

30. Hendelser etter balansedagen

30.1 Innledning

Utgangspunktet er at regnskapet skal reflektere forholdene på balansedagen. IAS 10 skiller mellom hendelser etter balansedagen som vedrører forholdene på balansedagen og derfor skal reflekteres i regnskapet, og hendelser etter balansedagen som vedrører neste periode og derfor ikke skal ha regnskapsmessig konsekvens per balansedagen. Dette skillet kan i praksis være vanskelig å trekke. I denne artikkelen redegjøres det for en del typetilfeller som er egnet til å illustrere skillet:

- Fortsatt-drift-forutsetningen
- Virkelig-verdi-måling
- Nedskrivning av kundefordringer
- Brudd på lånebetingelser
- Refinansiering
- Skattelovsendringer
- Bortfall av betingelser
- Agendabeslutninger
- Tidliganvendelse av nye standarder

I tillegg redegjøres det for hvilke krav som stilles til tilleggsopplysninger om hendelser etter balansedagen som vedrører den påfølgende regnskapsperioden. Vurderingen av hvordan hendelser etter balansedagen skal reflekteres i regnskapet krever 1) utøvelse av profesjonelt og balansert skjønn, 2) god innsikt i regnskapsreglene, og 3) ikke minst en god forståelse for brukernes behov for informasjon. Hovedformålet med artikkelen er å bidra til 2), men artikkelen er forventningsvis også et nyttig hjelpemiddel til 1) og 3).

30.2 Fortsatt-drift-forutsetningen

IASB legger til grunn at regnskapet skal avlegges under forutsetning om fortsatt drift, med mindre ledelsen enten planlegger avvikling eller ikke har noe annet realistisk alternativ (IAS 1.25). Det følger av IAS 1.26 at ledelsen minst må ta hensyn til forventninger knyttet til de neste tolv månedene i vurderingen av om fortsatt-drift-forutsetningen kan legges til grunn. Tolv månedershorisonten måles fra balansedagen. Samspillet mellom fortsatt-drift-vurderingen og IAS 10 er ikke helt åpenbart. IAS 1.25 viser til at vurderingen skal gjøres «[v]ed utarbeiding av finansregnskapet (...)». Det vil typisk være etter balansedagen. På den andre siden trekker IAS 10 et klart skille mellom hendelser etter balansedagen som gjelder inneværende regnskapsperiode og hendelser som gjelder neste regnskapsperiode. I IAS 10 fremkommer det imidlertid at dersom utviklingen etter balansedagen er av en slik karakter at fortsatt-drift-forutsetningen ikke lenger kan forsvares, er virkningen så dramatisk at regnskapet per balansedagen ikke kan utarbeides under en forutsetning om fortsatt drift (IAS 10.15). I de fleste tilfeller vil utvikling etter balansedagen som tilsier at fortsatt drift ikke kan forsvares, ha forankring i hendelser før balansedagen, og konklusjonen i IAS 10 er således konsistent med skillet mellom hendelser etter balansedagen som gjelder inneværende regnskapsperiode og de som gjelder neste regnskapsperiode. Betydningen av IAS 10.15 blir derfor satt på spissen bare i de helt spesielle tilfellene hvor hendelser etter balansedagen åpenbart gjelder neste regnskapsperiode.

30.3 Virkelig-verdi-måling

Aksjer som vurderes til virkelig verdi etter IFRS 9 og IFRS 13, skal for regnskapsmessige formål verdsettes på balansedagen. Dersom aksjene er børsnoterte og det er omsetning i aksjen, vil virkelig verdi normalt tilsvare børskursen på balansedagen. Det betyr at endringer i børskurs i 2023 før avleggelse av regnskapet for 2022, er en hendelse uten regnskapsmessig konsekvens for regnskapet for 2022.

Når virkelig verdi ikke kan observeres i et aktivt marked, som for eksempel ved avlesning av børsкурser på Oslo Børs, er skillet mellom hendelser som vedrører balansedagen og hendelser som vedrører den etterfølgende perioden langt mindre tydelig. Ved verdsettelse av en ikke-børsnotert aksje med formål å reflektere virkelig verdi per 31. desember 2022 hvor verdsettelsen gjennomføres i januar og februar 2023 må det derfor nøye vurderes hvorvidt denne baserer seg på ny informasjon i 2023 som reflekterer verdiutvikling i 2023, eller om den nye informasjonen vedrører 2022.

Teorieksempel 30.1: Koronapandemien

I desember 2019 ble første utbrudd av koronaviruset registret i Kina, og i 11. mars 2020 erklærte Verdens Helseorganisasjon (WHO) utbruddet som en pandemi. NO AS har et datterselskap med en fabrikk i Wuhan, her produseres konsernets produkter som leveres over hele verden. Datterselskapet er børsnotert. I selskapsregnskapet til NO AS, som utarbeides i samsvar med IFRS, vurderes investeringer i datterselskap til virkelig verdi med verdiendringer over resultatet. I Wuhan ble det innført nedstengning av samfunnet 20. januar 2020 for å hindre spredning av viruset. Som følge av nedstengningen av samfunnet falt verdien på aksjen til datterselskapet med 20 % fra 20. januar til 21. januar. Da NO AS utarbeidet selskapsregnskapet sitt for 2019 ble investeringen i datterselskapet verdsatt til børskurs per 31. desember 2019, til tross for at det skjedde et betydelig verdifall etter nedstengningen tre uker senere. Dette fordi verdifallet etter balansedagen åpenbart reflekterte verdifall i 2020, altså en hendelse etter balansedagen uten regnskapsmessig konsekvens for 2019.

30.4 Nedskrivning av kundefordringer

Dersom en kunde av Selskap A begjæres konkurs i januar 2023 før regnskapet for 2022 er avlagt, vil denne hendelsen normalt få konsekvens for 2022-regnskapet til Selskap A. Konkursbegjæringen er en 2023-hendelse, men den gir informasjon om verdien av kundefordringen på balansedagen, og vil normalt medføre en nedskrivning av kundefordringen i 2022-regnskapet. Denne vurderingen reflekterer at konkursbegjæringen gir ny informasjon om forholdene på balansedagen – det er ikke konkursbegjæringen som gir opphav til verdifallet på kundefordringen, men den underliggende økonomiske utviklingen hos kunden, og det har formodningen mot seg at den negative utviklingen kan henføres til perioden etter 31. desember 2022 i denne situasjonen.

Dette til forskjell fra eksempelet i kapittel 30.3 om koronapandemien. I børskursen til datterselskapet per 31. desember 2019 var risikoen for koronaviruset reflektert, og verdifallet etter nedstengningen av Wuhan reflekterer en ny hendelse. Enkelte vil hevde at nedstengningen i Wuhan 20. januar kun var en bekreftelse på forhold som eksisterte ved utgangen av 2019 ettersom koronaviruset allerede eksisterte på det tidspunktet, og at verdifallet som oppstod som følge av dette skulle vært reflektert i regnskapet for 2019. Forskjellen mellom disse to situasjonene er imidlertid grunnleggende, i og med at markedets forventning allerede var reflektert i børskursen til datterselskapet per balansedagen, mens i kundefordringseksemplet ovenfor representerer konkursbegjæringen kun en bekreftelse på en kundesituasjon som var kjent, for noen, allerede på balansedagen.

30.5 Brudd på lånebetingelser

Utgangspunktet i IAS 1.60 er at det skal skilles mellom kortsiktige og langsiktige poster i balansen. Fra og med 1. januar 2024 er paragraf 69 til 76 i IAS 1 endret for å klargjøre kravene for klassifisering av forpliktelser som langsiktige eller kortsiktige. Endringene innebærer også ytterligere noteopplysninger om klassifisering av lån. Det er kun lånebetingelser som selskapet må oppfylle på, eller før balansedatoen som påvirker klassifiseringen av lån som langsiktig eller kortsiktig. Utgangspunktet er at gjeld er langsiktig såfremt selskapet har en ubetinget rett til å utsette nedbetaling av gjelden i minst tolv måneder etter balansedagen. Begrepet «ubetinget rett» har i mange situasjoner skapt vanskelige tolknings spørsmål, men i endringene som trådte i kraft fra 1. januar 2024 klargjøres det at retten skal vurderes ut fra om alle betingelser som gjelder per balansedagen er oppfylt. Dette fører til at et lån vil være langsiktig såfremt alle lånebetingelser som gjelder på balansedagen er oppfylt, til tross for at en betingelse som skal måles for eksempel seks måneder frem i tid, ikke er oppfylt. Hvis låntaker er i brudd med lånebetingelsene på balansedagen og et langsiktig lån derfor forfaller til betaling på det tidspunktet långiver beslutter, skal langsiktig gjeld etter IAS 1.74 omklassifiseres til kortsiktig. Dette gjelder uavhengig av om långiver etter balansedagen, men før regnskapsavleggelsen, har akseptert å ikke kreve betaling til tross for bruddet på lånebetingelsene. Dersom långiver før eller på balansedagen har akseptert å ikke kreve betaling som følge av bruddet, eller har gitt låntaker et tidsbegrenset amnesti på minst 12 måneder etter balansedagen, skal lånet imidlertid ikke omklassifiseres (IAS 1.75). I den grad brudd på lånebetingelser på balansedagen er rettet opp igjen når regnskapet avlegges, må informasjonen opplyses om i note (IAS 1.76). Det er også et krav om å opplyse i note om gjeld som er beheftet med lånebetingelser som kan kreves oppgjort i fremtidige perioder dersom en eller flere usikre hendelser inntreffer (IAS 1.76ZA).

I motsatt fall, dersom låntaker er i brudd med lånebetingelsene på balansedagen, men långiver etter balansedagen og før regnskapet avlegges, har bekjentgjort at bruddet ikke får konsekvenser for lånets opprinnelige nedbetalingsplan, er bankens aksept en hendelse etter balansedagen som ikke påvirker forholdene på balansedagen. Det betyr at et lån må presenteres som kortsiktig på balansedagen til tross for at det på tidspunktet for avleggelse av regnskapet er langsiktig. Noen oppfatter at dette potensielt kan være villedende for leserne av regnskapet. Når balansens formål er å gi et øyeblikksbilde per balansedagen, er det å reflektere hendelser etter balansedagen misvisende. En aksept som gis etter balansedagen kan ikke gis tilbakevirkende kraft regnskapsmessig ettersom en slik regnskapsmessig behandling ville gi et feilaktig inntrykk av situasjonen på balansedagen.

Praksiseksempel 30.1 Brudd på lånebetingelser

I 2021 vedtok Finanstilsynet retting av regnskapet til et selskap som i halvårsrapporten for 2021 hadde valgt å betrakte långivers aksept av lånebetingelsesbrudd etter balansedagen, men før offentliggjøring av regnskapet, som en justerende hendelse etter balansedagen. Selskapet måtte rette klassifiseringen av lånet fra langsiktig til kortsiktig og avlegge nytt halvårsregnskap for første halvår 2021.

Selskapet hadde i halvårsregnskapet for 2021 ikke inkludert opplysninger om lånevilkår knyttet til lånet.

Selskapets note om lånet i ny versjon av halvårsregnskap for første halvår 2021:

As of 30 June 2021, the Group's EBITDA was required to exceed a minimum requirement of negative USD 7m. However, the Group's EBITDA for the six months ended 30 June 2021 was negative USD 42.2m. Although the Group received a formal waiver from the Lenders dated 18 August 2021 and prior to the original issuance date of the Group's interim consolidated financial statements, the covenant breach implied that the Lenders had a right to require repayment of amounts outstanding under the 2020 Credit Facility as of 30 June 2021 and the amounts outstanding were therefore considered part of the Group's current liabilities in accordance With IAS 1.74, Presentation of Financial Statements.

Following the receipt of the waiver from the Lenders dated 18 August 2021, the outstanding amounts under the 2020 Credit Facility were reclassified back to non-current liabilities.

Kilde: Atlantic Sapphire ASA Amended 1st half 2021 financial statements, utdrag fra note 6 og Finanstilsynets brev til Atlantic Sapphire ASA datert 21. desember 2021.

30.6 Refinansiering

Det er ikke uvanlig at selskaper refinansierer lån for å rette opp brudd på lånebetingelser. Et selskap som har inngått avtale om langsiktig refinansiering av gjeld etter balansedagen, men før publisering av regnskapet, skal fortsatt klassifisere gjelden som kortsiktig i årsregnskapet (IAS 1.72). Det vil si at langsiktig refinansiering av gjeld som er klassifisert som kortsiktig er en hendelse etter balansedagen som det ikke skal justeres for, men det må gis opplysninger i note om at gjelden har blitt refinansiert etter balansedagen (IAS 1.76 a)).

Med virkning fra 1. januar 2024 ble IAS 1 endret slik at det også er krav om opplysninger i henhold til IAS 10 dersom en gjeld som er klassifisert som langsiktig blir gjort opp etter balansedagen, men før avleggelsen av regnskapet (IAS 1.76 d)). Dette betyr at dersom et selskap har et langsiktig lån i balansen per årsslutt, men som gjøres opp før regnskapet avlegges, skal det gis noteopplysninger om dette.

30.7 Skattelovsendringer

Ved skattelovsendringer som skjer rundt årsskiftet oppstår det ofte tvil om hvilken periode skattelovsendringen skal reflekteres i. Det følger eksplisitt av IAS 12.88 og IAS 10.22 at endringer i skatteloven etter balansedagen ikke skal påvirke regnskapsføringen, men det skal gis noteopplysninger om endringene. Etter de generelle prinsippene som gjelder for estimater og usikkerhet i IASBs rammeverk og i IAS 8, kan det riktignok argumenteres for at en skattelovsendring som gis med tilbakevirkende kraft skal reflekteres i regnskapet, selv om den vedtas etter balansedagen. Veiledningshierarkiet i IAS 8 er imidlertid rimelig kategorisk. Spesialregler i regnskapsstandarder og tolkninger kan ikke overstyres. Det vises for øvrig til artikkel om Inntektsskatt for vurdering av skattelovsendringer.

30.8 Bortfall av betingelser

Det følger av IAS 10.9(a) at dersom en dom i en retts sak faller på nyåret før regnskapet avlegges, skal domsavsigelsen anses å bekrefte at det forelå en forpliktelse på balansedagen. I praksis forventer mange et positivt utfall i tvistesaker, og før domsavsigelsen har man derfor ofte ikke avsatt for forpliktelsen etter IAS 37, eller det viser seg at det avsatte beløpet er for lavt. I tråd med den nevnte bestemmelsen skal imidlertid domsavsigelsen reflekteres i regnskapet til tross for at den forelå først på nyåret.

Selv om det ikke er eksplisitt omtalt i IAS 10.9 eller i standarden for øvrig, er det intuitivt en rimelig forståelse at tilsvarende gjelder for motparten, saksøkeren, som inntil domsavsigelsen har en betinget eiendel etter IAS 37. I praksis er det imidlertid en vanlig forståelse at IAS 10.9(a) må anses uttømmende, og siden punktet ikke omhandler betingede eiendeler på lik linje med betingede forpliktelser, skal en domsavsigelse først reflekteres i saksøkers regnskap i den perioden dommen faller. Denne praksisen underbygges også av den asymmetriske behandlingen av betingede eiendeler og forpliktelser i IAS 37. Betingede eiendeler regnskapsføres først når det er tilnærmet sikkert at de økonomiske fordelene vil tilflyte selskapet, mens betingede forpliktelser skal avsettes for når de er sannsynlige (i praksis en terskel på 50 prosent).

30.9 Agendabeslutninger

IFRS IC, som er IASBs tolkningsorgan, gir fortløpende ut agendabeslutninger som i mange tilfeller klargjør gjeldende standarder. Det følger av IASB og IFRS ICs

prosesshåndbok (Due Process Handbook) at agendabeslutninger forklarer hvorfor et standardsettende prosjekt ikke blir lagt til på arbeidsplanen og inneholder i mange tilfeller forklarende materiale som beskriver hvordan prinsipp og krav i standarden skal anvendes på spesifikke faktum. Formålet med det forklarende materialet i agendabeslutningene er å legge til rette for økt konsistens ved bruk av standardene. Agendabeslutninger er forskjellige fra IFRIC-tolkninger, som er generelle tolkninger av IFRS-standarder. Selv om disse beslutningene ikke er standarder eller tolkninger, har de i praksis en autoritativ kraft, og det er flere eksempler de siste årene på at norske selskaper har endret sin regnskapspraksis som følge av agendabeslutninger.

Tentative beslutninger, såkalte TAD-er (Tentative Agenda Decisions), har imidlertid ingen form for autoritativ kraft. IFRS IC publiserer alltid en TAD før en endelig beslutning. En TAD er åpen for innspill og kommentarer fra ulike interessenter. Det går flere måneder mellom en TAD og en endelig beslutning, og ofte skjer det betydelige justeringer i beslutningen i mellomtiden. Det å legge til grunn en TAD som grunnlag for endring i regnskapspraksis er derfor normalt ikke aktuelt. Etter kommentarperioden på en TAD er over, bekrefter IFRS IC sin beslutning om å publisere en agendabeslutning, men før agendabeslutningen endelig publiseres blir IASB spurt om de har noen innvendinger mot agendabeslutningen. Hvis mindre enn fire medlemmer av IASB har innvendinger, vil den endelige agendabeslutningen bli publisert. I enkelte sammenhenger oppstår det spørsmål om når en agendabeslutning trer i kraft. Ettersom beslutningen per definisjon ikke endrer standarder eller tolkninger, er denne spørsmålsstillingen intuitivt tungt tilgjengelig. Men som nevnt over, når slike beslutninger fremtvinger endringer i praksis, er problemstillingen reell, og ikke uvanlig. I følge proseshåndboken til IASB og IFRS IC er det forventet at selskaper gis tilstrekkelig tid til å gjøre egne beslutninger og implementere endringer i regnskapsprinsipper som følge av agendabeslutninger. Hva som er «tilstrekkelig tid» må vurderes for hvert selskap, men medlemmer av IASB har uttalt at det er et spørsmål om måneder og ikke år. Ikrafttredelsesspørsmålet blir særlig satt på spissen i tilfeller hvor beslutningen offentliggjøres etter balansedagen, men før regnskapet for den aktuelle perioden fastsettes og publiseres.

Teorieksempel 30.2: Agendabeslutning fra IFRS IC

I mars 2022 offentliggjorde IFRS IC en agendabeslutning¹ om definisjonen av kontanter. Spørsmålet som ble adressert var om selskaper skal inkludere depositum som en del av kontanter og kontantekvivalenter i kontantstrømoppstillingen og balansen når depositumet har restriksjoner for bruk som er avtalt med en tredjepart. Den veiledningen som IFRS IC ga i denne beslutningen

1 AP12A: Finalisation of agenda decision (ifrs.org).

var forskjellig fra enkelte selskapers etablerte praksis. Spørsmålet om tidspunkt for ikrafttredelse ble derfor aktuelt.

Når IASB eller IFRS IC utgir nye eller endrede standarder eller tolkninger, fremgår ikrafttredelsestidspunktet eksplisitt, og det er alltid frem i tid i forhold til publiseringstidspunktet. En agendabeslutning er imidlertid ingen endring, kun en klargjøring, og i den grad klargjøringen fremtvinger en praksisendring så er den enten å betrakte som en prinsippendring som skal anvendes retrospektivt (med omarbeidelse av tidligere års tall), eller som en feilretting som skal anvendes retrospektivt (med omarbeidelse av tidligere års tall). Det er vanskelig å se for seg at en praksisendring som følge av en agendabeslutning kun får prospektiv anvendelse, men dette må vurderes i hvert enkelt tilfelle. Dersom det er en *feilretting*, er det vanskelig å se for seg at en publisering av en beslutning kan være noe annet enn en hendelse etter balansedagen som vedrører forholdene på balansedagen. Men dersom det er en *prinsippendring*, og denne anses å være en frivillig prinsippendring, vil den trolig kunne gjennomføres i fremtidige perioder. Det er således ikke mulig å gi et klart svar på det nevnte spørsmålet – en må vurdere innholdet i agendabeslutningen og hvordan og hvorfor den får betydning for selskapets regnskapspraksis.

30.10 Tidliganvendelse av nye standarder

Dersom en ny eller endret standard eller tolkning utgis etter balansedagen, men før tidspunktet for offentliggjøring av regnskapet, og endringen kan tidliganvendes (altså før det angitte ikrafttredelsestidspunktet), reises spørsmålet om endringen kan gis anvendelse per balansedagen, eller om endringen er en hendelse som først kan reflekteres i den påfølgende perioden. Enkelte anser at standardendringer ligner på skattelovendringer (omtalt i kapittel 30.7), men det er en mindre relevant sammenligning. En skattelovendring har konsekvens for et selskaps underliggende økonomi, noe en standardendring ikke har. IAS 10 kan neppe gis anvendelse i dette spørsmålet.

Når en standardendring kan anvendes tidlig, er det vanskelig å finne noen grunn for at en endring utgitt etter balansedagen ikke skal kunne gis anvendelse per balansedagen. For selskaper som avlegger regnskap etter IFRS som godkjent av EU vil imidlertid manglende EU-godkjenning hindre tidliganvendelse i en sårn situasjon. Dersom den påfølgende EU-godkjenningen gis etter balansedagen, men før regnskapet for den aktuelle perioden offentliggjøres, er det heller ingenting til hinder for at den nylig godkjente endringen gis anvendelse per balansedagen. For

norske selskaper er det imidlertid i sånne situasjoner også nødvendig å vurdere tidspunkt for ikrafttredelse i norsk lov. Formelt skal EU-godkjente endringer i IFRS behandles og godkjennes i EØS, før den norske IFRS-forskriften oppdateres med den konsekvens at endringen blir en del av norsk regnskapsrett.

Teoriksempel 30.3: Endret IFRS standard

I februar 2021 publiserte IASB endringer i IAS 1, for å forbedre noteopplysningene om regnskapsprinsipper og klargjøre forskjellen mellom regnskapsprinsipper og regnskapsestimater. For selskaper som offentliggjorde 2020-regnskapet sitt etter endringene i IAS 1 ble publisert var det anledning til å implementere endringene i 2020-regnskapet. For selskaper som utarbeider regnskap etter IFRS som godkjent av EU, var dette imidlertid ikke aktuelt. Anvendelse av endringene i standarder er tillatt for disse selskapene først når de godkjennes av EU. Endringene i IAS 1 ble vedtatt i EU i mars 2022. For selskaper som offentliggjorde 2021-regnskapet sitt etter at endringene ble vedtatt i EU, var det anledning til å implementere endringene i 2021-regnskapet.

30.11 Tilleggsopplysninger

Det fremgår av IAS 10.21 at det skal gis informasjon om hendelser etter balanse dagen som vedrører den påfølgende perioden dersom disse anses som vesentlige for brukerne av regnskapet. I så fall skal hendelsene beskrives og forventet regnskapseffekt skal angis, med mindre en slikt estimat ikke kan utarbeides. Det er uklart hva som menes med at et estimat ikke kan utarbeides. I motsetning til enkelte andre standarder viser IAS 10 ikke til hvorvidt utarbeidelse av et estimat er *praktisk mulig* når en åpner for å ikke gi denne informasjonen. Det er likevel rimelig å anta at det er de praktiske utfordringene forbundet med fremskaffelse av informasjonen som skal vurderes når en tar stilling til om et estimat på regnskapseffekten kan utarbeides eller ikke. Eksempler på hendelser som ofte vil kreve tilleggsopplysninger omfatter oppkjøp (konkrete krav om oppkjøp etter balanse dagen følger av IFRS 3), annonsering av planer om avhendelse av virksomheter eller restruktureringer, endringer i skattelovgivningen og initiering av rettstvister.