

16. Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler

16.1 Innledning

IAS 37 er en standard som regulerer regnskapsføring av usikre forpliktelser og betingede eiendeler, og som derfor ofte er aktuell å se hen til for å løse regnskapsfaglige problemstillinger. Med usikre forpliktelser menes avsetninger og betingede forpliktelser slik disse er definert i IAS 37. Standarden er av generell karakter, og gjelder for alle usikre forpliktelser med mindre de er konkret regulert i en annen standard. Den kan til en viss grad oppleves som krevende å anvende i praksis da den krever utstrakt bruk av skjønn.

16.2 Virkeområde

Standarden skal anvendes ved regnskapsføring av avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler. Spørsmålet om hvordan motposten til avsetningen skal regnskapsføres (kostnad eller eiendel) reguleres ikke av IAS 37.

Sentrale unntak fra standardens virkeområde er:

- Usikre forpliktelser som følger av gjensidig uoppfylte kontrakter, med unntak av tapskontrakter. Gjensidig uoppfylte kontrakter er definert som «kontrakter der ingen av partene har utført noen av sine plikter, eller der begge parter delvis og i like stor grad har utført sine plikter» (IAS 37.3)
- Finansielle forpliktelser (herunder garantier) som regnskapsføres i tråd med IFRS 9
- Avsetninger som dekkes av andre standarder. Dette gjelder eksempelvis pensjonsforpliktelser som er dekket i IAS 19, utsatt skatt som er dekket i IAS 12, inntektsføring etter IFRS 15, og leieavtaler som dekkes av IFRS 16

16.3 Definisjoner

Begrepene avsetning, betinget forpliktelse og betinget eiendel er definert som følger:

Avsetning er en forpliktelse med usikkert oppgjørstidspunkt eller beløp.

Betinget forpliktelse er

- a. en mulig plikt som oppstår av tidligere hendelser, og hvis eksistens bare vil bli bekreftet ved at det i framtiden inntreffer eller ikke inntreffer én eller flere usikre hendelser som ikke i sin helhet er innenfor foretakets kontroll, eller
- b. en eksisterende plikt som oppstår av tidligere hendelser, men som ikke er innregnet fordi
 - i. det ikke er sannsynlig at en strøm av ressurser som omfatter økonomiske fordeler ut fra foretaket, vil kreves for å gjøre opp plikten, eller
 - ii. forpliktelsesbeløpet ikke kan måles på en pålitelig måte

Betinget eiendel er en mulig eiendel som oppstår av tidligere hendelser, og hvis eksistens bare vil bli bekreftet ved at det i framtiden inntreffer eller ikke inntreffer én eller flere usikre hendelser som ikke i sin helhet er innenfor foretakets kontroll (IAS 37.10).

Avsetninger skal balanseføres. Betingede forpliktelser kan derimot ikke innregnes i balansen. Det er følgelig viktig å ha klart for seg om det er snakk om en avsetning eller en betinget forpliktelse slik disse er definert i IAS 37. Betingede eiendeler kan heller ikke innregnes i balansen. Selv om betingede forpliktelser og betingede eiendeler ikke skal balanseføres, skal det gis noteopplysninger om disse.

16.3.1 Avsetninger

IAS 37 definerer begrepet *forpliktelse* slik: «Forpliktelse er en eksisterende plikt for foretaket som oppstår av tidligere hendelser, og oppgjør av disse forventes å føre til en strøm av ressurser ut fra foretaket som omfatter økonomiske fordeler.» Avsetninger er en undergruppe av forpliktelser og omfatter både juridiske og selvpålagte¹ forpliktelser.

Juridiske forpliktelser er plikter som oppstår av en kontrakt (herunder muntlige avtaler), lovgivning eller annen rettspraksis.

¹ I den norske versjonen av IAS 37 benyttes begrepet *underforstått plikt*. *Selvpålagt forpliktelse* benyttes i denne artikkelen i stedet for *underforstått plikt*.

Selvpålagte forpliktelser er plikter som oppstår av et selskaps handlinger enten som følge av et etablert mønster av tidligere praksis, offentliggjorte retningslinjer eller lignende, og som har skapt en berettiget forventning hos andre om at selskapet har påtatt seg et økonomisk ansvar. Et interessant aspekt ved selvpålagte forpliktelser er dermed at det ikke er tilstrekkelig at ledelsen har besluttet å påta seg forpliktelsen; beslutningen må også være kommunisert ut til de som påvirkes av den slik at den ikke kan reverseres. Et eksempel på en selvpålagt forpliktelse er når et oljeselskap, til tross for at lov- og regelverket i et bestemt land ikke krever det, gjennom tidligere praksis eller uttalte retningslinjer har pålagt seg selv en forpliktelse til å gjennomføre opprydding. Et annet eksempel er restruktureringsavsetninger. Det er ikke opplagt *når* en selvpålagt forpliktelse oppstår. Det er således en vanskelig grensedragningsoppgave, og skjønnsmessige vurderinger må gjøres før slike forpliktelser kan innregnes i balansen.

16.3.2 Betingede forpliktelser

Definisjonen av en *betinget forpliktelse* er todelt og følgelig mer kompleks enn definisjonen av avsetninger. Del (a) av definisjonen foran omhandler *mulige* forpliktelser. Det presiseres at pliktens eksistens vil bli bekreftet av én eller flere fremtidige hendelser som kan inntreffe eller ikke inntreffe, og at det er snakk om hendelser som foretaket ikke kontrollerer. Implementeringsveiledningen til IAS 37 viser til at en med mulige plikter mener forpliktelser med mindre enn 50 % sannsynlighet for at de eksisterer. Det betyr at plikter som omfattes av del (a) av definisjonen, i realiteten ikke tilfredsstiller definisjonen av en *forpliktelse* som sådan (fordi det ikke er en eksisterende forpliktelse). Den er altså bare en mulig forpliktelse og skal derfor ikke innregnes i balansen. Forståelsen av begrepet «betinget forpliktelse» kan illustreres i et eksempel.

Teorieksempel 16.1: Betinget forpliktelse

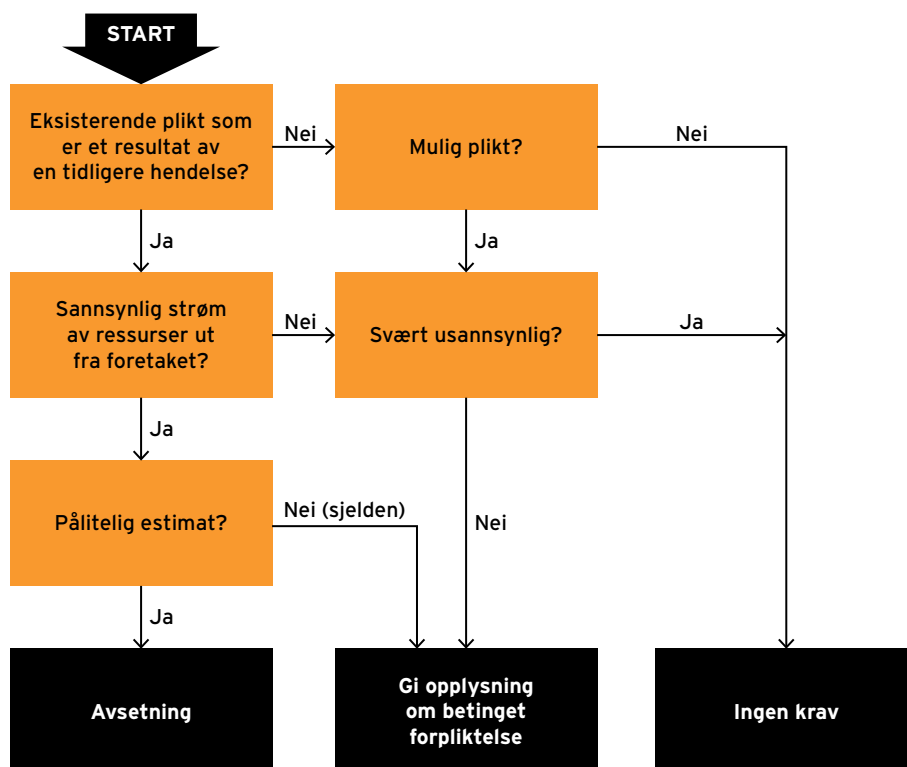
Etter et bryllup døde 10 personer som følge av matforgiftning, potensielt fra varer som var solgt av Selskap A. Selskap A er under etterforskning og mulige erstatningskrav kan bli fremmet. Selskapet bestriker at de har en forpliktelse som følge av denne hendelsen. Helt frem til regnskapet blir godkjent for offentliggjøring, er selskapets juridiske rådgivere av den oppfatning at det er sannsynlig (det vil si mer enn 50 % sannsynlighet) for at selskapet vil bli frifunnet i saken. Selskap A har dermed en mulig, men ikke sannsynlig, forpliktelse per balansedagen, og konkluderer med at det er en betinget forpliktelse.

Kilde: Basert på IAS 37:IE C eksempel 10.

Del (b) av definisjonen angir at betingede forpliktelser også omfatter *eksisterende* forpliktelser som eksisterer uavhengig av et bestemt fremtidig utfall, men hvor

kravene til sannsynlighet eller pålitelighet ikke er oppfylt. Med dette menes at det enten ikke er sannsynlig (dvs. mindre enn 50 % sannsynlighet) at forpliktelsen kommer til oppgjør, eller at forpliktelsens beløp ikke kan estimeres med tilstrekkelig grad av pålitelighet.

Figur 16.1 oppsummerer sammenhengen mellom avsetninger og betingede forpliktelser.



Figur 16.1 Beslutningstre (IAS 37 IG. Appendix B).

16.3.3 Betingede eiendeler

Betingede eiendeler omtales bare i begrenset grad i standarden. Slike eiendeler balanseføres ikke, da dette i så fall vil innebære innregning av urealiserte inntekter.

Vi har tidligere i artikkelen sett at betingede eiendeler er definert som *mulige* eiendeler hvis eksistens vil bli bekreftet av én eller flere fremtidige hendelser som kan inntreffe eller ikke inntreffe, og at det her er snakk om hendelser som foretaket ikke kontrollerer. Betingede eiendeler oppstår ofte fra ikke planlagte eller uventede hendelser som gjør at det oppstår en mulighet for at selskapet vil motta økonomiske

fordeler. Et eksempel kan være at selskapet fremmer et krav i en juridisk prosess, og hvor utfallet av saken er usikkert. Et annet eksempel er et (regress)krav mot et forsikringsselskap som følge av at selskapet har vært utsatt for brann eller skade.

Etter IAS 37 skal usikkerheten være bortfalt før innregning av en eiendel med tilhørende inntekt finner sted, og standarden bruker begrepet *så godt som sikkert* for å uttrykke sannsynlighetskravet som gjelder for innregning. Standarden kvantifiserer ingen sannsynlighetsterskel, men den er åpenbart betydelig høyere enn sannsynlighetsovervekt (som er 50 % eller mer). I praksis kan *så godt som sikkert* trolig fortolkes som et sannsynlighetskrav på bortimot 100 %, altså at gjenværende usikkerhet er ubetydelig. I praksis er det sjelden mulig å vurdere sannsynligheten for utfallet av en konkret hendelse nøyaktig. En skjønsmessig vurdering må derfor foretas, og den må bygge på de faktiske omstendigheter i den enkelte sak.

16.3.4 Betingelser og asymmetri

Reguleringen av betingede eiendeler og reguleringen av betingede forpliktelser er asymmetrisk. Denne asymmetrien fremkommer blant annet gjennom sannsynlighetstersklene som gjelder for henholdsvis betingede eiendeler og betingede forpliktelser.

Et annet område med asymmetri er behandlingen av hendelser etter balansedagen og behandlingen av disse under IAS 37. IAS 10 presenterer et skille mellom hendelser som det skal tas hensyn til og hendelser som det ikke skal tas hensyn til i regnskapsføringen.

IAS 10 angir at et eksempel på en hendelse som det skal tas hensyn til, er en kjennelse gitt etter balansedagen i en rettsak som bekrefter at selskapet hadde en *eksisterende* forpliktelse på balansedagen. En slik hendelse kan med andre ord medføre at selskapet må behandle dette som en avsetning og ikke som en betinget forpliktelse (*mulig* forpliktelse). Avsetningen vil i så fall bli innregnet på balansedagen.

Det motsatte tilfellet, hvor foretaket har et rettslig *krav* på balansedagen som stadfestes ved en rettslig kjennelse etter balansedagen, er imidlertid ikke regulert i IAS 10. Det kan i utgangspunktet synes rimelig å anta at forpliktelser og eiendeler som oppstår som følge av slike hendelser skal regnskapsføres symmetrisk. Dette er imidlertid neppe i tråd med IAS 37s regulering. En betinget eiendel kan ikke innregnes med mindre den kan anses som *så godt som sikker*. Den fremstår imidlertid ikke som *så godt som sikker* før rettsavgjørelsen foreligger. IAS 37 er eksplisitt på at innregning skal skje i den perioden usikkerheten bortfaller. Teori-eksempel 16.2 illustrerer denne problemstillingen.

Teorieksempel 16.2: Hendelser etter balansedagen og asymmetrisk behandling

Selskap A har fremmet et krav på kr 500 000 overfor Selskap B. Kravet gjelder oppgjør for tilleggsarbeider knyttet til en større anleggskontrakt. Selskap B bestrider kravet og saken ble derfor brakt inn for domstolen i løpet av sommeren 2023.

Kjennelse i saken faller 31. januar 2024, og Selskap A får medhold i retten.

Selskap B avlegger regnskap for 2023 den 15. mars 2024. Kjennelsen i retten bekrefter at selskapet hadde en forpliktelse på balansedagen, og Selskap B innregner kravet på kr 500 000 som en avsetning i 2023-regnskapet.

Selskap A avlegger regnskap den 1. april 2024. For Selskap A er spørsmålet om selskapet kan innregne en eiendel knyttet til kravet på kr 500 000 i 2023-regnskapet. Som følge av at rettsavgjørelsen faller først etter balansedagen, kan ikke Selskap A innregne en fordring/eiendel knyttet til dette kravet. Begrunnelsen er at innregning kan først skje når det er så *godt som sikkert* at kravet eksisterer, dvs. når usikkerheten faller bort (kjennelse i rettsaken faller).

Det er også verdt å merke seg at det er en viss asymmetri når det gjelder noteopplysninger (se for øvrig kapittel 16.6.2 om noteopplysninger). Tabell 16.1 viser hvordan sannsynligheten påvirker om en skal innregne eller gi noteopplysninger.

Tabell 16.1 Betingelser og asymmetri i IAS 37.²

Sannsynlighet for utfall	Betingede forpliktelser	Betingede eiendeler
Så godt som sikkert	Innregnes	Innregnes
Sannsynlig	Innregnes	Noteopplysninger
Mulig men ikke sannsynlig	Noteopplysninger	Ikke krav om noteopplysninger ⁵⁹
Svært usannsynlig	Ikke krav om noteopplysninger	Ikke krav om noteopplysninger ⁵⁹

16.4 Innregning av avsetninger

Det følger av IAS 37 at avsetninger skal balanseføres. Betingede forpliktelser og betingede eiendeler skal derimot ikke innregnes.

IAS 37 krever at forpliktelse skal innregnes som avsetninger når følgende krav er oppfylt: Det foreligger en eksisterende plikt (juridisk eller selvpålagt) som er et resultat av en tidligere hendelse, det er sannsynlig at forpliktelsen vil komme til oppgjør, og forpliktelsen kan estimeres pålitelig (IAS 37.14).

² I de tilfellene der selskapet gir opplysninger om en betinget eiendel til tross for at sannsynligheten er svært lav, bør graden av sannsynlighet fremgå av noteopplysningene.

16.4.1 Eksisterende plikt som følge av tidligere hendelse

Det første kravet er at det foreligger en eksisterende plikt som følge av en tidligere hendelse. Dette betyr at definisjonen av en forpliktelse må være oppfylt. I praksis er det ofte vanskelig å vurdere om en har en eksisterende plikt som er et resultat av en tidligere hendelse (også kalt en forpliktende hendelse). En forpliktende hendelse har bare funnet sted dersom selskapet ikke har noe annet realistisk alternativ enn å gjøre opp forpliktelsen. Det vil være tilfellet når selskapet har hatt en hendelse som skaper enten en juridisk eller en selvpålagt forpliktelse. Juridiske forpliktelser som eksempelvis kontraktsforpliktelser vil typisk kunne håndheves i henhold til avtaleverket. For selvpålagte forpliktelser vil det derimot normalt ikke være slik, og det gjør det noe mer krevende å fastslå om det faktisk foreligger en forpliktelse enn det som er tilfellet for juridiske forpliktelser. For selvpålagte forpliktelser vil et sentralt moment vil være at selskapet gjennom sine handlinger har skapt en berettiget forventning hos andre om at selskapet har påtatt seg et økonomisk ansvar.

Det er bare hendelser som har oppstått uavhengig av et selskaps fremtidige handlinger som kan anses som forpliktende hendelser, og dermed gi opphav til balanseførte avsetninger. Det betyr at forpliktelsen må eksistere uavhengig av hvordan selskapet driver virksomheten sin i fremtiden. Det er med andre ord bare de utgiftene som er uunngåelige, som kan innregnes som en avsetning. Dersom foretaket kan komme seg unna utgiftene ved å eksempelvis endre virksomheten fremover, er kravene ikke oppfylt. Et par teorieksempler kan illustrere dette.

Teorieksempel 16.3: Fjerningsforpliktelse

Et oljeselskap har konsesjon til å drive oljeboring i et gitt område og som følge av konsesjonsvilkårene plikter selskapet å fjerne oljeplattformen og rydde opp på havbunnen etter endt produksjonsperiode. Selskapet har som følge av oppføringen av plattformen en juridisk forpliktelse knyttet til et allerede pådratt oppryddingsbehov. Det foreligger med andre ord en eksisterende plikt som følge av en tidligere hendelse.

Kilde: Basert på IAS 37:IE C eksempel 3.

Teorieksempel 16.4: Periodisk utskiftning

Et selskap har en masovn (ovn for fremstilling av råjern) med en kledning som av tekniske årsaker må skiftes hvert 5. år. Ved utgangen av 2023 har masovnen en tre år gammel kledning, og selskapet har ikke en forpliktelse til å skifte kledningen. Selv om selskapet har intensjon om å skifte ut kledningen etter fem år, avhenger gjennomføringen av utskiftningen av at selskapet fortsatt bruker masovnen om to år, og om to år planlegger å bruke den også i fremtidige perioder. Det påhviler derfor selskapet ingen eksisterende plikt som følge av tidligere hendelser.

Kilde: Basert på IAS 37:IE C eksempel 11A.

Det følger av IAS 37 at det nesten alltid vil være mulig å fastslå om selskapet har en eksisterende forpliktelse som resultat av en tidligere hendelse. I noen sjeldne tilfeller vil det likevel kunne være uklart. Standarden inneholder en bestemmelse som anvendes i slike sjeldne tilfeller, og den angir at det da skal legges til grunn at selskapet har en eksisterende plikt som resultat av tidligere hendelse, dersom det er sannsynlig (dvs. mer enn 50 % sannsynlig) at en eksisterende plikt foreligger. Terskelen for bruk av denne bestemmelsen antas å være høy, og alle tilgjengelige kilder til informasjon, herunder uttalelser fra eksperter, må hensyntas i denne vurderingen. Bestemmelsen kan være relevant å se hen til eksempelvis i tilfeller med søksmål hvor partene ikke blir enige om en hendelse har skjedd, for eksempel om selskapets virksomhet har ført til forurensning av grunnvannet i et område.

16.4.2 Sannsynlighet

IAS 37 kvantifiserer sannsynlighetskravet til mer enn 50 % sannsynlighet. Utgangspunktet er at sannsynlighetsvurderingen gjøres for hver enkelt forpliktelse. Standarden klargjør også at når en har en rekke lignende forpliktelser, eksempelvis produktgarantier eller lignende kontrakter, så vurderer en sannsynligheten for hele klassen av lignede forpliktelser under ett. Dette skyldes at sannsynligheten for at foretaket må avgi økonomiske ressurser for én slik forpliktelse isolert sett kan være liten, men sannsynligheten kan være atskillig høyere når en ser hele populasjonen under ett.

Teorieksempel 16.5: Salg med garanti

En produsent selger alltid varene sine med garanti. Det følger av garantiavtalen at selskapet er forpliktet til å reparere eller erstatte varer som er defekte mv. Garantien gjelder i tre år fra salgstidspunktet. Tidligere års erfaringer tilsier at det er sannsynlig at det vil bli fremmet krav om reparasjon eller erstatning av varer. Vurderingen av sannsynlighet vil i dette tilfellet gjøres for hele populasjonen av solgte varer sett under ett. Den forpliktende hendelsen er salget av varen(e), og det gir opphav til en juridisk forpliktelse. Ettersom det er mer enn 50 % sannsynlighet for at selskapet vil måtte avgi økonomiske ressurser gjennom reparasjon eller erstatning av varer, skal det foretas en avsetning (forutsatt at størrelsen på forpliktelsen kan måles pålitelig – se nedenfor).

Kilde: Basert på IAS 37:IE C eksempel 1.

16.4.3 Pålitelig måling

Det siste kravet i definisjonen er at størrelsen på forpliktelsen kan estimeres med tilstrekkelig grad av pålitelighet. IASB har lagt til grunn at en normalt vil være i stand til å estimere dette pålitelig. IAS 37 inneholder en eksplisitt presisering av at det bare er i svært sjeldne tilfeller at pålitelig måling ikke kan foretas. I praksis er det derfor sjelden aktuelt å påberope seg dette pålitelighetsunntaket.

16.5 Måling

16.5.1 Beste estimat

En avsetning skal måles til beste estimat av forpliktelsen. Med *beste estimat* menes det beløpet som foretaket som rasjonell aktør ville ha vært villig til å betale på balansedagen for å gjøre seg fri fra den usikre forpliktelsen gjennom å gjøre opp forpliktelsen eller overføre den til en tredjepart. Dette er med andre ord en størrelse som måles basert på en hypotetisk transaksjon, og beløpet representerer ikke nødvendigvis størrelsen på de utbetalingene som selskapet forventer å måtte foreta i fremtiden. Beløpet måles før skatt – eventuelle skattemessige konsekvenser av avsetningen reguleres av IAS 12.

Avsetningen skal som angitt måles til beste estimat, og standarden presenterer tre ulike metoder for å måle beste estimat; 1) forventningsverdien, 2) midtpunktet i en rekke av mulige utfall, og 3) et estimat på det individuelt sett mest sannsynlige utfallet.

Forventningsverdien skal legges til grunn dersom avsetningen omfatter en større populasjon med elementer, som eksempelvis en garantiavsetning. Med forventningsverdi menes en statistisk beregning av alle mulige utfall vektet med deres tilhørende sannsynlighet.

IAS 37 krever at en benytter *midtpunktet i rekken* som beste estimat i de tilfellene hvor en har en sammenhengende rekke av mulige utfall og hvor hvert enkelt punkt i denne rekken er like sannsynlig som noe annet. I et slikt tilfelle representerer midtpunktet både medianen og forventningsverdien.

I de tilfellene hvor forpliktelsen som måles knytter seg til én enkelt plikt, kan *det mest sannsynlige utfallet* være det som anses som beste estimat på forpliktelsen. Standarden angir imidlertid at også i slike tilfeller skal den regnskapspliktige ta hensyn til andre mulige utfall. Dette innebærer eksempelvis at dersom andre mulige utfall er gjennomgående høyere eller lavere enn det mest sannsynlige utfallet, så vil resultatet være at beste estimat er høyere eller lavere enn det individuelt sett mest sannsynlige utfallet.

Teoriksempel 16.6: Feilretting i produksjonsanlegg

En leverandør skal rette opp en feil i et produksjonsanlegg. Det er sannsynlighetsovervekt (60 % sannsynlighet) for at feilen rettes opp i første forsøk og i så fall vil utgiften beløpe seg til 100. Sannsynligheten for at to forsøk må gjøres er betydelig (40 %), og i så fall vil utgiften beløpe seg til 200. Forventningsverdien er 140 ($100 \times 60 \% + 200 \times 40 \%$). Det mest sannsynlige utfallet er 100. Det mest sannsynlige utfallet hensyntatt usikkerheten vil eksempelvis kunne være 110.

16.5.2 Risiko og usikkerhet

Det følger av definisjonen av en avsetning at dette er en størrelse som det knytter seg risiko og usikkerhet til. Selskapene må derfor håndtere risiko og usikkerhet når de skal måle avsetningen ved slutten av regnskapsperioden.

Risiko omtales i IAS 37 som variabilitet i utfall, og standarden antyder at en risikojustering kan øke beløpet som en måler forpliktelsen til. Det står intet konkret i standarden om hvordan en slik justering skal foretas. Det gis likevel noen føringer ved at standarden sier at det er viktig å utvise varsomhet i den skjønsmessige vurderingen, slik at en unngår at inntekter og eiendeler blir overvurdert og kostnader og forpliktelser undervurdert. Det presiseres også at «usikkerheter rettfærdiggjør imidlertid ikke at det foretas store avsetninger eller at det bevisst fastsettes for høye forpliktelser» (IAS 37.43). En må også utvise varsomhet slik at risiko og usikkerhet ikke hensyntas flere ganger, eksempelvis både gjennom estimatet på utgiftene og ved vurdering av sannsynligheten for et utfall. Se for øvrig kapittel 16.5.3 for ytterligere omtale av risikojustering.

16.5.3 Nåverdi

Det er krav om bruk av nåverdi ved måling av IAS 37-forpliktelsen i de tilfellene hvor virkningen av tidsverdien av penger (dvs. effekten av diskonteringen) er vesentlig. I situasjoner hvor kontantstrømmene forventes å inntreffe relativt kort tid etter balansedagen, slik at diskonteringseffekten ikke har noen vesentlig påvirkning på målingen av forpliktelsen, er det derimot intet krav om diskontering. Eksempler på avsetninger hvor en forventer bruk av nåverdi ved måling, er typisk fjerningsutgifter og avsetninger for utgifter knyttet til opprydding for miljøpåvirkninger mv.

Diskonteringsrente

Diskonteringsrenten som skal benyttes er en før-skatt-rente som reflekterer dagens markedsvurdering av tidsverdien av penger og de risikoer som knytter seg til denne spesifikke forpliktelsen.

Dersom en allerede har justert for risikoen(e) i kontantstrømostimatene, skal en ikke foreta slik justering av diskonteringsrenten. Det er med andre ord viktig å unngå at en foretar den samme risikojusteringen to ganger.

Standarden sier intet om hvorvidt det er nominell rente eller realrente som skal benyttes ved beregningen, og begge løsninger må etter vårt syn være akseptable. Det en da må påse er at det er sammenheng mellom valg av diskonteringsrente og kontantstrømmene som benyttes. Benyttes en realrente så må kontantstrømmene uttrykkes i dagens prisnivå (faste priser), slik at inflasjonseffektene holdes utenfor i begge størrelser. Dersom en derimot benytter nominell rente, så fordrer det at kontantstrømmene uttrykkes i nominelle (løpende) priser. Løsningen blir i all hovedsak den samme, men det er verdt å notere seg at en kan få ulik effekt ved oppløsning av diskonteringseffekten etter hvert som en nærmer seg tidspunkt for oppgjør. Se mer om dette i kapitlet om oppløsning av diskonteringseffekten.

Risikojustering

IAS 37 krever at det tas hensyn til risiko ved beregning av forpliktelsen. Justeringen kan skje gjennom diskonteringsrenten eller kontantstrømmene. Standarden gir imidlertid veldig lite veiledning med hensyn til hvordan dette skal gjøres.

I mange tilfeller vil det trolig være enklere å risikojustere kontantstrømmene enn diskonteringsrenten. Det er også verdt å huske at en risikojustert diskonteringsrente vil være en teoretisk rente, ettersom det ikke er sannsynlig at det eksisterer en markedsvurdering av risikoen knyttet til den konkrete usikre forpliktelsen som selskapet skal måle.

I praksis kan det som nevnt være vanskelig å finne en risikojustert diskonteringsrente. Alternativet, hvor en risikojusterer kontantstrømmen og diskonterer med en risikofri rente, vil i mange tilfeller være et enklere alternativ. Det betyr at en først må ta stilling til hva den risikofrie renten er. Statsobligasjonsrenten målt på balansedagen vil normalt være et godt startpunkt for fastsettelse av den risikofrie renten for diskontering av avsetninger etter IAS 37. Statsobligasjonsrenten som benyttes vil måtte være i samme valuta som forpliktelsen skal gjøres opp i, og med samme løpetid som forpliktelsen.

16.5.4 Etterfølgende endring i estimater

Avsetningen skal gjennomgås ved slutten av hver regnskapsperiode og justeres for å reflektere beste estimat. Dersom det ikke lenger er sannsynlig at selskapet må avgi økonomiske ressurser, skal avsetningen reverseres. Det er ikke anledning til å anvende avsetningen til noe annet enn det den var ment å dekke.

Oppløsning av diskonteringseffekten

Etterhvert som en kommer nærmere oppgjørstidspunktet, vil balanseført verdi av forpliktelsen øke i de tilfellene en har målt avsetningen til nåverdi. Det fremgår av IAS 37 at effekten av oppløsningen av diskonteringen skal innregnes som låneutgift i periodens resultat. IAS 37 har ingen ytterligere spesifisering av hvordan oppløsningen av diskonteringseffekten skal klassifiseres (som drift eller finans).

For avsetninger som gjelder fjerning/stengning og rehabilitering av eiendom mv. og som omfattes av IFRIC 1, er det klart angitt at effekten resultatføres som en finansieringsutgift etter hvert som den påløper. Det er verdt å merke seg at IFRIC har klargjort at balanseføring etter IAS 23 er ikke er tillatt i IFRIC 1-tilfellene.

Valg mellom nominell rente og nominelle (løpende) priser eller realrente og faste priser, ved beregning av nåverdien (se omtale under kapittel 16.5.3), vil kunne påvirke størrelsen av effekten ved oppløsning av diskonteringen. Denne effekten er ikke omtalt i IAS 37. Ved bruk av nominell rente og nominelle (løpende) priser, vil det i tillegg måtte foretas en oppdatering av estimatet på oppgjørsbeløpet.

Den samlede resultateffekten blir riktignok normalt den samme som ved bruk av realrente og faste priser, men effekten kan være at deler av resultateffekten burde presenteres under drift og ikke under finans. IASB kan synes å ha oversett denne effekten. I det neste eksemplet illustrerer vi problemstillingen.

Teorieksempel 16.7: Diskonteringseffekt

Selskap A skal innregne en avsetning i regnskapet, og forventer å betale 100 000 (målt i dagens priser) om 3 år. Nominell rente er vurdert å være 7,5 % og inflasjonen forventes å være 5 %. Avsetningen anses som en driftsrelatert post og blir følgelig innregnet som driftskostnad i resultatregnskapet.

Alternativ 1: Ved bruk av nominell rente ved beregning av nåverdien, må selskapet benytte nominelle (løpende) priser, dvs. det en forventer å betale målt om 3 år. Dersom utbetalingen skal reflektere en forventet inflasjon på 5 % vil estimert utgående kontantstrøm om 3 år være på 115 762 (100 000 x 1,053). Nåverdien av 115 762 diskontert med 7,5 % nominell rente, er 93 184 (115 762 / 1,0753). Under dette alternativet vil endringen i balanseført verdi av avsetningen bare bestå av oppløsningen av diskonteringseffekten (tidsverdien av penger).

Alternativ 2: Ved bruk av realrente benyttes faste priser, og utbetalingen måles til 100 000 (dagens prisnivå). Realrenten beregnes til 2,381 % ((1,075 / 1,05) - 1). Nåverdien av utbetalingen på 100 000 (målt i dagens priser), diskontert med 2,381 %, er 93 184 (100 000 / 1,023813). Under dette alternativet vil endringen i avsetningen fra periode til periode bestå av både oppløsningen av diskonteringseffekten (tidsverdien av penger) og en oppdatering av estimatet på kontantutbetalingen.

Hvis alle forutsetninger er uendret gjennom treårsperioden, vil endringen i balanseført verdi av avsetningen fremkomme som angitt i tabellen. Under alternativ 1 vil hele endringen bestå av oppløsning av diskonteringseffekten og følgelig bli klassifisert som finans, mens en under alternativ 2 kan få en fordeling mellom drift (oppdatering av estimat) og finans (oppløsning av diskonteringseffekt). Forutsetningen er selvsagt at avsetningen anses som en driftsrelatert post. (Dersom avsetningen derimot hadde vært inkludert som del av anskaffelseskost på varige driftsmidler, eksempelvis som en fjerningsforpliktelse (se IAS 16.16c), vil effekten av oppdateringen av estimatet ikke bli resultatført, men innregnes som en justering av balanseført verdi av eiendelen. Dette følger av IFRIC 1).

	Avsetning - alternativ 1	Avsetning - alternativ 2
31. desember år 0	93 184	93 184
Oppløsning av diskonteringseffekt: 93 184 x 7,5 % og 93 184 x 2,381 % =	6 989	2 219
Oppdatering av estimat a)		4 770
31. desember år 1	100 173	100 173
Oppløsning av diskonteringseffekt: 100 173 x 7,5 % og 100 173 x 2,381 % =	7 513	2 385
Oppdatering av estimat		5 128
31. desember år 2	107 686	107 686
Oppløsning av diskonteringseffekt: 107 686 x 7,5 % og 107 686 x 2,381 % =	8 076	2 564
Oppdatering av estimat		5 512
31. desember år 3	115 762	115 762

Under Alternativ 2: Gitt en inflasjon på 5 %, vil estimatet på den udiskonterte kontantutbetalingen øke med 5 000 ($(100\,000 \times 1,05) - 100\,000$) fra år 0 til år 1, og utgjør 105 000 ved utgangen av år 1. Nåverdien av 105 000 utgjør 100 173 ($105\,000 / 1,023812$). Endringen i nåverdien fra år 0 til år 1 er på $100\,173 - 93\,184 = 6\,989$. Av dette utgjør oppløsningen av diskonteringseffekten 2 219 (se tabell for beregning). Resten representerer en oppdatering av estimatet på 4 770.

Etterfølgende endring i diskonteringsrenten

IAS 37 krever at diskonteringsrenten reflekterer dagens markedsvurdering av penger, og ved endring i rentenivået skal diskonteringsrenten justeres tilsvarende. Dette følger av kravet om å bruke beste estimat.

Ved endring i diskonteringsrente dukker flere spørsmål opp, herunder hvor virkningen av endringen skal presenteres (drift eller finans), og om den nye diskonteringsrenten skal benyttes gjennom året eller bare ved slutten av regnskapsåret. IAS 37 gir ingen veiledning i noen av disse spørsmålene.

En endring i balanseført verdi av avsetningen som skyldes endret diskonteringsrente, vil være en estimatendring etter IAS 8. Vi er av den oppfatning at dette skal behandles atskilt fra den regnskapsmessige virkningen av oppløsningen av diskonteringseffekten (se kapittel 16.5.4). Estimaterendringer presenteres på samme linje i resultatregnskapet som det motposten til avsetningen opprinnelig ble ført på. Et selskap som har konkludert med at avsetningen er driftsrelatert, presenterer debetposteringen ved førstegangsinnregningen av avsetningen som en driftskostnad. Ved endring i diskonteringsrenten vil selskapet presentere virkningen av estimatendringen på samme måte, dvs. som en driftspost.

16.6 Anvendelse av standarden

IAS 37 er en standard som får anvendelse på en rekke regnskapsfaglige områder. Standarden er dog ikke alltid like enkel å anvende i praksis. Til dels skyldes dette at standarden krever vanskelige konseptuelle vurderinger og til dels skyldes det at standarden bare gir begrenset praktisk rettledning. I dette kapitlet presenterer vi enkelte problemstillinger som vi ofte støter på i praksis og skisserer mulige løsninger på dem.

16.6.1 Tapsbringende kontrakter og uunngåelige utgifter

IAS 37 definerer en tapsbringende kontrakt som «en kontrakt der de uunngåelige utgiftene ved å oppfylle pliktene i henholdt til kontrakten overstiger de økonomiske fordelene som forventes mottatt i henhold til samme kontrakt» (IAS 37.10). Dersom et foretak har en tapsbringende kontrakt, skal den eksisterende plikten

i henhold til kontrakten innregnes og måles som avsetning (IAS 37.66). En rasjonell økonomisk aktør vil minimere sitt tap ved å enten fullføre kontrakten eller betale kompensasjon til kontraktspartnern for å annullere kontrakten, avhengig av hva som fører til det laveste økonomiske tapet. Tapskontrakter må imidlertid avgrenses mot fremtidige driftsunderskudd som det ikke kan avsettes for, da slike driftsunderskudd ikke oppfyller definisjonen på en forpliktelse og heller ikke de generelle innregningskriteriene i IAS 37). IAS 37 får også anvendelse på kontrakter med kunder som faller innunder IFRS 15 når de er, eller er blitt, tapsbringende.

I reguleringen av tapskontrakter introduserer IAS 37 begrepet uunngåelige utgifter med følgende beskrivelse (IAS 37.68):

De uunngåelige utgiftene i henhold til en kontrakt gjenspeiler minste netto utgift for å kunne tre ut av kontrakten, som er det laveste beløpet av enten utgiftene ved å oppfylle den, samt eventuelle kompensasjoner eller sanksjoner som oppstår dersom kontrakten ikke blir oppfylt.

Begrepsbruken i standarden er ikke særlig presis. Med «utgiftene ved å oppfylle kontrakten» synes det rimelig å anta at standarden mener kontraktresultat som en nettostørrelse. Dette innebærer at kontrakten må gi et økonomisk negativt resultat for at det skal bli aktuelt å avsette. Det er ikke tilstrekkelig at kontrakten er mindre gunstig enn rådende markedsvilkår, selv om dette åpenbart er tilstrekkelig til at kontraktspartnern ville kreve kompensasjon for å annullere kontrakten.

Ved vurdering av om en kontrakt er tapsbringende skal selskapet i vurderingen medregne utgifter som er direkte knyttet til kontrakten. Utgifter som er direkte knyttet til en kontrakt omfatter både marginale utgifter og en fordeling av andre utgifter som er direkte knyttet til oppfyllelse av kontrakten. Eksempler på marginale utgifter er direkte lønnsutgifter og materialer, mens fordeling av andre utgifter kan være avskrivningskostnader for bruk av en enhet av eiendom, anlegg og utstyr til å oppfylle kontrakten.

Før en separat avsetning for en tapsbringende kontrakt fastsettes, innregner selskapet eventuelle tap ved verdifall som har skjedd for eiendeler benyttet til å oppfylle kontrakten etter IAS 36.

16.6.2 Stengnings- og rehabiliteringsforpliktelser

Stengnings- og rehabiliteringsforpliktelser oppstår når et selskap er forpliktet å fjerne en eiendel ved utløp av levetiden og tilbakeføring av området hvor eiendelen var lokalisert. IAS 37 krever at selskapet innregner en avsetning på det tidspunktet kravet om fjerning oppstår. Dette følger av at det er byggingen/installasjonen av eiendelen som er den hendelsen som medfører et krav om fjerning på et senere

tidspunkt. Eksempler på eiendeler som historisk typisk er underlagt krav om fjerning er olje- og gassplattformer, gruver og enkelte typer kraftverk. Gitt endring i komposisjonen av energiforsyning og dreining til grønnere alternativer vil det potensielt også være krav om fjerning av f.eks. vindmøller til både land og havs samt for installasjoner for karbonfangst og -lagring.

Selskapet må estimere den totale fjerningskostnaden og diskontere den til dagens verdi som da er beløpet som skal innregnes på tidspunktet kravet om fjerning oppstår. Fjerningsutgiftene anses som en del av utgiftene av eiendelen og aktiveres dermed som en del av den underliggende eiendelen. Fjerningsutgiftene vil dermed avskrives over levetiden til den eiendelen som selskapet er forpliktet til å fjerne. Fjerningsforpliktelsen vil på sin side øke som følge av at oppgjørstidspunkt for fjerning kommer nærmere. Se nærmere omtale i kapittelet om Oppløsning av diskonteringseffekten. På denne måten splittes fjerningskostnaden i to komponenter: en kostnad basert på nåverdien av fremtidige kontantstrømmer; og et element som representerer oppløsning av diskonteringen.

IAS 37 krever også at avsetninger skal revurderes årlig for å sikre at de reflekterer det nåværende beste estimatet for avsetningen. Men standarden gir ingen veiledning på regnskapsføring av endring av en fjerningsforpliktelse. Tilsvarende er også IAS 16 uklar på hvorvidt den balanseførte verdien av eiendelen skal bli påvirket av endring i fjerningsforpliktelsen. Dette spørsmålet ble adressert av IASB ved utgivelsen av IFRIC 1.

IFRIC 1 kommer til anvendelse på endringer i målingen av eksisterende stengings- og rehabiliteringsforpliktelser og tilsvarende forpliktelser som er både innregnet som en del av anskaffelseskosten etter IAS 16 eller IFRS 16 og innregnet som en forpliktelse i samsvar med IAS 37 (IFRIC 1.2). Den adresserer hvordan følgende endringer i fjerningsforpliktelsen skal regnskapsføres

- a. endring i estimerte utgående strømmer av økonomiske ressurser som kreves for å gjøre opp plikten
- b. endring i den gjeldende markedsbaserte diskonteringsrenten
- c. økning som gjenspeiler tidsforløpet (oppløsning av diskonteringseffekten).

Endringer som følge av (c) skal løpende resultatføres som en finanskostnad. Endringer som følge av (a) og (b) skal kun resultatføres i spesifikke situasjoner. Først skal eventuell endring balanseføres som en del av det bokførte beløpet til den relaterte eiendelen, alternativt i OCI, avhengig av om eiendelen måles til kost eller etter revalueringsmetoden. Hvis eiendelen måles til kost, så skal endringen av forpliktelsen øke eller redusere tilsvarende eiendel. En eventuell reduksjon som er høyere enn bokført verdi av eiendelen resultatføres.

IFRIC 1 omtaler ikke hvordan en forpliktelse om å stenge eller rehabilitere som oppstår i etterkant som f.eks. følge av ny lovgivning skal behandles. Etter vår mening så skal slike forpliktelser som oppstår i etterkant også behandles i tråd med IFRIC 1.

Praksiseksempel 16.1 Stengnings- og rehabiliteringsforpliktelser

Decommissioning and removal obligations

The company has obligations to decommission and remove offshore installations at the end of their production period. Obligations associated With decommissioning and removal of long-term assets are recognized at present value of future expenditures at the date they are expected to be incurred. At the initial recognition of an obligation, the estimated cost is capitalized as property, plant and equipment and depreciated over the useful life of the asset (typically by application of the unit-of-production method). There is significant future uncertainty in the estimate of costs for decommissioning and removal, as these estimates are based on currently applicable laws and regulations, and existing technologies. Many decommissioning and removal activities will take place many decades in the future, and the technology and related costs are expected to evolve in this time. The estimates include costs based on expected removal concepts using existing technology and estimated costs of maritime operations, hiring of single-lift and heavy-lift barges and drilling rigs. As a result, there may be significant adjustments to the estimates of decommissioning liabilities and associated assets that can affect future financial results. Changes in the estimated decommissioning liabilities are booked towards property, plant and equipment. See note 23 Provision for abandonment liabilities' for further details about decommissioning and removal obligations.

(USD 1 000)	Group	
	31.12.2022	Restated 31.12.2021
Provisions as of beginning of period	5 172 354	4 897 275
Incurred removal cost	-79 236	-185 973
Accretion expense	119 895	61 944
Abandonment liabilities from acquisition of Lundin Energy ¹⁾	745 900	-
Merger with ABP Norway AS	-	-
Foreign currency translation	6 692	-
Impact of changes to discount rate	-1 876 918	-382 458
Change in estimates and provisions relating to new drilling and installations	76 911	781 566
Total provision for abandonment liabilities	4 165 598	5 172 354
Breakdown of the provision to short-term and long-term liabilities		
Short-term	115 202	100 863
Long-term	4 050 396	5 071 491
Total provision for abandonment liabilities	4 165 598	5 172 354

Kilde: Aker BP ASA, Annual Report 2022, utdrag fra note 1 og note 23.

16.7 Presentasjon og noteopplysninger

16.7.1 Presentasjon

Det følger av IAS 1 at avsetninger skal presenteres på egen linje i balanse (IAS 1.54(l)), og at en skal skille mellom kortsiktig og langsiktig del om dette formatet brukes.

Praksiseksempel 16.2 Skille mellom kortsiktig og langsiktig del

Provisions presented in the consolidated statement of financial position

USD millions	2022	2021
Current liabilities	92	74
Non-current liabilities	231	283
Total	323	357

Kilde: Yara International ASA, Årsrapport 2022, utdrag fra note 5.6.

I noen tilfeller vil selskapet kunne kreve refusjon fra tredjepart for utgiftene som det foretas en avsetning for. Eksempler på dette er regresskrav overfor et forsikringsselskap, klausuler om skadeserstatning og leverandørgarantier. Refusjonskravet skal innregnes som en separat eiendel, og innregnes bare dersom det er *så godt som sikkert* at oppgjør vil finne sted (se kapittel 16.3.3). Det er ikke adgang til å presentere avsetning og det tilhørende balanseførte refusjonskravet netto – de må presenteres hver for seg som henholdsvis forpliktelse og eiendel. Begrunnelsen er at dette er to separate forhold, hvor selskapet er fullt ut ansvarlig for å gjøre opp forpliktelsen sin uavhengig av om de mottar refusjon fra tredjepart eller ikke. Balanseført verdi av refusjonskravet kan ikke overstige balanseført verdi av avsetningen.

Et selskap skal ikke gjøre en avsetning dersom utbetaling til motpart er betinget av at en tredjepart dekker selskapets utgifter (eksempelvis et forsikringsselskap). Begrunnelsen for det er at det er det tredjepart og ikke selskapet som er skyldner – selskapet er i realiteten kun en agent.

IAS 37 har enkelte retningslinjer for presentasjon av resultatposter. Det vil være adgang til å presentere kostnader ved avsetningen og inntekter knyttet til refusjonskravet netto, og virkningen av oppløsning av diskonterings effekter skal presenteres som lånekostnad. For estimatendringer gjelder de generelle retningslinjer i IFRS, og presentasjon som drift eller finans i resultatregnskapet reflekterer følgelig den underliggende vurderingen av hva avsetningen gjelder.

16.7.2 Noteopplysninger

Avsetninger

Det er krav om å gi både kvantitative og kvalitative opplysninger om selskapets avsetninger. For hver enkelt klasse av avsetninger skal følgende opplysninger gis (IAS 37.84):

- Balanseført verdi ved begynnelsen og slutten av regnskapsperioden
- Avsetninger som er foretatt i perioden, herunder økninger i eksisterende avsetninger
- Beløp benyttet i løpet av perioden
- Ubenyttede avsetningsbeløp som er reversert i løpet av perioden, og
- Økningen i diskontert beløp som oppstår over tid, samt virkningen av eventuelle endringer i diskonteringsrenten

Kravet gjelder inneværende regnskapsperiode, og det foreligger ikke krav om å gi sammenligningstall.

Ved vurdering av hvilke avsetninger som kan anses som *samme klasse*, er det krav om at arten av forpliktelsene er tilstrekkelig lik til at det å gi samlede opplysninger om disse innebærer at noteopplysningskravene anses oppfylt. Standarden eksemplifiserer dette ved å angi at det kan være aktuelt å vurdere garantier for ulike produkter som én klasse avsetninger, men at det ikke vil være riktig å slå sammen garantiavsetninger og avsetninger om forhold som det pågår rettsaker om. I eksemplet under ser vi hvordan Yara i årsregnskapet for 2022 presenterte informasjon om bevegelsene i perioden fordelt på de ulike klassene av avsetninger.

Praksiseksempel 16.3 Bevegelsene i perioden

2022

USD millions	Environmental	Restructuring	Legal claims	Decommission	Other	Total
Balance at 1 January 2022	78	19	33	176	52	357
Additional provision in the year	10	6	14	-	53	83
Interest expense on liability and effect of change in discount rate	-	-	2	(43)	-	(41)
Unused provision	(1)	(3)	(4)	(1)	(14)	(41)
Utilization of provision	(6)	(5)	(3)	(6)	(23)	(25)
Companies purchased/sold	(1)	-	-	-	-	(1)
Currency translation effects	(2)	(1)	1	(4)	(3)	(9)
Balance at 31 December 2022	78	16	43	121	65	323

Kilde: Yara International ASA, Årsrapport 2022, utdrag fra note 5.6.

Det foreligger intet eksplisitt krav i IAS 37 om å opplyse om hvilken diskonteringsrente som er benyttet ved en eventuell nåverdiberegning, men det kan være både relevant og nødvendig å se hen til opplysningskravet i IAS 1.125 ved vurdering av om diskonteringsrenten skal omtales. IAS 1.125 inneholder krav om tilleggsopplysninger om estimeringsusikkerhet, og krever blant annet at det gis opplysninger om forutsetninger som selskapet tar om fremtiden.

IAS 37 krever videre at det for hver klasse av avsetninger gis en kort beskrivelse av arten av forpliktelsen og forventet tidspunkt for oppgjør. Andre opplysningskrav er blant annet at det skal gis en indikasjon på usikkerheten knyttet til beløp eller tidspunkt for oppgjør, samt hvor stort et forventet refusjonskrav er, herunder hvor stor del som er innregnet som en eiendel.

Betingede forpliktelser

Opplysninger om betingede forpliktelser skal normalt gis. IAS 37 klargjør at det bare er i tilfeller hvor sannsynligheten for oppgjør er svært lav at en kan unnlate å gi de påkrevde noteopplysningene. I alle andre tilfeller skal det for hver klasse av betingede forpliktelser gis en beskrivelse av arten av den betingede forpliktelsen. For omtale av hva som kan anses som samme klasse forpliktelser, se kapittel om avsetninger ovenfor.

I tillegg skal den regnskapspliktige – så fremt det er praktisk mulig – presentere et estimat på den finansielle effekten. Hva en mener med finansiell effekt her er ikke klart, herunder om en mener å kreve opplysninger om *potensielt* finansielt tap for selskapet, eller om det er det *forventede* tapet som forventes opplyst.

Videre er det krav om å gi opplysninger om indikasjoner på usikkerhet knyttet til beløp og tidspunkt for oppgjør, samt mulighetene for refusjon fra tredjepart. I vedlagte utdrag fra årsregnskapet for 2022 for Hydro, ser vi et eksempel på hvordan informasjon om slik usikkerhet er gitt.

Praksiseksempel 16.4 Betingede utfall

Betingede forpliktelser og betingede eiendeler

Hydro er eller kan komme til å bli part i forskjellige juridiske og skattemessige saker som følge av den ordinære forretningsdriften. Der Hydro vurderer en forpliktelse som mulig, dvs. ikke sannsynlig, men heller ikke svært usannsynlig, gis det opplysninger nedenfor.

Hydro er involvert i et betydelig antall skattesaker knyttet til forskjellige typer av skatt og avgift. Hydros selskaper i Brasil har en omfattende portefølje av skattesaker der skattemyndighetene har utfordret behandlingen. Hoveddelen av sakene gjelder indirekte skatt. Tvistene omfatter saker i det administrative og rettslige tvistesystemet, og har forskjellig bakgrunn og taprisiko. Omtvistede beløp knyttet til kjente saker utgjør om lag 4 milliarder kroner, hvorav om

lag 3,3 milliarder kroner er vurdert som mulige forpliktelser. En betydelig del av disse beløpene er omfattet av refusjonsrettigheter fra kjøp av virksomhet. Endelig avgjørelse av disse sakene forventes først om flere år, og er svært usikker. Nye saker kan tas opp av myndighetene ut fra skatterapportering som ennå ikke er gjennomgått av relevante myndigheter, eller ut fra endret tolkning av skatteregler. Hydro har gjort avsetninger for individuelle saker med en tapsrisiko som er vurdert å være høyere enn 50 prosent. Avsetninger for indirekte skatter inngår i avsetninger omtalt ovenfor, mens avsetninger for inntektsskatt inngår i Betalbar skatt.

Kilde: Hydro ASA, Årsrapport 2022, utdrag fra note 4.1

I de tilfellene hvor en avsetning og en betinget forpliktelse har felles opphav, må selskapet påse at tilleggsopplysningene gis på en slik måte at koblingen mellom disse to fremkommer.

Betingede eiendeler

Opplysninger om betingede eiendeler skal gis dersom det er sannsynlig (dvs. mer enn 50 % sannsynlighet) at selskapet vil motta oppgjør. Kravet er at det skal gis en kort beskrivelse av arten av den betingede eiendelen og, dersom det er praktisk mulig, opplysninger om finansiell effekt. Dersom det ikke er praktisk mulig å gi den påkrevde informasjonen, så må selskapet si det.

Det er interessant å merke seg at IAS 37 krever at det gis opplysninger om et estimat på den potensielle finansielle virkningen av en betinget eiendel, og at denne skal måles ved bruk av måleprinsippene i IAS 37. Måleprinsippene i IAS 37 gjelder imidlertid bare forpliktelser (avsetninger), slik at det ikke er åpenbart at prinsippene kan anvendes for å måle virkningen av en eiendel uten tilpasninger. Skjønn må utvises ved vurderingen av hvordan målingen i så fall skal foretas.

Unntak fra noteopplysningsplikten

IAS 37 inneholder en unntaksbestemmelse fra kravene om å gi noteopplysninger om avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler. Dette er imidlertid et unntak som bare kan benyttes i svært sjeldne tilfeller. Forutsetningen for bruk av unntaket er at publisering av informasjonen «i vesentlig grad forventes å påvirke foretakets stilling i en tvist med en annen part om grunnlaget for avsetningen, den betingede forpliktelsen eller den betingede eiendelen» (IAS 37.92). Det er viktig å være klar over at unntaket ikke betyr at en kan utelate alle opplysninger om saken. Det er bare den delen av informasjonen som konkret forventes å vesentlig påvirke foretakets stilling, en kan utelate. Det betyr at selskapet uansett må gi generelle opplysninger om tvisten. Det må også gis informasjon om at unntaket er benyttet og grunnen til at en ikke har gitt de aktuelle opplysningene.

Implementeringsveiledningen til IAS 37 inneholder et eksempel som kan være egnet til å illustrere problemstillingen:

Teorieksempel 16.8: Søksmål

Et selskap er involvert i en konflikt med en konkurrent som hevder at selskapet har misbrukt deres patent, og saksøkt selskapet for 100 millioner. Selskapet har foretatt en avsetning for beste estimat av forpliktelsen, men gir ingen av de noteopplysningene som kreves i IAS 37.84 og 85. Selskapet gir følgende informasjon i regnskapet:

«Selskapet har en pågående rettsvist med en konkurrent som mener selskapet har misbrukt deres patent og derfor krever erstatning på 100 millioner. Noteopplysninger som IAS 37 krever, er ikke gitt. Begrunnelsen er at en forventer at slike opplysninger kan vesentlig påvirke utfallet av rettsvisten. Selskapet imøtegår kravet, og selskapets ledelse er av den oppfatning at de vil være i stand til å vinne frem i saken».

Kilde: Basert på IAS 37.IE D eksempel 3.