærverkene i Aluminium Metal samt fysisk og finansiell metallhandel. Aluminium som produseres i Aluminium Metal og Metal Markets benyttes både internt til produksjon av ekstruderte produkter og selges til eksterne kunder. Hydro Extrusions leverer produkter innenfor ekstruderte profiler, byggsystemer og presisjonstrukne rør, og driver flere resirkuleringsverk, både integrert med ekstruderingsvirksomheter og separate verk.

Hydro Extrusions har virksomhet i om lag 40 land. Produktene leveres for bruk i blant annet bygg og anlegg, bilindustri og varme og ventilasjon.

Hydro Energy driver Hydros kraftstasjoner i Norge og den kommersielle virksomheten i kraftmarkedet, krafthandel i Brasil, i tillegg til å skaffe energi til Hydros internasjonale aktiviteter. Energy er også ansvarlig for Hydros initiativer innenfor ny fornybar energi som vind og solkraft som drives i Hydro REIN, initiativer knyttet til hydrogen som styres av Hydro Havrand og initiativer knyttet til batterier.

Øvrige aktiviteter består av Industriforsikring, interne serviceenheter og enkelte andre virksomheter. Ikke-allokerte konsernaktiviteter inngår i Øvrige aktiviteter.

Kilde: Hydro ASA, Årsregnskap 2022, utdrag fra note 1.4.

5.5.2 Opplysninger om måleprinsipper

Som nevnt krever ikke IFRS 8 at segmentinformasjonen er målt i henhold til IFRS. Det er derfor sentralt at regnskapsbrukeren får opplysninger om hvilke måleprinsipper som ligger til grunn for segmentrapporteringen. Eventuelle asymmetriske fordelinger av resultat- og balanseposter mellom segmentene må også opplyses om (IFRS 8.27). En asymmetrisk fordeling oppstår for eksempel dersom eiendeler allokteres til et segment, men tilhørende avskrivninger til et annet.

Praksiseksempel 5.4 Opplysninger om måleprinsipper

De operative segmentenes regnskapsprinsipper er i samsvar med regnskapsprinsippene for konsernet. Følgende unntak gjelder for transaksjoner mellom segmenter.

- Visse inteme råvarekontrakter tilfredsstiller definisjonen av derivat i IFRS 9 eller har innebygde derivater som skal skilles ut og regnskapsføres til virkelig verdi etter IFRS 9. Hydro har valgt å anse disse kontraktene som kjøp av råvarer eller salg av egenproduksjon og regnskapsfører disse kontraktene som løpende kjøps- eller salgskontrakter.
- Enkelte interne kontrakter kan tilfredsstille definisjonen av leasing. Segmentrapporteringen reflekterer likevel den allokeringen av eiendeler som følger av de interne ansvarsforholdene fastsatt av Hydros ledelse, og ingen interne leasingavtaler er identifisert.

Kilde: Hydro ASA, Årsregnskap 2022, utdrag fra note 1.4.

5.5.3 Opplysninger om resultat- og balanseposter

For hvert rapporteringspliktig segment skal det opplyses om segmentresultatet som regelmessig rapporteres til øverste beslutningstaker (IFRS 8.23). IFRS inneholder ingen konkrete, definerte mål på størrelsene segmentinntekter, segmentkostnader, segmentresultat, segmenteiendeler og segmentforpliktelser. Med segmentresultat menes derfor resultatet for hvert enkelt rapporteringspliktig segment slik dette presenteres i den interne ledelsesrapporteringen til øverste beslutningstaker. Dersom segmenteiendeler og -forpliktelser inngår i denne regelmessige rapporteringen, skal det også opplyses om disse størrelsene.

Ved presentasjon av kun ett segment, kan selskapet være tjent med å tenke gjennom hvorvidt forskjeller i lønnsomhet innad i segmentet bør opplyses om. I uttalelsen om finansiell rapportering i 2017 påpekte FFN nytteverdien av slik informasjon. Informasjon om utvikling i lønnsomhet og kapitalavkastning for underliggende områder av virksomheten kan gi investorer og andre bedre forutsetninger for å vurdere blant annet verdiskapingspotensial i et selskap.

Vesentlige segmentposter som rapporteres, må avstemmes mot totalen i selskapets resultatregnskap og balanse etter IFRS. Det skal alltid settes opp en slik avstemming for følgende størrelser (IFRS 8.28):

- Inntekter
- Resultat
- Totale eiendeler (dersom segmenteiendeler rapporteres)
- Totale forpliktelser (dersom segmentforpliktelser rapporteres)
- Øvrige vesentlige segmentstørrelser

Avstemmingen vil fange opp både resultat- og balanseposter som ikke er allokert til rapporteringspliktige segmenter. Det er verdt å merke seg at en høy andel ikke-allokerte poster kan redusere tilliten til segmenttallene, noe FFN påpekte i sin uttalelse om finansiell rapportering for 2013. Effekter knyttet til bruk av ulike måleprinsipper i segmentinformasjonen og konsernregnskapet etter IFRS vil også fanges opp av en slik avstemming. Driftssegmenter som presenteres samlet i kategorien «øvrige», skal vises adskilt fra avstemmingspostene.

Praksiseksempel 5.5 Avstemming av resultatposter

Nedenfor vises et utdrag fra segmentinformasjon til EVRY hvor enkelte størrelser og avstemminger som nevnt over fremkommer.

Other income and expenses

(NOK million)	2016	2015
Provisions for restructuring	-77.9	-510.2
Provisions for premises	-	-100.2
Write-down of Future Proof	-	-292.7
Write-down of other balance sheet items	-26.1	-87.0
IBM outsourcing agreement	-249.8	-1 234.2
Strategic processes/refinancing	-21.1	-128.1
Total other income and expenses	-374.9	-2 352.3

Kilde: EVRY ASA, Annual report 2016, utdrag fra note 2

Dersom et anleggsmiddel, eller en gruppe av disse er klassifisert som holdt for salg eller er solgt i løpet av året og har blitt presentert i et rapporteringspliktig segment, skal dette opplyses om (IFRS 5.41). Hvilket segment disse anleggsmidlene har blitt rapportert under, skal også opplyses om.

Opplysningsplikt for beløp som er inkludert i målet på segmentresultat

I den grad følgende angitte beløp er inkludert i segmentresultatet, eller på annen måte rapporteres regelmessig til øverste beslutningstaker, skal det for hvert enkelt rapporteringspliktige segment opplyses om (IFRS 8.23)³:

- Driftsinntekter fra eksterne kunder og transaksjoner med andre driftssegmenter i samme selskap
- Renteinntekter
- Rentekostnader
- Avskrivninger og amortiseringer
- Vesentlige poster av inntekter og kostnader som det opplyses om i samsvar med IAS 1.97
- Selskapets andel av resultat i tilknyttede selskaper og felleskontrollerte virksomheter regnskapsført etter egenkapitalmetoden
- Skattekostnader eller -inntekter
- Andre vesentlige ikke-kontante poster enn avskrivning og amortisering

³ IFRS IC adresserte forståelsen av IFRS 8.23 i en foreløpig agendabeslutning i november 2023, herunder og særlig rekkevidden til kravet om å opplyse om vesentlige poster i samsvar med IAS 1.97. IFRS IC er i skrivende stund i gang med evaluering av tilbakemeldingene.

Renteinntekter og -kostnader skal rapporteres hver for seg for hvert enkelt rapporteringspliktig segment, med unntak av tilfeller hvor størstedelen av segmentinntektene kommer fra renter, og selskapets øverste beslutningstaker først og fremst bruker netto renteinntekter til å vurdere inntjening og ressursallokering. Dersom renteinntekter presenteres netto må det opplyses om at dette er gjort.

Opplysningsplikt for beløp inkludert i målet på segmenteiendeler

Dersom følgende beløp er inkludert i segmenteiendelene, eller på annen måte rapporteres regelmessig til øverste beslutningstaker, skal det gis opplysninger om (IFRS 8.24):

- Investeringer i tilknyttede selskaper og felleskontrollerte virksomheter regnskapsført etter egenkapitalmetoden
- Tilganger til andre anleggsmidler enn finansielle instrumenter, utsatt skattefordel, pensjonsmidler og rettigheter som oppstår i henhold til forsikringskontrakter

Kontantstrøminformasjon er sentralt for brukeren av regnskapet. Selskapene bør derfor vurdere om det kan være hensiktsmessig å gi ytterligere kontantstrøminformasjon per segment enn det som følger av kravene i IFRS 8.

5.5.4 Endringer i segmentinformasjon

Ved endringer i segmentinformasjonen er utgangspunktet at sammenlignbare tall må omarbeides, i tråd med IAS 1. Endringer kan blant annet omfatte:

- Endret måling av segmentresultat
- Endret intern rapporteringsstruktur til øverste beslutningstaker
- Endret sammensetning av driftssegmenter

Det må opplyses om endringer i måleprinsipper eller andre forhold som påvirker segmentresultatet, herunder effekten av endringene. Dersom valg av mål på segmentresultat er endret, skal dette også opplyses om. IAS 1 krever videre at sammenlignbare beløp skal omarbeides når presentasjonen eller klassifiseringen av beløp i finansregnskapet er endret.

Ved endringer i intern rapporteringsstruktur som påvirker segmentinndelingen, må sammenlignbare tall som utgangspunkt omarbeides i tråd med den nye strukturen (IFRS 8.29). Et selskap kan unnlate å gi slik informasjon dersom den ikke er tilgjengelig og utgiftene til å utarbeide den vil være urimelig store. Det er rimelig å anta at det er høy terskel for å kunne påberope seg unntaket.

Hvis sammenlignbare tall ikke omarbeides, skal dette eksplisitt opplyses om. Periodens informasjon må i slike tilfeller presenteres både på ny og gammel struktur (IFRS 8.30).

Eksempler fra praksis kan være egnet til å illustrere kravet om å gi opplysninger om endringer, herunder omarbeidede sammenligningstall (IFRS 8.29).

Praksiseksempel 5.6 Endring i segmenter

Nedenfor vises utdrag fra Telenor sin kvartalsrapport for 1. kvartal 2023 og Yara sitt årsregnskap fra 2022 hvor de gir omtale av endring i segmentstrukturen og Yara også at sammenligningstall er endret. Telenor has four operating segments. The mobile and fixed line businesses are reported in the Nordic and Asia segments. The Infrastructure segment consists of certain passive infrastructure in the Nordic countries, and the portfolio of adjacent businesses and companies are reported in the Amp segment. These segments are new in Q1 2023 following a reorganization of Telenor.

Kilde: Telenor, First quarter - 2023, utdrag fra note 2

Yara Marine Technology activities have been moved from Industrial Solutions to Other and Eliminations from 2022. The comparative segment figures for 2021 have been restated accordingly. The Yara Group figures are unchanged.

Kilde: Yara International ASA, Annual Report 2022, utdrag fra note 2.3

FFN understreket i uttalelsen om finansiell informasjon for 2013 at hyppige endringer i segmentrapporteringen vanskeliggjør analyse av historiske trender og reduserer transparensten. Konsistent rapportering over tid bør med andre ord etterstrebes av hensyn til brukerne av regnskapet.

5.5.5 Opplysninger som vedrører hele selskapet

IFRS 8 krever også opplysninger om selskapet som helhet (IFRS 8.31–34). Disse opplysningene skal gis av alle selskaper som plikter å følge IFRS 8, også dersom selskapet kun har ett segment. Opplysningskravene til selskapet som helhet kan være oppfylt gjennom segmentinformasjonen som gis som følge av øvrige krav. Det er ikke nødvendig å gjengi tilsvarende informasjon, men det må alltid tas stilling til hvorvidt opplysningskravene er oppfylt for selskapet som helhet. Opplysningskravene knytter seg til informasjon om produkter og tjenester, geografiske områder og viktige kunder.

Et selskap som er pålagt å gi segmentinformasjon, må opplyse om driftsinntekter fra eksterne kunder for hvert produkt og hver tjeneste, eller hver gruppe av lignende produkter og tjenester (IFRS 8.32). Det er ikke gitt nærmere veiledning for hva som skal anses som et produkt eller en tjeneste, ei heller hva som utgjør en gruppe av lignende produkter eller tjenester. Videre skal selskapet gi opplysninger slik at brukerne kan forstå forholdet mellom opplysninger om oppdelte driftsinntekter og opplysninger om driftsinntekter som gis for hvert enkelt rapporteringspliktige segment (IFRS 15.115).

Videre skal det opplyses om driftsinntekter og anleggsmidler i selskapets hjemstat, samt samlede driftsinntekter og anleggsmidler fra øvrige stater (IFRS 8.33).

Dersom selskapet har vesentlige driftsinntekter eller anleggsmidler i et annet land, skal dette presenteres separat. Merk at finansielle instrumenter, utsatt skattefordel, pensjonsmidler og rettigheter som oppstår i henhold til forsikringskontrakter ikke må opplyses om på geografisk basis. Finanstilsynet understrekte i Rundskriv 11/2013 at det er krav om å gi opplysningene om geografisk fordeling av inntekter for alle selskaper, også dersom de kun har ett driftssegment.

Et aktuelt spørsmål er om den geografiske tilknytningen skal defineres ut fra kundens lokalisering eller selskapets lokalisering. I mange bransjer befinner ikke kundene seg i nærheten av drifts- eller salgsstedet. Dette vil være typisk for bransjer som leverer varer og tjenester over store avstander. I rundskrivet brukte Finanstilsynet shippingbransjen som et eksempel på en bransje hvor selskapene ofte har definert hele verden som sitt hjemmemarked, og indikerte at for å oppfylle kravet, kan denne bransjen eksempelvis fordele inntekter geografisk etter lastehavn. Selskapets hjemstat må også defineres.

Felles for informasjonen knyttet til produkter/tjenester og geografiske områder er at den skal presenteres «med mindre den nødvendige informasjonen ikke er tilgjengelig og utgiftene til å utarbeide den vil være urimelig store» (IFRS 8.32). Det er rimelig å anta at det skal en del til for å kunne påberope seg unntaket. Hvis så gjøres, skal det opplyses eksplisitt at selskapet ikke har utarbeidet denne informasjonen fordi den ikke er tilgjengelig og krever store ressurser for å utarbeides. Tallinformasjonen som presenteres i disse sammenhengene «skal bygge på den finansielle informasjonen som brukes ved utarbeidelse av selskapets finansregnskap» (IFRS 8.32). Det er altså ikke tillatt å legge andre måleprinsipper enn IFRS til grunn for disse opplysningene.

Praksiseksempel 5.7 Informasjon om geografiske områder

Geografisk fordeling av driftsinntekter basert på lokalisering av eksterne kunder

Beløp i millioner kroner	2022	2021
Norge	25 826	25 730
Sverige	12 806	12 810
Danmark	5 563	5 423
Finland	9 940	9 528
Thailand	22 086	21 866
Bangladesh	15 390	14 360
Pakistan	4 829	5 343
Øvrige land	2 513	2 094
Sum driftsinntekter	98 953	97 153

Geografisk fordeling av eiendeler basert på selskapenes lokalisering

Beløp i millioner kroner	Anleggsmidler eksklusiv eiendel ved utsatt skatt, kontraktsutgifter			
	og finansielle anleggsmidler		Totale eiendeler	
	2022	2021	2022	2021
Norge	35 559	34 503	54 233	56 423
Sverige	16 120	17 349	23 191	22 803
Danmark	4 448	3 921	7 703	7 723
Finland	34 868	33 985	40 692	38 522
Thailand	37 814	37 973	47 219	47 305
Malaysia	34 436	13 266	34 448	17 333
Bangladesh	14 071	12 958	17 576	16 648
Pakistan	7 837	10 536	10 287	12 784
Myanmar	-	349	-	2 543
Øvrige land	2 902	2 816	3 899	3 658
Sum eiendeler	188 055	167 657	239 249	225 740

Kilde: Telenor ASA, Årsregnskap 2022, utdrag fra note 5.

Det skal også gis informasjon om i hvilken grad det er avhengig av sine viktige kunder (IFRS 8.34). Dette fordrer en vurdering av selskapets kundeforhold. Dersom omsetningen til enkeltkunder overstiger 10 % av omsetningen, skal det opplyses om dette, samt om inntektene fra hver enkelt av disse kundene. Det er ikke nødvendig å oppgi kundens identitet. Det skal også opplyses om hvilket segment eller segmenter kundene sorterer inn under.

Det er viktig å merke seg at avhengighet av kunder kan komme av andre forhold enn kundens andel av omsetningen.

Informasjon om inntekter fra produkter, tjenester, geografiske områder og viktige kunder er sentrale opplysninger. Mangelfulle opplysninger om dette ble kommentert i tre brev fra Finanstilsynet⁴ i forbindelse med kontroll av finansiell rapportering i 2017.

4 Finanstilsynets brev 13. juni 2017 til Oceanteam ASA, Finanstilsynets brev 7. juni 2017 til I.M Skaugen og Finanstilsynets brev 30. juni 2017 til Gaming Innovation Group.