

14. Driftsmidler

14.1 Innledning

Formålet med denne artikkelen er å redegjøre for regnskapsmessig behandling av driftsmidler etter IAS 16. I henhold til IAS 16 kan driftsmidler behandles etter to ulike modeller: kostmodellen eller verdireguleringsmodellen. I kostmodellen regnskapsføres driftsmidler til historisk kost redusert med akkumulerte av- og nedskrivninger. I verdireguleringsmodellen justeres balanseført verdi jevnlig til virkelig verdi. Kostmodellen er mest vanlig blant norske selskaper og vil bli viet mest plass i denne artikkelen – verdireguleringsmodellen omtales i ett kapittel (kapittel 14.7).

14.2 Virkeområde

IAS 16 har i den norske oversettelsen av standarden fått navnet *Eiendom, anlegg og utstyr*. I denne artikkelen brukes begrepet *driftsmidler* som en fellesbetegnelse på disse eiendelene. *Driftsmidler er definert som fysiske eiendeler som brukes i produksjon av varer eller tjenester, til utleie eller for administrative formål og som forventes å bli brukt i mer enn én regnskapsperiode (IAS 16.6)*. IAS 16 gjelder for alle driftsmidler med unntak av driftsmidler som er spesifikt unntatt eller som ifølge andre standarder kan eller skal følge andre regler. Eksempel på andre standarder som omhandler driftsmidler er IAS 40 (investeringseiendommer), IFRS 16 (leieavtaler), IAS 36 (nedskrivning) og IFRS 5 (anleggsmidler holdt for salg). I noen tilfeller må det utøves skjønn for å vurdere om en eiendel skal regnskapsføres etter IAS 16 eller andre standarder som for eksempel IAS 38 (immaterielle eiendeler).

Teorieksempel 14.1: IAS 16 eller IAS 38

Software er i utgangspunktet en immateriell eiendel og skal regnskapsføres etter IAS 38. Dersom softwaren er en integrert del av et driftsmiddel, for eksempel en maskinvare som ikke vil fungere uten den spesifikke softwaren, skal softwaren regnskapsføres etter IAS 16 (IAS 38.4).

14.3 Innregning

Driftsmidler skal innregnes i balansen dersom det er sannsynlig at fremtidige økonomiske fordeler knyttet til driftsmidlet vil tilflyte selskapet og driftsmidlets anskaffelseskost kan måles på en pålitelig måte (IAS 16.7).

14.3.1 Driftsmiddel eller varelager

Hvorvidt reservedeler, rekvisita, verktøy, stand-by-utstyr og lignende er driftsmidler, må vurderes opp mot definisjonen av driftsmidler (IAS 16.8). Dersom eiendelene ikke oppfyller definisjonen av driftsmidler, skal de behandles som varelager. I utgangspunktet vil ofte vesentlige reservedeler kvalifisere som driftsmidler, mens mindre deler inngår som en del av selskapets varelager. Når beholdninger av rekvisita og lignende består av mange små og beløpsmessig uvesentlige enheter, kan det være upraktisk å registrere og følge opp hver enhet; det er ikke uvanlig i praksis å kostnadsføre slike anskaffelser ut fra en vesentlighetsbetraktning.

Praksiseksempel 14.1 Prinsipp for regnskapsføring av reservedeler

PGS omtalte sitt prinsipp for regnskapsføring av reservedeler på følgende måte:

Significant spare parts are capitalized along With the assets to which they relate. Other spare parts, consumables and bunker inventory are classified as other current assets and stated at cost, less any obsolescence.

Kilde: PGS ASA, 2022, Annual report, Utdrag fra note 2.

Et driftsmiddel kan være avhengig av en del av varelageret for å fungere som forutsatt eller for at selskapet skal kunne dra nytte av driftsmidlet. Når denne delen av varelageret blir benyttet i flere produksjonssykluser og ikke forbrukt i produksjonsprosessen eller solgt, må det vurderes om den skal regnskapsføres som et driftsmiddel. Dette gjelder også i de tilfellene hvor den delen av varelager som regnskapsføres som driftsmiddel, ikke kan fysisk skilles fra resten av varelageret. De fleste varesalgbedrifter har dog alltid et visst omfang av varer i sin virksomhet, uten at det dermed skal regnskapsføres som driftsmiddel. Når grensdragningen mellom varelager og driftsmiddel er basert på skjønn, må selskapet redegjøre for skjønnen i note.

Teorieksempel 14.2: Driftsmiddel eller varelager

Et gasselskap oppbevarer gass i et underjordisk kammer. Kammeret krever en viss mengde av gass for å oppnå tilstrekkelig trykk til å få gass ut av kammeret. I dette tilfellet må selskapet skille det totale gassvolumet i 1) gass holdt for salg og 2) gass brukt til å opprettholde trykket

i kammeret. Førstnevnte del regnskapsføres som varelager i samsvar med IAS 2. Sistnevnte del regnskapsføres som driftsmiddel i samsvar med IAS 16, og avskrives over perioden en forventer å bruke kammeret. Den gassen som gasselskapet til enhver tid har i sitt distribusjonsnett, skal derimot ikke skiller på tilsvarende måte. Denne gassen er ikke nødvendig for å drifte distribusjonsnettet og skal betraktes som varelager.

14.3.2 Vedlikehold og påkostning

Vedlikeholds- og påkostningsutgifter skal balanseføres dersom det er sannsynlig at utgiftene vil generere fremtidige økonomiske fordeler for selskapet og at utgiften kan måles pålitelig. Løpende vedlikehold, inkludert utskifting av smådeler, kostnadsføres løpende (IAS 16.12). Større utskiftninger og periodisk vedlikehold skal balanseføres og avskrives over perioden frem til neste vedlikehold. Når vedlikehold eller påkostning balanseføres, fraregnes balanseført verdi av den komponenten som eventuelt skiftes ut (IAS 16.13). Dette gjelder uavhengig av om den utskiftede komponenten var dekomponert for avskrivningsformål (se nedenfor) eller ikke. Dersom komponenten ikke var dekomponert, må man beregne den balanseførte verdien som skal fraregnes.

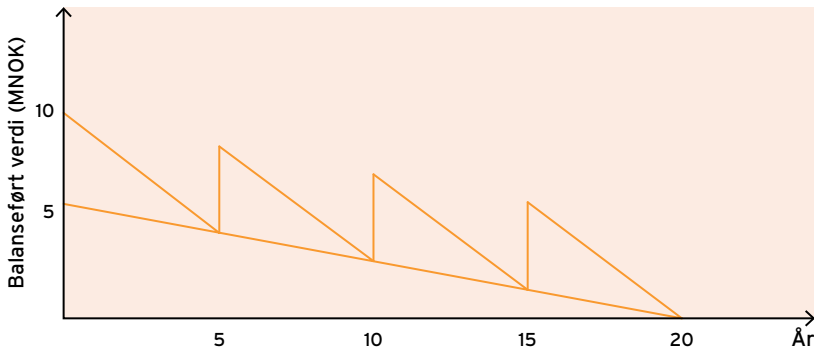
Teorieksempel 14.3: Fraregning ved vedlikehold

Selskap A kjøper en maskin med forventet utnyttbar levetid på 10 år for MNOK 10. Maskinen inneholder to identiske pumper som har samme forventede utnyttbare levetid som resten av maskinen. Etter syv år blir den ene pumpen ødelagt og må erstattes med en ny som har anskaffelseskost NOK 200 000. Selskapet hadde ikke skilt ut pumpene som egne komponenter i sin regnskapsføring og vet ikke opprinnelig anskaffelseskost for pumpene. Med utgangspunkt i gjennanskaffelseskosten på NOK 200 000 og med hjelp fra leverandøren, estimerer selskapet at opprinnelig kostpris var NOK 170 000 og at balanseført verdi etter syv års avskrivning ville vært NOK 51 000. Selskapet fraregner derfor NOK 51 000 for den ødelagte pumpen, og balansefører NOK 200 000 som anskaffelseskost på den nye pumpen.

Det er ikke anledning å periodisere utgifter ved periodisk vedlikehold eller lignende gjennom å bygge opp en avsetning i periodene før vedlikeholdet. Begrunnelsen er at avsetningen ikke vil være en forpliktelse etter IAS 37.

Teorieksempel 14.4: Periodisk vedlikehold

Et selskap kjøper en maskin som det forventer å bruke i 20 år. Bruk av maskinen medfører stor slitasje på motoren og denne forventes å måtte skiftes ut hvert femte år. Kostpris på maskinen er MNOK 10, hvorav MNOK 5 kan henføres til motoren. Selskapet forventer at kostpris ved utskiftingene også vil være MNOK 5. Figur 14.1 viser avskrivning av maskinen og motoren (inkludert utskiftingene av motoren).



Figur 14.1 Illustrasjon av avskrivning av maskinen med utskifting av motor hvert femte år. Nederste linje viser lineær avskrivning over 20 år for maskinen (uten motor) og øverste linje viser avskrivning av motor over 5 år hvor utskiftninger hvert femte år balanseføres og avskrives over 5 år.

14.3.3 Miljø- og sikkerhetsinvesteringer

Investeringer i driftsmidler som ikke genererer økonomiske fordeler for selskapet, skal i utgangspunktet kostnadsføres. Miljø- og sikkerhetsinvesteringer kan være av en karakter hvor man ikke kan påvise at investeringen i seg selv øker selskapets inntekter, reduserer kostnader eller bidrar med andre direkte økonomiske fordeler for selskapet. Slike investeringer som selskaper er pålagt å gjennomføre, kan likevel balanseføres, da de er med på å sikre de økonomiske fordelene fra virksomheten for øvrig, eller sikrer fordeler som ville falt bort eller blitt redusert dersom investeringen ikke hadde blitt gjennomført (IAS 16.11). Dette innebærer på den annen side at frivillige miljø- og sikkerhetsinvesteringer i mange tilfeller må kostnadsføres.

Dersom investeringen ikke følger av et formelt pålegg, men det i bransjen foreligger en selvpålagt forpliktelse som innebærer en berettiget forventning blant ansatte, miljøorganisasjoner og andre, kan det tale for balanseføring. En forutsetning er at denne forventningen kan dokumenteres, og at utgiftene ikke er relatert til vedlikehold, men kan henføres direkte til forbedring av driftsmidlets miljø- og sikkerhetsstandard.

14.4 Måling ved innregning

Anskaffelseskost for driftsmidler kan deles i tre: (1) kjøpsprisen, (2) direkte henførbare utgifter som bringer driftsmidlet til det sted og til den tilstand som er nødvendig for at det skal fungere som tiltenkt av ledelsen og (3) estimat for eventuelle fremtidige fjernings- eller rehabiliteringsforpliktelser (IAS 16.16). Den tredje gruppen er nærmere omtalt i kapittel 14.4.6 nedenfor. Tabell 14.1 gir eksempler på utgifter i de to første gruppene. Disse eksemplene må vurderes med hensyn

til om de bringer driftsmidlet til det sted og til den tilstand som er nødvendig for at det skal fungere som tiltenkt av ledelsen. Noen av disse grensdragningene er kommentert i punktene angitt i tabellens referansekolonne.

Når driftsmidlet er klart til bruk, kan selskapet ikke balanseføre ytterligere utgifter som del av driftsmidlets anskaffelseskost (IAS 16.20). *Klart til bruk* betyr at driftsmidlet har fått den plassering og tilstand som er nødvendig for at driftsmidlet skal fungere som planlagt. Selv om driftsmidlet ikke er tatt i bruk, kan utgifter som påløper etter at driftsmidlet er klart til bruk, ikke balanseføres som del av anskaffelseskost. Tabell 14.1 viser også eksempler på slike utgifter som ikke kan balanseføres som del av anskaffelseskost.

Tabell 14.1 Eksempler på utgifter, prisavslag og salgsvederlag som normalt inngår/ikke inngår i anskaffelseskost. +/- viser om anskaffelseskost øker (+) eller reduseres (-). Ref. viser til ytterligere omtale i egne punkter nedenfor. Listen er ikke uttømmende.

+/-	Utgifter/prisavslag/salgsvederlag som normalt inngår i anskaffelseskost	Ref.
+	Kjøpspris	
+	Ikke refunderbare avgifter (f.eks. toll og ikke-fradragsberettiget mva.)	
-	Rabatter	
-	Renteeffekt av lang kredittid	
+	Personalutgifter til anskaffelse og tilvirkning av driftsmiddel	14.4.1
+	Tilretteleggingsutgifter	14.4.2
+	Transportutgifter	
+	Ekspedisjonsgebyr og andre håndteringsutgifter	
+	Installerings- og monteringsutgifter	
+	Testutgifter (f.eks. prøveproduksjon for å teste om maskinen fungerer)	14.4.4
-	Dagmulkt	14.4.3
+	Ekstrabetaling for tidlig levering	
+	Låneutgifter	14.4.5
+/-	Utgifter og salgsvederlag som normalt ikke inngår i anskaffelseskost	Ref.
	Åpningsutgifter	
	Markedsføringsutgifter	
	Opplæringsutgifter (f.eks. opplæring av brukere av driftsmidlet)	
	Generelle administrasjonsutgifter	
	Driftstap i oppstartsperiode	
	Flytte- og omorganiseringsutgifter	
	Unormalt høy ressursbruk ved tilvirkning (for eksempel svinn)	
	Salgsvederlag før driftsmidlet er klar for tiltenkt bruk	14.4.4

14.4.1 Personalutgifter

Personalutgifter som er direkte henførbare til kjøp eller tilvirkning av et driftsmiddel, skal inngå i anskaffelseskost (IAS 16.17). Disse personalutgiftene kan være en del av andre utgifter som er listet i tabell 14.1 (som for eksempel monteringsutgifter), men det er også en rekke andre personalutgifter som kan inngå. Ved bruk av eget personell til tilvirkning av driftsmidler, kan for eksempel utgifter til egne arkitekter og egne bygningsarbeidere være en del av anskaffelseskost. Personalutgiftene som inngår i anskaffelseskost beregnes normalt som antall timer multiplisert med en timesats. Timesatsen vil inneholde elementer som lønn, pensjon, feriepenger, arbeidsgiveravgift etc., men timesatsen kan ikke inneholde påslag for fortjeneste eller påslag for generelle administrasjonskostnader.

14.4.2 Rivingsutgifter

Dersom man skal rive et bygg for å bygge et nytt, må det tas stilling til om utgifter knyttet til riving og fjerning av gammelt bygg skal kostnadsføres sammen med fraregningen av balanseført verdi av gammelt bygg, eller om det skal anses som tilrettelegging av tomten for det nye bygget og følgelig balanseføres. Hvis man anskaffer en tomt med et bygg som er ubrukelig eller som enhver kjøper ville revet, vil det kunne være aktuelt å tilordne kost for bygget til tomten. I praksis er dette sjelden en vesentlig problemstilling siden et slikt bygg typisk ikke har særlig verdi. Riving og fjerning av gammelt bygg vil da være en del av tomtens anskaffelseskost.

Dersom man beslutter å rive et bygg selskapet har hatt i sitt eie for å oppføre et nytt bygg, må avskrivningsplanen på bygget justeres for å reflektere kortere levetid, og man må vurdere nedskrivning. Balanseført verdi på bygget kan ikke videreføres som del av balanseført verdi på tomten eller det nye bygget.

14.4.3 Dagmulkt

Ved anskaffelser med lang tilvirkningstid, for eksempel et bygg, er det ikke uvanlig at kontrakten inneholder en klausul om at leverandøren må betale dagmulkt til kjøper ved forsinket levering. Normalt vil mottatt dagmulkt redusere anskaffelseskost. Motsatt vil ekstrabetaling fra kjøper til leverandør for tidlig levering øke anskaffelseskost.

14.4.4 Salgsvederlag i forbindelse med tilvirkning

I forbindelse med tilvirkning av et driftsmiddel kan selskapet motta vederlag fra salg av produkter. Vederlag for salg av produkter fra driftsmidler før driftsmidlet er klart for tiltenkt bruk skal inntektsføres (IAS 16.20A). Det er ikke adgang

til å regnskapsføre disse vederlagene som redusert anskaffelseskost. Kostnaden på enhetene som selges skal måles i henhold til IAS 2. Utgifter for testing skal legges til anskaffelseskost, og standarden klargjør videre at utgifter til vurdering om eiendelens tekniske og fysiske ytelse er slik at den kan brukes til produksjon eller levering av varer eller tjenester, til utleie eller til administrative formål skal inngå i anskaffelseskost (IAS 16.17 e)).

Teorieksempel 14.5: Salgsvederlag

Salgsvederlag fra salg av prøveprodukter som blir produsert i forbindelse med nødvendig testing av driftsmidlet skal redusere anskaffelseskost, mens salgsvederlag fra salg av prøveprodukter som blir produsert i forbindelse med opplæring av brukere av driftsmidlet, skal inntektsføres. Andre eksempler på salgsvederlag som skal inntektsføres, er gevinst ved salg av utskiftede driftsmidler og parkeringsinntekter fra tomt frem til byggefasen starter.

14.4.5 Låneutgifter

Byggelånsrenter og andre direkte henførbare låneutgifter ved tilvirkning av driftsmidler skal balanseføres i samsvar med IAS 23 (IAS 16.22). Det er de låneutgiftene som er en konsekvens av tilvirkningen som skal balanseføres. Den renten som skal balanseføres vil i enkelte tilfeller være enkel å finne, for eksempel når man tar opp eget byggelån som kun brukes til tilvirkning av driftsmidlet (IAS 23.10). Eventuelle renteinntekter på midlertidig plassering av byggelånsmidler skal trekkes fra låneutgiften som balanseføres. I andre tilfeller kan finansieringen av driftsmidlet være en del av selskapets generelle finansiering, og man må beregne en kalkulatorisk rente. Renteinntekter på plassering av midler fra generell finansiering skal ikke inngå i den kalkulatoriske renten og skal heller ikke trekkes fra låneutgiften som balanseføres. Balanseførte låneutgifter kan ikke være høyere enn faktiske låneutgifter i samme periode.

Balanseføring av låneutgifter skal starte når låneutgifter og utgifter til driftsmidlet faktisk påløper og man utfører aktiviteter som er nødvendige for å kjøpe eller tilvirke driftsmidlet (IAS 23.17). Det siste kravet innebærer også at man ikke skal balanseføre låneutgifter i eventuelle perioder uten slike nødvendige aktiviteter, for eksempel at man har anskaffet et landområde for utbygging, men det tar tid før man kommer i gang med utviklingsarbeidet. Balanseføring av låneutgifter er imidlertid ikke begrenset til perioden med fysisk tilvirkning. Låneutgifter til forarbeid balanseføres dersom kravene til balanseføring av driftsmidlet er oppfylt.

Man avslutter balanseføring av låneutgifter når man har utført tilnærmet alle de aktivitetene som er nødvendige for å bringe driftsmidlet til planlagt tilstand for bruk (IAS 23.22). Balanseføring av låneutgifter avsluttes selv om man ikke tar driftsmidlet i bruk, og normalt også om mindre arbeid som for eksempel utsmykning av et bygg gjenstår.

Teorieksempel 14.6: Låneutgifter

Et selskap har besluttet å gjennomføre en påkostning på et av sine bygg. Påkostningen skal utføres av et eksternt byggefirma og er estimert til å koste totalt MNOK 6. Byggeperioden vil strekke seg over flere år. Byggearbeidet startet i år 1, og selskapet hatt følgende utbetalinger i forbindelse med byggingen i oppstartsåret:

Dato	1. april år 1	1. juli pr 1	1. oktober år 1
Utbetaling (NOK)	600 000	400 000	200 000

Situasjon 1:

Selskapet finansierer påkostningen gjennom byggelån som trekkes opp ved hver utbetaling. Rente på byggelånet er 6 % og utgjør følgende i år 1: $(600\,000 \times 6\% \times 9/12) + (400\,000 \times 6\% \times 6/12) + (200\,000 \times 6\% \times 3/12) = \text{NOK } 42\,000$. Byggelånet er fullt ut knyttet til påkostningsprosjektet, og per 31. desember år 1 balanseføres NOK 42 000 som del av påkostningens anskaffelseskost

Situasjon 2:

Samme som situasjon 1 med opptrekk av lån ved de tre utbetalingene, men opptrekk av lån skjer ikke i form av et spesifikt byggelån men som ledd i selskapets generelle finansiering. Selskapet har i tillegg MNOK 3,5 i lån som har hatt uendret saldo gjennom år 1 og NOK 207 500 i renteutgift. Kalkulatorisk rente for balanseføring beregnes da som følger:

Total renteutgift i år 1: $207\,500 + 42\,000 =$	249 500
Årets gjennomsnittlige lånesaldo (vektet): $3\,500\,000 + (600\,000 \times 9/12) + (400\,000 \times 6/12) + (200\,000 \times 3/12) =$	4 200 000
Rentesats til bruk ved beregning av renteutgifter for balanseføring: $249\,500/4\,200\,000$	5,94 %
Rente for balanseføring: $(600\,000 \times 5,94\,0/0 \times 9/12) + (400\,000 \times 5,94\,0/0 \times 6/12) + (200\,000 \times 5,94\% \times 3/12) =$	41 580

Situasjon 3:

I stedet for å trekke opp lån ved hver utbetaling, tar selskapet opp et lån på MNOK 6 den 31. mars år 1. Lånet er spesifikt tatt opp for å finansiere påkostningsprosjektet. Det betales ikke avdrag i år 1 og rentesatsen er 6 %. I år 1 betaler selskapet rente på $6\ \text{mill} \times 6\% \times 9/12 = \text{NOK } 270\,000$. Mottatt lånebeløp er satt inn på bankkonto som gir 3 % i renteinntekt. Utgifter til påkostningen skal betales fra denne bankkontoen. I år 1 mottar selskapet renteinntekt på $(\text{MNOK } 5,4 \times 3\% \times 3/12) + (\text{MNOK } 5 \times 3\% \times 3/12) + (\text{MNOK } 4,8 \times 3\% \times 3/12) = \text{NOK } 114\,000$. I denne situasjonen balanseføres $\text{NOK } 270\,000 - \text{NOK } 114\,000 = \text{NOK } 156\,000$.

Situasjon 4:

Selskapet har ingen lån, men oppsparte midler på bankkonto som gir 3 % rente. Utbetalinger til påkostningsprosjektet belastes bankkontoen. Utbetalingene reduserer selskapets renteinntekt, men selskapet har ingen renteutgifter. I dette tilfellet kan selskapet ikke balanseføre renteutgifter.

14.4.6 Fjernings- og rehabiliteringsforpliktelser

Ved anskaffelse av et driftsmiddel kan selskapet påta seg en fjernings- eller rehabiliteringsforpliktelse som følge av anskaffelsen eller senere bruk. Et estimat på fjernings- og/eller rehabiliteringsutgifter innregnes som del av anskaffelseskost for driftsmidlet (IAS 16.16), med en tilsvarende avsetning på gjeldssiden. Eksempler kan være fjerning av oljeinstallasjoner i Nordsjøen og tilbakeføring av tomt til opprinnelig stand. Miljøskader og andre fjernings- eller rehabiliteringsforpliktelser som skyldes løpende produksjon av varer, skal imidlertid behandles i samsvar med IAS 2.

Måling av estimatet for fjernings- eller rehabiliteringsforpliktelse følger av reglene i IAS 37 og innebærer en nåverdiberegning av de utgiftene som forventes å påløpe på det fremtidige tidspunktet (IAS 37.45). Den årlige rentekostnaden som følger av at forpliktelsen er ett år nærmere oppgjør, skal kostnadsføres. Estimaten som ble balanseført som forpliktelse og del av anskaffelseskost for driftsmidlet, kan senere bli endret som følge av endring i estimat for utgiftens størrelse, endring i forventet tidsplan og/eller endring i diskonteringsrente. IFRIC 1 angir hvordan slike endringer skal regnskapsføres. Ved bruk av verdireguleringsmodellen skal endringene regnskapsføres i samsvar med egne bestemmelser (IFRIC 1.6). Ved bruk av kostmodellen skal endringene regnskapsføres som en økning eller reduksjon av balanseført verdi på driftsmidlet. Dersom en eventuell reduksjon er større enn balanseført verdi av driftsmidlet, skal det overskytende resultatføres. Hvis balanseført verdi økes, må selskapet vurdere om dette er en nedskrivningsindikator og eventuelt teste eiendelen for nedskrivning i samsvar med IAS 36 (IFRIC 1.5).

14.4.7 Bytte av eiendeler

Et selskap kan anskaffe et driftsmiddel gjennom å bytte eiendel med en annen part. Ved bytte av eiendeler skal transaksjonen måles til virkelig verdi (IAS 16.24). Dersom virkelig verdi ikke kan måles pålitelig, hverken for den avhendede eller den mottatte eiendelen, videreføres balanseført verdi på den fraregnede eiendelen som balanseført verdi på den nye eiendelen. Det samme gjelder når transaksjonen mangler forretningsmessig innhold. Når den nye eiendelen måles til virkelig verdi og denne er høyere enn balanseført verdi på avhendet eiendel, skal gevinsten resultatføres. Testen om forretningsmessig innhold ble innført for å unngå inntektsføring av gevinst på transaksjoner som ikke hadde en merkbar effekt på selskapets økonomi. Det er ikke krav om at eiendelene må være ulike, men kravet om forretningsmessig innhold innebærer at transaksjonen forventes å endre virksomhetens kontantstrøm vesentlig (IAS 16.25). Forretningsmessig innhold kan for eksempel

være vanskelig å demonstrere dersom et selskap bytter en eiendel med en lik eiendel på en annen, lignende lokasjon. I mange tilfeller vil ikke risiko, tidsplan og beløp av kontantstrømmer for like eiendeler på like lokasjoner være vesentlig forskjellige, noe som kan tale for at transaksjonen mangler forretningsmessig innhold.

Teoriksempel 14.7: Forretningsmessig innhold

Et selskap bytter en interesse i en investeringseiendom mot en interesse i en eiendom selskapet kan bruke for eget formål. Selskapet har da byttet ut en inntektsstrøm for utleie med en eiendel som bidrar til kontantstrømmer til den kontantgenererende enheten selskapet selv er en del av. Det er dermed sannsynlig at risiko, tidsplan og beløp av kontantstrømmene til eiendelen tatt vil være forskjellig fra konfigurasjonen av kontantstrømmene til eiendelen som er overført i byttet.

14.5 Etterfølgende måling - generelt

For etterfølgende måling tillater IAS 16 bruk av enten kostmodellen og verdireguleringsmodellen (IAS 16.29). Den valgte modellen må brukes for alle driftsmidler i samme klasse (prinsippvalg), også for leide driftsmidler som er balanseført i den aktuelle klassen, men det er tillatt å velge forskjellig modell for de ulike klassene av driftsmidler. For eksempel kan man velge å måle maskiner etter kostmodellen og bygninger etter verdireguleringsmodellen. I de to neste kapitlene redegjøres det for de to modellene.

14.6 Kostmodell

Driftsmidler skal avskrives over utnyttbar levetid (IAS 16.50). Grunnlaget for avskrivning etter kostmodellen er anskaffelseskost redusert med estimert restverdi.

14.6.1 Avskrivningsmetode

Avskrivningsmetoden skal gjenspeile forventet forbruk av driftsmidlets fremtidige økonomiske fordeler (IAS 16.60). I mange tilfeller vil dette forbruket fordele seg jevnt over den utnyttbare levetiden, og det kan da være naturlig å anvende lineære avskrivninger. Når forbruket av de økonomiske fordelene ikke fordeles seg lineært, må man vurdere om andre metoder passer bedre.

To andre metoder er degressive avskrivningsmetoder og produksjonsenhetsmetoden. Ved de *degressive metodene* avskriver man mest første året og så blir avskrivningskostnad mindre og mindre for hvert år. Én slik metode er *saldometoden* hvor periodens avskrivning beregnes som en prosentsats av driftsmidlets balanseført verdi ved inngangen til perioden. Ved *produksjonsenhetsmetoden*

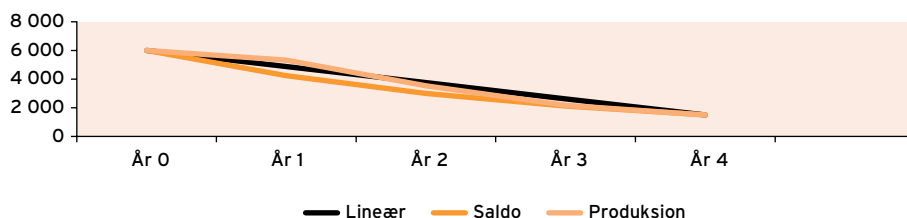
beregnes årets avskrivningskostnad ut fra årets produksjon i forhold til forventet totalproduksjon. Det kan være relevant å vurdere produksjon både med hensyn til bruk (for eksempel maskintimer) og med hensyn til produserte enheter (for eksempel mengde olje ved oljeutvinning). Det er en forutsetning at man i så fall har gode estimater på total produksjon (for eksempel total maskinkapasitet eller total oljemengde som kan utvinnes).

Det er ikke anledning å avskrive et driftsmiddel basert på forventet inntekt (IAS 16.62A).

Teorieksempel 14.8: Avskrivningsmetoder

Selskapet anskaffer et driftsmiddel for 6 000. Utnyttbar levetid er 4 år og estimert restverdi er 1 500. Tabellen nedenfor viser årlig avskrivning og balanseført verdi etter de tre avskrivningsmetodene som er nevnt i teksten ovenfor og figur 14.2 illustrerer utviklingen i balanseført verdi ved de tre metodene. For produksjonsenhetsmetoden forutsettes det at forventet totalproduksjon fordeler seg med 15 %, 40 %, 30 % og 15 % på henholdsvis år 1, år 2, år 3 og år 4.

	År 1	År 2	År 3	År 4
Lineær				
IB	6 000	4 875	3 750	2 625
Avskrivning	$4\,500 / 4 = 1\,125$	$4\,500 / 4 = 1\,125$	$4\,500 / 4 = 1\,125$	$4\,500 / 4 = 1\,125$
UB	4 875	3 750	2 625	1 500
Saldometode				
IB	6 000	4 243	3 000	2 121
Avskrivning	$6\,000 \times 29\% = 1\,757$	$4\,243 \times 29\% = 1\,243$	$3\,000 \times 29\% = 879$	$2\,121 \times 29\% = 621$
UB	4 243	3 000	2 121	1 500
Produksjonsmetode				
IB	6 000	5 325	3 525	2 175
Avskrivning	$4\,500 \times 15\% = 675$	$4\,500 \times 40\% = 1\,800$	$4\,500 \times 30\% = 1\,350$	$4\,500 \times 15\% = 675$
UB	5 325	3 525	2 175	1 500



Figur 14.2 Illustrasjon av utviklingen i balanseført verdi i løpet av utnyttbar levetid ved bruk av de tre avskrivningsmetodene lineær avskrivning, saldometoden og produksjonsenhetsmetoden.

Praksiseksempel 14.2 Produksjonsenhetsmetoden

I et brev fra Finanstilsynet i 2016 ga det eksempler på situasjoner hvor de mener produksjonsenhetsmetoden er egnet:

An example often used in accounting literature of an asset that is frequently depreciated using the usage method Of depreciation With time as a measure for useful life is the airline engine. These assets are depreciated based on hours and cycle times used relative to a total estimated hours and cycle times. For airline engines, the number of cycle times and hours used between each overhaul is strictly regulated, and different parts of the engine often have a pre-determined lifetime. An airline engine is a standardized asset with an extensive and well documented maintenance schedule. Information is systematically gathered from users of the engine by the manufacturers to ensure safety and to optimize the operation of the engine and the maintenance schedule. The total engine capacity does not change significantly over time, and so the expected benefit of one engine hour is constant throughout the useful life, indicating a strong relationship between use and consumption of economic benefit, hence making the method appropriate to use.

Kilde: Finanstilsynets brev 5. februar 2016 til BW Offshore.

Norwegian ASA opplyste i sitt regnskap for 2022 at de brukte produksjonsenhetsmetoden for avskrivning av fly.

An aircraft is recognized as one or more components for depreciation purposes in order to consider different useful lives of the aircraft components. Depreciable components are defined as maintenance components. In accordance With official requirements, the aircraft must be maintained which means significant components must be changed after a specific number of flights or airborne hours. These components are identified as two heavy maintenance checks of the aircraft body, power restoration and life limited parts for the two engines on each aircraft, as well as maintenance on landing gears and APU. The maintenance and overhauls of these components occur on a defined interval, and the value is depreciated based on the number of take-offs or airborne hours until the next maintenance is conducted. Completed maintenance and overhaul are capitalized and depreciated until the next relevant maintenance and overhauls. The second aircraft component is defined as the remainder of the aircraft and depreciated over the estimated useful life, considered to be 25 years for the fleet in Norwegian. When estimating the future residual values at the end of the 25-year period, Norwegian reviews reports from two separate independent aircraft appraisers for each applicable aircraft type and year of build and sets the residual value to an average value of the two appraiser's reports. In cases where the Company has contracts to cover all significant maintenance of the aircraft, the aircraft may be depreciated as one single component.

Kilde: Annual Report 2022, Utdrag fra note 1, Norwegian ASA.

Avskrivninger påbegynnes på det tidspunktet eiendelen er tilgjengelig for bruk for selskapet, det vil si når eiendelen er ferdig montert og testet for bruk på det stedet den skal brukes (IAS 16.55). Dette tidspunktet er sammenfallende med

tidspunktet for opphør av balanseføring som omtalt innledningsvis i kapittel 14.4. Avskrivninger skal opphøre når eiendelen enten klassifiseres som holdt for salg etter IFRS 5, eller når eiendelen fraregnes. Dette innebærer at avskrivninger ikke skal stoppes selv om eiendelen midlertidig er ute av bruk, eller den tas ut av aktivt bruk. Dette gjelder imidlertid ikke dersom avskrivninger gjennomføres i henhold til produksjonsenhetsmetoden. Etter denne metoden følger det naturlig at det ikke avskrives noe når eiendelen ikke brukes.

Avskrivning skal ikke opphøre selv om virkelig verdi av driftsmidlet overstiger balanseført verdi, men skal stoppes dersom estimatet på restverdi overstiger dagens balanseførte verdi (IAS 16.52). Når estimatet på restverdi igjen er lavere enn balanseført verdi, fortsetter man avskrivningene.

Selskaper kan ha mange mindre driftsmidler som for eksempel reservedeler. Det kan i praksis i mange tilfeller være hensiktsmessig at slike driftsmidler håndteres som én gruppe som avskrives samlet som ett driftsmiddel.

14.6.2 Utnyttbar levetid

Utnyttbar levetid er den tiden et driftsmiddel er forventet å være tilgjengelig for bruk (IAS 16.6) og estimeres ved å se på forventninger til bruk av eiendelen, teknisk slitasje, vedlikehold og teknisk og juridisk utvikling på det aktuelle området. Dersom eiendelen er underlagt begrensninger, for eksempel ved at selskapet har en tidsbegrenset lisens på bruken av den, eller eiendelen eies gjennom en leasingavtale, må dette tas i betraktning. Utnyttbar levetid kan være forskjellig fra teknisk eller økonomisk levetid.

Vesentlige komponenter av et driftsmiddel skal vurderes hver for seg for avskrivningsformål (IAS 16.43). Vesentligheten vurderes ut fra komponentenes kostpris i forhold til hele driftsmidlets kostpris. Dersom komponentene har samme utnyttbar levetid og avskrives etter samme avskrivningsmetode, kan vesentlige komponenter grupperes og avskrives samlet (IAS 16.45).

Dekomponering gjøres for avskrivningsformål, men driftsmidlet presenteres samlet i balansen og notene, med unntak av at det må gis informasjon om avskrivninger på komponentnivå. Av praktiske hensyn kan det være fornuftig å gjennomføre dekomponeringen i anleggsregisteret.

14.6.3 Restverdi

Restverdien fastsettes ved å se på hva et tilsvarende brukt driftsmiddel ville blitt solgt for i dag, tatt i betraktning den tekniske tilstanden eiendelen vil ha ved slutten av sin utnyttbare levetid (IAS 16.6). Forventede salgskostnader reduserer restverdien. At restverdi skal vurderes ut fra dagens markedsverdier, innebærer at

dersom restverdien avhenger av priser som fluktuerer, vil også restverdien kunne variere fra periode til periode.

Teoriksempel 14.9: Restverdi skip

For skip hvor utnyttbar levetid er satt lik økonomisk levetid vil skipet skrapes ved slutten av utnyttbar levetid. Restverdien beregnes da til forventet skrappris, fratrukket kostnader ved å flytte skipet til skrapestedet. Dette medfører at dagens stålpris må legges til grunn og slik sett har det ingen betydning hva man forventer at stålprisen vil være på tidspunktet for skraping. Standarden krever at dette fastsettes basert på prisen i dag. I praksis medfører det at restverdi beregnes som antall lettvektstonn multiplisert med dagens stålpris. Deretter gjøres det et fratrekk for forventet kostnad ved å flytte skipet til skrapestedet. Av den grunn må det også gjøres en vurdering av hvor skipet skal skrapes. Historisk har stålprisen vært høyere i India, Pakistan og Bangladesh enn eksempelvis i Kina. Enkelte rederier og stadig flere har som strategi at skipene skal gjennom såkalt grønn skraping, og restverdiregningen må i slik tilfeller også gjøres i lys av hvilken stålpris det er mulig å oppnå ved dette.

Når det ikke finnes markedsverdier som kan anvendes direkte for fastsetting av restverdi, for eksempel fordi driftsmidlet er nytt på markedet slik at det fortsatt ikke finnes brukte driftsmidler med den alder som driftsmidlet vil ha ved utløpet av utbyttbar levetid, må man estimere restverdi. Finanstilsynet¹ har i et slikt tilfelle uttalt at megleranslag kan være et godt utgangspunkt for å estimere restverdi. Finanstilsynet tok da til etterretning en metode hvor estimatet for restverdi ble basert på en prosentandel av megleranslag for nyere skip, og hvor prosentsatsen var avhengig av gjenværende utnyttbar levetid. Samtidig avviste de bruk av en metode som estimerte restverdi som en prosentandel av kostpris.

Enkelte eiendeler er ikke utsatt for verdifall selv om de er i bruk. Dette kan være tilfellet for tomter og boligeiendommer. Så lenge restverdien er høyere enn balanseført verdi, forutsatt normalt løpende vedlikehold, skal ikke eiendelen avskrives. Forventede fremtidige påkostninger skal ikke tas i betraktning ved estimering av restverdi. Vurdering av restverdi kan for eksempel baseres på takst. En takst på fast eiendom kan verdsette tomt og bygning sammen, men for regnskapsmessig formål må restverdien for tomten og bygget vurderes separat. Selv om samlet takstverdi for tomt og bygg overstiger deres samlede balanseført verdi, kan bygget være utsatt for slitasje eller lignende som innebærer at bygget må avskrives.

14.6.4 Årlig revurdering

Ved fastsetting av årlige avskrivninger skal selskapene hvert år revurdere avskrivningsmetode, restverdi og gjenværende utnyttbar levetid (IAS 16.51). Dersom revurderingen medfører endring i avskrivningsprofilen, skal endringen gjennom-

¹ Finanstilsynets brev 1. mars 2012 til DOF.

føres bare med virkning for kommende perioder (knekkpunktløsning), dvs. tidligere års avskrivninger endres ikke. Ved endring i avskrivningsprofil som følge av fall i estimert restverdi vil en knekkpunktløsning kunne medføre at balanseført verdi overstiger det som ville vært balanseført, hvis det nye estimatet på restverdi hadde vært anvendt tidligere. Fall i restverdi innebærer likevel ingen automatisk nedskrivningsplikt, men er en indikasjon på at det kan foreligge et nedskrivningsbehov som må vurderes etter IAS 36.

14.7 Verdireguleringsmodellen

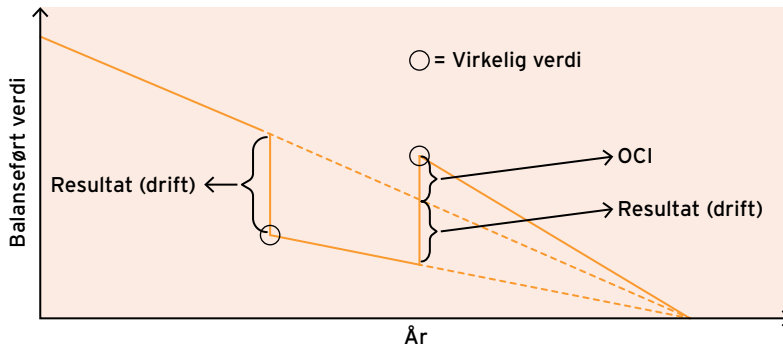
14.7.1 Måling

Under verdireguleringsmodellen måles driftsmidlene til virkelig verdi fratrukket akkumulerte avskrivninger og nedskrivninger i perioden fra forrige måling til virkelig verdi (IAS 16.31). Virkelig verdi fastsettes i samsvar med IFRS 13. IFRS 13 er redegjort for i artikkelen om måling av virkelig verdi, og det gis derfor ikke noen nærmere omtale av verdsettelsesspørsmålet her. Det presiseres imidlertid at i mange tilfeller vil det være hensiktsmessig å bruke en eller flere uavhengige verdsettelseseksperter. Selskapet kan foreta verdsettelsen selv under forutsetning av at det besitter tilstrekkelig relevant kompetanse.

IAS 16 krever at driftsmidlene verdireguleres jevnlig og med en hyppighet som sikrer at balanseført verdi ikke avviker vesentlig fra virkelig verdi. Driftsmidler med hyppige og store verdiendringer må verdireguleres årlig (IAS 16.34). For driftsmidler som i liten grad er gjenstand for verdiendringer kan for eksempel hvert tredje eller femte år kunne være tilstrekkelig. Alle driftsmidler i samme klasse må verdireguleres samtidig.

14.7.2 Verdireguleringsfond

Under verdireguleringsmodellen er hovedregelen at verdiøkninger føres i OCI og henføres til verdireguleringsfond i egenkapitalen (IAS 16.39), mens verdireduksjoner føres som driftskostnad (IAS 16.40). Det er to unntak fra denne regelen: (1) Verdireduksjoner som er en reversering av tidligere verdiøkninger som er henført til verdireguleringsfondet, skal føres i OCI og (2) verdiøkninger som er en reversering av tidligere kostnadsførte verdireduksjoner, skal resultatføres. En rimelig forståelse er at dette siste unntaket for den delen av reverseringen som bringer balanseført verdi opp til det denne verdien ville vært uten verdireduksjonen (se figur 14.3). Avskrivninger på tidligere verdiøkninger skal imidlertid føres som driftskostnad.



Figur 14.3 Illustrasjon av regnskapsføring av verdireduksjon og senere reversering av verdireduksjonen.

Verdireguleringsfondet kan ikke bli negativt. Når en eiendel fraregnes, kan den delen av fondet som stammer fra eiendelen, overføres direkte til annen egenkapital uten resultatføring (IAS 16.41). Alternativt kan overføring skje løpende med et beløp tilsvarende avskrivning på verdijustering (IAS 16.41) som vist i teori eksempel 14.10.

Teori eksempel 14.10: Avskrivning i verdireguleringsmodellen

1. januar år 1 kjøpes et driftsmiddel for 100. Driftsmidlet avskrives lineært over ti år til en restverdi på null, det vil si 10 per år. Etter fire år er balanseført verdi lik 60. I samsvar med verdireguleringsmodellen justerer selskapet opp balanseført verdi fra 60 til virkelig verdi på 90 i år 4. Forventningen om levetid og restverdi er uendret. Dette medfører følgende regnskapsmessige effekter ved utgangen av årene når selskapet velger løpende overføring fra verdireguleringsfondet:

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Sum
Avskrivning	10	10	10	10	15	15	15	15	15	15	130
Driftsmiddel	90	80	70	90	75	60	45	30	15	0	
Verdireguleringsfond	0	0	0	30	25	20	15	10	5	0	
Annenn egenkapital	-10	-20	-30	-40	-50	-60	-70	-80	-90	-100	

I år 4 regnskapsfører selskapet 10 i avskrivning som en driftskostnad, mens verdistigning på 30 regnskapsføres i OCI.

Verdiregulerte driftsmidler skal avskrives selv om virkelig verdi er høyere enn balanseført verdi, så lenge restverdien er lavere enn balanseført verdi.

14.8 Fraregning

Driftsmidler skal fraregnes fra og med det tidspunktet de avhendes eller når eiendelen ikke lenger forventes å generere fremtidige økonomiske fordeler for selskapet (IAS 16.67). Avhendelse kan skje på mange måter, for eksempel som salg eller gave. Driftsmidler anses avhendet når kontroll er overført til en ekstern part (IAS 16.69).

Når et driftsmiddels balanseførte verdi hovedsakelig vil bli gjenvunnet ved en salgstransaksjon heller enn ved fortsatt bruk, skal driftsmidlet klassifiseres som *holdt for salg* i samsvar med IFRS 5. Driftsmidlet må da faktisk være tilgjengelig for umiddelbart salg, og et fremtidig salg må være svært sannsynlig og forventes å skje innen ett år. Ved omklassifiseringen opphører avskrivningene selv om driftsmidlet fortsatt er i bruk, og driftsmidlet skal regnskapsføres til laveste av balanseført verdi og virkelig verdi fratrukket salgskostnader.

Selskaper som jevnlig selger en type driftsmidler som selskapet også har for utleie, skal regnskapsmessig overføre disse eiendelene fra driftsmidler til varelager når de ikke lenger leies ut, men holdes for salg (IAS 16.68A). IFRS 5 gjelder ikke i disse tilfellene. Overføringen til varelager skal skje til balanseført verdi. Når varen selges, skal salgsvederlaget regnskapsføres som driftsinntekt, dette i motsetning til salg av driftsmidler hvor kun gevinsten presenteres som inntekt, og denne inntekten (gevinsten) skal ikke klassifiseres som driftsinntekt men blant andre driftsinntekter.

14.8.1 Tapt eller skadet driftsmiddel

I forbindelse med tap av eller skade på driftsmidler vil det ofte være snakk om forsikringsoppgjør, eller annet kompensasjonsoppgjør, og reparasjon av skadet driftsmiddel eller nyanskaffelse. IAS 16 slår fast at dette er ulike hendelser som skal regnskapsføres separat (IAS 16.66):

- Balanseført verdi på driftsmidlet som er tapt eller skadet, må nedskrives i samsvar med IAS 36
- Driftsmidlet fraregnes etter reglene om fraregning i IAS 16
- Kompensasjon fra forsikringsselskap eller andre innregnes i resultatregnskapet når selskapet har krav på kompensasjonen
- Reparasjon eller nyanskaffelse innregnes som andre anskaffelser etter IAS 16

Tidspunktet for når en skal inntektsføre et forsikringsoppgjør eller kompensasjon fra tredjepart kan i enkelte tilfeller være vanskelig å avgjøre. IAS 16.65 tillater ikke inntektsføring av forsikringsoppgjør før selskapet har krav på kompensasjon fra forsikringsselskapet eller tredjepart. En forståelse av kravet kan være at kompen-

sjasjonen må være så godt som sikker for å kunne inntektsføres, og at dette kan innebære at nedskrivning av tapt eller skadet driftsmiddel og inntektsføring av forsikringsoppgjør kan bli regnskapsført i ulike perioder.

Det er viktig å skille mellom eksistens- og måleusikkerhet. Kravet om tilnærmet sikkerhet gjelder eksistensen av kravet, ikke målingen (beløpet). Dersom kravet er tilnærmet sikkert, men beløpet er ukjent, skal beløpet fastsettes på grunnlag av beste estimat. Dersom det imidlertid knytter seg betydelig usikkerhet til beløpet og utfallsrommet er betydelig, vil en måtte vurdere om det faktisk fortsatt er eksistens-usikkerhet. En praktisk tommelfingerregel er at jo større måleusikkerhet, desto større sannsynlighet for at kravet ikke er tilnærmet sikkert. Eksistensusikkerheten må naturligvis vurderes i hvert enkelt tilfelle. Som et generelt utgangspunkt bør en legge til grunn aktsomhet i slike spørsmål.

Teorieksempel 14.11: Skadeforsikring

En produksjonsmaskin med en balanseført verdi på MNOK 2 blir skadet og må vrakes. Kostnadene til selve vrakingen er uvesentlige. Maskinen er omfattet av selskapets skadeforsikring. I regnskapet må selskapet skrive maskinen ned med MNOK 2, til null. Hvorvidt man samtidig skal regnskapsføre et krav på forsikringselskapet, vil avhenge av hvor sikkert dette kravet er. Dersom det er opplagt at selskapet vil få dekket skaden, for eksempel at forsikringspolisen er tydelig på at denne type skader omfattes av forsikringen eller at forsikringselskapet har innrømmet ansvar, kan selskapet regnskapsføre kravet. Dersom det ikke er tilnærmet sikkert at skaden vil bli dekket av forsikringen, kan det ikke regnskapsføres noe krav. Hvis bare deler av forsikringsoppgjøret er usikkert, kan den sikre delen regnskapsføres. Om kravet er tilnærmet sikkert, men det er usikkerhet omkring størrelsen, må man utarbeide et estimat på endelig oppgjør. Stor usikkerhet om størrelsen kan dog indikere eksistensusikkerhet.

14.9 Noteopplysninger

Notekravene for driftsmidler følger av IAS 16.73–79. Dersom verdireguleringsmodellen er anvendt, følger en del ekstra notekrav av IFRS 13.

Kravene i disse paragrafene er forholdsvis detaljerte og gjentas ikke i denne artikkelen. Vi vil likevel minne om det generelle kravet til sammenligningstall i IAS 1. I praksis har dette medført at flere selskaper viser én anleggsnoteopstilling for regnskapsåret og én for hvert av sammenligningsårene.

Praksiseksempel 14.3 Anleggsnote

I stedet for å lage separate tabeller for hvert år i anleggsnoten, kan årets og fjorårets tall kombineres i samme tabell slik som Hydro har gjort:

Beløp i millioner kroner	Bygninger og tomter	Maskiner og utstyr	Anlegg under oppføring	Sum
Anskaffelseskost				
31. desember 2020	34 961	100 064	4 402	139 427
Tilgang	221	4 099	3 458	7 778
Avgang	(425)	(2 469)	(5)	(2 900)
Salg av selskap	(54)	(233)	(1)	(288)
Overføringer	658	2 665	(3 323)	-
Eiendeler klassifisert som holdt for salg	(4 604)	(23 572)	(434)	(28 610)
Omregningsdifferanser	(749)	(2 230)	(123)	(3 102)
31. desember 2021	30 006	78 324	3 975	112 305
Tilgang	495	3 557	7 370	11 421
Avgang	(101)	(2 090)	(379)	(2 570)
Salg av selskap	(77)	(109)	(1)	(187)
Overføringer	742	2 449	(3 191)	-
Omregningsdifferanser	2 528	7 951	522	11 001
31. desember 2022	33 598	90 082	8 296	131 976
Akkumulerte avskrivninger og nedskrivninger				
31. desember 2020	(15 011)	(59 949)	(222)	(75 182)
Avskrivninger	(1 362)	(6 221)	-	(7 583)
Nedskrivninger	(172)	(251)	(12)	(435)
Avgang	183	1 843	-	2 026
Salg av selskap	55	213	-	268
Eiendeler klassifisert som holdt for salg	2 224	19 545	-	21 769
Omregningsdifferanser	254	1 171	12	1 437
31. desember 2021	(13 830)	(43 649)	(222)	(57 701)
Avskrivninger	(1 402)	(6 762)	-	(8 163)
Nedskrivninger	(5)	(297)	(29)	(331)
Avgang	31	1 945	211	2 187
Salg av selskap	15	80	-	95
Overføringer	(129)	103	27	-
Omregningsdifferanser	(1 090)	(4 275)	(37)	(5 403)
31. desember 2022	(16 415)	(52 854)	(51)	(69 319)
Balanseført verdi				
31. desember 2021	16 176	34 676	3 753	54 605
31. desember 2022	17 183	37 228	8 245	62 656

Kilde: Hydro ASA, Årsregnskap 2022, utdrag fra note 2.1.