

31. Delårsrapportering

31.1 Innledning

Delårsrapporten er for mange selskaper et viktig medium for kommunikasjon av finansiell informasjon. Delårsrapporten, som inkluderer delårsregnskapet, har som formål å gi kapitalmarkedet oppdatert og tidsriktig informasjon gjennom året. De primære brukerne av delårsrapporten er aktørene i kapitalmarkedene, herunder analytikere og investorer. Delårsrapportene benyttes blant annet til å vurdere og revurdere forventninger om fremtidig inntjening og gir oppdaterte forutsetninger som danner grunnlag for verdierestimer.

Innholdet i delårsrapporter utarbeidet etter IFRS reguleres av IAS 34. Standarden baserer seg på de øvrige IFRS-ene, og det er kun for presentasjon og noteopplysninger at det gis særregler for delårsrapportering. Standarden inneholder også veiledning til innregnings- og målespørsmål, men denne veiledningen er kun ment å være en utdypning av veiledningen i de øvrige IFRS-ene for å tilrettelegge for anvendelse av disse i delårsregnskapet.

Et viktig premiss for delårsregnskapet er at dette skal gi løpende oppdatert informasjon basert på sist avlagte årsregnskap, og delårsregnskapet må derfor ses i sammenheng med årsregnskapet. Et delårsregnskap er ikke et fullt ut selvstendig regnskap. Dette innebærer at man ikke skal gjenta informasjon gitt i årsregnskapet, som for eksempel regnskapsprinsipper, med mindre det har vært endringer eller det er spesielle forhold som gjelder delårsregnskapet.

Formålet med denne artikkelen er å redegjøre for hovedinnholdet i et delårsregnskap som er utarbeidet etter IAS 34. Innledningsvis redegjøres det for kravene som regulerer hvilke selskap som må utarbeide delårsrapporter, hvor ofte og frister. Dernest redegjøres det for minimumsinholdet i et delårsregnskap, før særskilte innregnings- og målingsspørsmål i delårssammenheng kommenteres. Avslutningsvis redegjøres det nærmere for noteopplysningskravene.

31.2 Hvem, hvor ofte og frister

IFRS, herunder IAS 34, regulerer ikke hvilke selskaper som skal offentliggjøre delårsrapporter, eller hvor ofte eller hvor raskt etter avslutningen av en delårsperiode offentliggjøringen skal skje. Regulering av dette overlatt til offentlige myndigheter, verdipapirtilsyn, børser og lignende. Men gjennom IAS 34.1 oppfordres noterte selskaper til hyppigere rapportering enn kun årlig rapportering. Når et selskap enten er pålagt eller frivillig velger å utarbeide et delårsregnskap i samsvar med IFRS, gjelder IAS 34.

I Norge var det frem til 2017 et krav om at børsnoterte aksje- og obligasjonsutstedere (selskaper notert i regulert marked – «børsnoterte selskaper» i fortsettelsen) skulle rapportere kvartalsvis. Fra og med 2017 ble kravet om kvartalsrapportering for børsnoterte selskaper opphevet. Gjeldende krav innebærer halvårs- og årsrapportering i tråd med IFRS, tilsvarende det som gjelder i de fleste andre europeiske land. Selv om lovkravet er opphevet, oppfordrer Oslo Børs i sin IR-anbefaling børsnoterte selskaper å offentliggjøre delårsrapporter, i tråd med IAS 34¹, for første og tredje kvartal.

Fristen for offentliggjøring av halvårsrapporter er to måneder etter balansedagen. Dette følger av verdipapirhandelloven § 5-6. Finanstilsynet har adgang til å ilegge overtredelsesgebyr dersom fristen ikke overholdes. Dersom selskaper notert på Oslo Børs velger å offentliggjøre delårsregnskap for første og tredje kvartal, er det ingen absolutt frist, men Oslo Børs² oppfordrer til publisering så snart som mulig og senest innen den 15. i andre måneden etter balansedagen.

Banker og forsikringselskaper er underlagt særskilte krav til delårsrapportering i forskrifter til regnskapsloven.

31.3 Minimumsinhold i et delårsregnskap

Et delårsregnskap skal som et minimum inneholde (IAS 34.8):

- Balanse
- Resultatregnskap og totalresultatoppstilling
- Egenkapitaloppstilling
- Kontantstrømoppstilling
- Utvalgte noter

Minimumskravet forutsetter at delårsregnskapet presenteres som et sammendrett («condensed») regnskap (IAS 34.8). I motsatt fall, altså dersom delårsregnskapet pre-

1 Eller tilsvarende regnskapsstandarder for selskaper som rapporterer etter andre anerkjente regnskapsprinsipper tilsvarende IFRS.

2 Se Oslo Børs' IR-anbefaling som er tilgjengelig på oslobors.no.

senteres som et fullstendig regnskap, må man følge kravene i IAS 1, herunder kravene til en tredjebalanse når IAS 1.40A krever det. I praksis er det uvanlig å utarbeide fullstendig regnskap i delårsperioder, og det er således kravene til sammendratt regnskap som gis utfyllende omtale i denne artikkelen. For omtale av kravene til fullstendig regnskap vises til artikkelen om presentasjon. Når delårsregnskap presenteres som et sammendratt regnskap, gjelder ikke kravene i IAS 1 med unntak av paragrafene 15–35 (IAS 1.4). Tredjebalansekravet gjelder dermed ikke i sammendratt regnskap. Det er heller ikke eksplisitte krav til å gi sammenligningsinformasjon i noter, men fordi sammenligningsinformasjon om vesentlige transaksjoner og hendelser i inneværende delårsperiode ofte er relevant for å forstå betydningen av transaksjonene og hendelsene for resultat og finansiell stilling i inneværende delårsperiode, er det i praksis vanlig å gi sammenligningsinformasjon.

Praksiseksempel 31.1 Sammenligningsinformasjon

	Driftssegmenter			Geografiske områder			
	Kjøpe- senter	Nærings- eiendom	Annen virksomhet	Konsern	Norge	Sverige	Konsern
Q3 2023							
Leieinntekter	686	235	-	922	866	56	922
Eiendomsrelaterte inntekter	197	25	-	222	205	17	222
Eiendomsrelaterte kostnader	-238	-81	-	-319	-293	-26	-319
Netto leieinntekter	645	180	-	825	778	47	825
Andre driftsinntekter	1	-	13	14	14	-	14
Andre driftskostnader	-3	-	-9	-13	-13	-	-13
Administrasjonskostnader	-35	-9	-	-45	-41	-4	-45
Ordinære avskrivninger	-1	-2	-	-3	-3	0	-3
Forvaltningsresultat	606	168	4	779	735	43	779
Verdiendring investeringseien- dommer	-751	-557	-	-1 308	-1 202	-106	-1 308
Resultat fra felleskontrollerte og tilkn. selskaper	-66	0	-	-66	-66	-	-66
Driftsresultat	-210	-388	4	-595	-532	-63	-595

Q3 2022	Driftssegmenter			Geografiske områder			
	Kjøpe- senter	Nærings- eiendom	Annen virksom- het	Konsern	Norge	Sverige	Konsern
Leieinntekter	582	205	-	787	740	47	787
Eiendomsrelaterte inntekter	213	24	-	237	219	18	237
Eiendomsrelaterte kostnader	-239	-70	-	-308	-272	-37	-308
Netto leieinntekter	556	159	-	716	687	29	716
Andre driftsinntekter	1	-	13	13	13	-	13
Andre driftskostnader	-2	-	-10	-12	-12	-	-12
Administrasjonskostnader	-31	-9	-	-40	-37	-3	-40
Ordinære avskrivninger	-3	-2	-	-5	-5	0	-5
Forvaltningsresultat	521	148	3	672	646	26	672
Verdiendring investeringseiendommer	-357	-176	-	-532	-525	-7	-532
Resultat fra felleskontrollerte og tilkn. selskaper	-11	0	-	-11	-11	-	-11
Driftsresultat	153	-28	3	128	110	19	128

Olav Thon Eiendomsselskap ASA har presentert segmentinformasjon for tredje kvartal 2023 sammen med sammenligningstall for tredje kvartal 2022.

Kilde: Olav Thon Eiendomsselskap ASA, Rapport 3. kvartal 2023.

31.3.1 Sammendratte regnskapsoppstillinger

De ulike regnskapsoppstillingene i sammendratte delårsregnskaper trenger ikke være like detaljrike som tilsvarende oppstillinger i fullstendige regnskaper, som årsregnskapet. Som et minimum må de imidlertid inneholde de samme overskriftene og summeringslinjene som årsregnskapet (IAS 34.10). Vesentlige poster av forskjellig art eller med forskjellig funksjon skal imidlertid alltid presenteres separat (IAS 1.29, jf. IAS 1.4).

Praksiseksempel 31.2 Sammendratt resultatoppstilling**Sammendratt resultatregnskap**

MNOK	Note	1.7-30.9		1.1-30.9		1.1-31.12
		2023	2022	2023	2022	2022
Driftsinntekter	5	9 978	7 745	28 681	22 358	31 803
Driftskostnader	9	(8 352)	(6 386)	(24 317)	(19 158)	(27 201)
EBITDA	5	1 626	1 360	4 364	3 201	4 602
Avskrivninger		(119)	(119)	(353)	(352)	(469)
Avskrivninger leasingeiendeler	7	(130)	(115)	(365)	(337)	(449)
Nedskrivninger eiendom, anlegg og utstyr		-	-	-	(15)	(18)
Amortiseringer		(108)	(91)	(319)	(257)	(352)
Nedskrivninger immaterielle eiendeler		-	-	-	-	(4)
EBIT	5	1 270	1 035	3 327	2 240	3 309
Resultatandel felleskontrollerte virksomheter og tilknyttede selskaper	6	148	144	181	213	387
Renter på leasingforpliktelse	7	(36)	(33)	(103)	(95)	(128)
Netto finansposter	8	(70)	(32)	(120)	(58)	(72)
Resultat før skatt		1 312	1 114	3 284	2 302	3 497
Skattekostnad	12	(269)	(220)	(694)	(474)	(687)
Resultat etter skatt		1 043	893	2 590	1 828	2 809
Henførbart til:						
Aksjeeiere i morselskapet		1 043	882	2 559	1 793	2 774
Ikke-kontrollerende interesser		-	11	31	35	36
Resultat pr. aksje / Resultat pr. aksje, utvannet, NOK						
- for periodens resultat		5,93	4,97	14,53	10,10	15,64
- for periodens resultat, utvannet		5,93	4,97	14,53	10,10	15,64

Kongsberg Gruppens sammendratte resultatregnskap for tredje kvartal 2023 er et eksempel på mindre detaljert oppstilling enn i forrige årsregnskap. For eksempel er varekostnader, personalkostnader og andre driftskostnader, som i årsregnskapet ble for 2022 ble presentert på tre linjer, presentert på en linje som *Driftskostnader*.

Kilde: Kongsberg Gruppen ASA, Kvartalsrapport 3. kvartal 2023.

IFRS IC ble i 2013 forespurt om kontantstrømoppstilling i et sammendratt delårsregnskap kan begrenses til tre linjer: kontantstrøm fra drift, fra investeringsaktiviteter og fra finansieringsaktiviteter. I henhold til paragraf 10, 15 og 25 i IAS 34 skal en sammendratt kontantstrømoppstilling inkludere all informasjon som er relevant og nødvendig for å forstå et selskaps evne til å generere kontantstrømmer

og selskapets behov for bruk av kontantstrømmene. I lys av dette uttrykte IFRS IC i agendabeslutningen at en trelinjersoppstilling normalt vil være i strid med kravene i IAS 34. Tilsvarende har Finanstilsynet³ kommunisert at det å presentere kun én linje for investeringsaktiviteter ikke gir «... tilstrekkelig informasjon i forhold til kravene i IAS 1.17(b)». Finanstilsynet la til grunn at det samme gjelder for kontantstrømmer fra finansieringsaktiviteter.

I praksis er det mange selskaper som presenterer like detaljrike regnskapsoppstillinger i delårsregnskapet som i årsregnskapet. Det betyr ikke at delårsregnskapet er å anse som et fullstendig regnskap. Skal det være å anse som et fullstendig regnskap, må også noteopplysningene være i samsvar med de kravene som følger av øvrige IFRS-er, og det er som nevnt i praksis sjelden at det er tilfellet. Fullstendige regnskapsoppstillinger sammen med noteopplysninger i samsvar med kravene i IAS 34 representerer et sammendratt regnskap.

³ Se Finanstilsynets brev 16. mars 2012 til Eitzen Chemical ASA.

Praksiseksempel 31.3 Sammendratt delårsregnskap**Resultatregnskap**

(Beløp i mill. kr)	3. kvartal		01.01-30.09		Året
	2023	2022	2023	2022	2022
Energisalg	4 235	9 918	19 678	25 486	37 606
Overføringsinntekter	454	333	1 662	1 103	2 148
Andre driftsinntekter	315	155	1 012	419	1 487
Gevinster og tap fra kraft- og valutakontrakter	2 117	2 493	4 179	7 075	5 478
Sum driftsinntekter	7 121	7 914	26 531	19 933	35 763
Energikjøp	2 486	9 064	12 751	20 730	29 654
Overføringskostnader	26	8	83	7	43
Andre varekostnader	70	3	292	56	623
Lønnskostnader	365	208	1 124	703	1 050
Avskrivninger og nedskrivninger	259	174	803	543	760
Eiendomsskatt og konsesjonsavgifter	70	53	234	173	226
Høyprisavgift	2	0	244	0	309
Andre driftskostnader	431	292	1 300	777	1 304
Sum driftskostnader	-3 707	-9 782	-16 831	-22 989	-33 969
Driftsresultat	3 414	-1 868	9 700	-3 056	1 793
Resultat fra tilknyttede selskaper og felleskontrollerte foretak	7	10	18	11	53
Finansinntekter	11	16	116	46	67
Urealiserte verdiendringer rentekontrakter og aksjer	56	72	59	173	75
Finanskostnader	107	85	317	224	303
Netto finansposter	-145	-6	-278	-16	-108
Resultat før skattekostnad	3 268	-1 874	9 422	-3 071	1 685
Overskuddsskatt	731	406	2 149	652	441
Grunnrenteskatt	1 028	523	4 471	985	1 082
Skattekostnad	-1 759	929	-6 620	1 637	-1 523
Resultat etter skattekostnad	1 510	-945	2 803	-1 434	162
Herav minoritetens andel	4	2	2	13	4
Herav majoritetens andel	1 514	-944	2 805	-1 421	166

Å Energis sammendratte resultatregnskap for tredje kvartal 2023 viste de samme linjene som resultatregnskapet i årsregnskapet for 2022, men delårsregnskapet var like fullt å anse som et sammendrett og ikke et fullstendig regnskap.

Kilde: Å Energi AS, Kvartalsrapport 3. Kvartal 2023.

Tabell 31.1 viser hvilke perioder skal presenteres i et delårsregnskap. Kravet gjelder både ved et sammendrett delårsregnskap og ved et fullstendig delårsregnskap.

Tabell 31.1 Perioder som skal inngå i et delårsregnskap (IAS 34.20). *Hittil i år* og *hittil i fjor* tilsvarer det engelske begrepet «year-to-date» og vil, hvis regnskapsåret følger kalenderåret, omfatte perioden fra 1. januar til utgangen av delårsperioden.

Regnskapsoppstilling	Inneværende periode	Sammenligningstall
Balanse	Ved utgangen av inneværende delårsperiode	Ved utgangen av foregående regnskapsår
Resultatregnskap og totalresultatoppstilling	Inneværende delårsperiode Hittil i år	Samme delårsperiode i foregående regnskapsår Hittil i år i foregående regnskapsår
Egenkapitaloppstilling	Hittil i år	Hittil i år i foregående regnskapsår
Kontantstrømoppstilling	Hittil i år	Hittil i år i foregående regnskapsår

Teoriksempel 31.1: Kvartalsregnskap per 30. juni

Et selskap som anvender kalenderår som regnskapsår, avlegger et kvartalsregnskap pr. 30. juni 2023 og skal da vise følgende perioder:

Regnskapsoppstilling	Inneværende periode	Sammenligningstall
Balanse	30. juni 2023	31. desember 2022
Resultatregnskap og totalresultatoppstilling	1. april-30. juni 2023 1. januar-30. juni 2023	1. april-30. juni 2022 1. januar-30. juni 2022
Egenkapitaloppstilling	1. januar-30. juni 2023	1. januar-30. juni 2022
Kontantstrømoppstilling	1. januar-30. juni 2023	1. januar-30. juni 2022

31.3.2 Sesongpreget virksomhet

For selskaper med sesongpreget virksomhet kan det være nyttig med finansiell informasjon for de tolv månedene frem til slutten av delårsperioden, og informasjon for foregående tolv månedersperiode som sammenligningsinformasjon. Derfor oppfordres slike selskaper om å gi slik informasjon i tillegg til den informasjonen som fremgår av tabell 31.1 (IAS 34.21). I praksis er det få selskaper som følger oppfordringen.

31.3.3 Revidert versus ikke-revidert informasjon

Det er ikke krav i Norge om at delårsregnskap skal revideres. Tilsvarende gjelder i en rekke andre land. Internasjonalt har det utviklet seg en praksis med at det opplyses i regnskapsoppstillingene at de ikke er revidert. Flere norske selskaper gjør det samme.. IAS 34 eller IFRS for øvrig stiller imidlertid ingen krav til denne typen tilleggsinformasjon. Dersom en velger å markere regnskapsoppstillingene som «ikke revidert» eller «unaudited», er det viktig at markeringen er presis. Dette gjelder særlig balanseoppstillingene, ettersom sammenligningstallene i balansen er for foregående regnskapsår, og denne har normalt vært gjenstand for revisjon. I den grad en i en delårsperiode i inneværende regnskapsår har gjennomført prinsippendringer eller feilrettinger, med virkning for foregående regnskapsårs balanse, vil imidlertid også denne markeres med «ikke revidert» ettersom prinsippendringen eller feilrettingen ikke har vært gjenstand for revisjon.

Praksiseksempel 31.4 Ikke-revidert informasjon

Eksempel på presentasjon av revidert og ikke-revidert informasjon (vår markering)

Figures are stated in NOK 1,000	Notes	31 Mar 2023 Unaudited	31 Mar 2022 Unaudited	31 Dec 2022 Audited
ASSETS				
Total intangible assets	5	2,877,760	2,732,237	2,875,288
Total fixed assets	5	3,080,754	2,812,759	2,906,989
Total financial assets	6,7	234,010	224,773	246,617
Total non-current assets		6,192,524	5,769,769	6,028,893
Inventories		2,499,389	2,350,732	2,383,837
Trade receivables		157,956	145,801	215,175
Other receivables	6	101,585	93,643	132,863
Cash		-	-	464,488
Total current assets		2,758,929	2,590,176	3,196,363
Total assets		8,951,453	8,359,945	9,225,256
EQUITY AND LIABILITIES				
Total paid-in capital	9	234,738	233,342	234,738
Total retained equity		3,075,425	2,474,424	2,725,783
Total shareholders' equity		3,310,163	2,707,766	2,960,521
Non-controlling interests		50,726	253,357	322,082
Total equity		3,360,889	2,961,123	3,282,603
Provisions		79,580	79,898	57,622
Borrowings	6	1,083,918	1,089,032	1,085,349
Lease liabilities	6	2,094,547	1,911,869	2,015,033
Total non-current liabilities		3,258,045	3,080,799	3,158,004
Borrowings	6	345,911	10,868	5,000
Current lease liabilities	6	582,678	519,632	521,958
Accounts payable		645,229	780,811	876,419
Tax payable		120,381	183,216	291,305
Public duties payable		226,297	210,788	393,683
Put option liability	6	43,541	246,528	281,221
Other current liabilities	6	368,481	366,179	415,063
Total current liabilities		2,332,519	2,318,023	2,784,650
Total liabilities		5,590,564	5,398,823	5,942,654
Total equity and liabilities		8,951,453	8,359,945	9,225,256

Kilde: Europris ASA, Q1-23, Interim Condensed Consolidated Statement of Financial Position.

31.4 Innregning og måling

Utgangspunktet i IAS 34 er at de samme prinsippene som ble anvendt i siste årsregnskap skal danne grunnlag for utarbeidelsen av delårsregnskapet (IAS 34.28). Prinsippene for innregning og måling i IAS 34 har sin bakgrunn i kravet om å rapportere selskapets finansielle stilling per utgangen av delårsperioden, men det er også noen bestemmelser knyttet til estimer og måling som innebærer at en skal ta utgangspunkt i antatt finansiell stilling ved utgangen av regnskapsåret, for eksempel ved måling av inntektsskatt (se punkt 31.4.2).

31.4.1 Endringer i IFRS og prinsippendringer

Hovedregelen om å anvende de samme prinsippene som i forrige årsregnskap gjelder ikke når en ny standard eller tolkning er tatt i bruk eller en frivillig prinsippendring er gjennomført i inneværende regnskapsår. Ved frivillig prinsippendring er det naturlig å gjennomføre slike i første delårsperiode i regnskapsåret, men IAS 34 er ikke til hinder for at gjennomføring av frivillige prinsippendringer skjer i en senere delårsperiode. Uansett tidspunkt for gjennomføring av frivillig prinsippendring skal det nye prinsippet anvendes retrospektivt, forutsatt at det er praktisk mulig å beregne effekten av endringen. Det innebærer at dersom et selskap endrer prinsipp i tredje kvartal, må informasjonen i foregående kvartaler (og sammenligningstall) omarbeides for å reflektere det nye prinsippet som om det alltid var anvendt.

Teorieksempel 31.2: Endring av regnskapsprinsipp

Selskap Z utarbeider kvartalsregnskap i tråd med IAS 34. Kvartalsregnskapene for første og andre kvartal ble utarbeidet basert på de samme prinsippene som i forrige årsregnskap. I tredje kvartal beslutter ledelsen å endre prinsipp for tilordning av anskaffelseskost til varelager. Det konkluderes med at prinsippendringen er tillatt under IAS 8.

Så lenge kriteriene i IAS 8 er oppfylte, kan selskap Z endre prinsipp i tredje kvartal. Prinsippendringen skal implementeres retrospektivt i tråd med IAS 8. Det følger av IAS 34.43(a) at informasjonen i første og andre kvartal må omarbeides for å reflektere det nye prinsippet.

Når innregnings- og måleprinsippene som skal anvendes er de samme som brukes i årsregnskapet, er en nødvendig forutsetning at IFRS-ene som gjelder for årsregnskapet også anvendes i delårsregnskapene. Som nevnt regulerer ikke IFRS hyppigheten av den periodiske rapporteringen. Det er et uttalt prinsipp i IAS 34 at hyppigheten av den periodiske rapporteringen ikke skal påvirke årsresultatet, og derfor skal delårsperiodemålingen skje per dato («year-to-date»).

31.4.2 Inntektsskatt

Skattekostnaden skal beregnes basert på beste estimat for vektet årlig effektiv gjennomsnittsskatteprosent forventet for regnskapsåret. Det er imidlertid verdt å merke seg at skattekostnaden beregnes på grunnlag av opptjent resultat per utgangen av delårsperioden, og ikke en allokert andel av forventet opptjent årsresultat. Sistnevnte ville i realiteten vært en form for resultatutjevning som ikke vil være i samsvar med prinsippet om at det er periodens resultat som skal måles, ikke en forholdsmessig andel av årsresultatet.

Teorieksempel 31.3: Inntektsskatt

Et selskap som rapporterer kvartalsvis har et resultat før skatt i første kvartal på TNOK 15 000, men forventer tap på TNOK 5 000 i hvert av de resterende tre kvartalene, slik at resultat før skatt for året forventes å være 0. Skattesatsen er 20 %. Følgende tabell illustrerer skattekostnaden for hvert kvartal.

	Resultat før skatt	Skattesats	Skattekostnad
Første kvartal	15 000	20 %	3 000
Andre kvartal	-5 000	20 %	-1 000
Tredje kvartal	-5 000	20 %	-1 000
Fjerde kvartal	-5 000	20 %	-1 000
Sum regnskapsåret	0		0

Som eksemplet viser vil en i delårsregnskapene vise en skattekostnad i perioder med positivt skattepliktig resultat og negativ skattekostnad i perioder med skattemessig underskudd, selv om forventet årsresultat før skatt er 0.

Kilde: IAS 34, Illustrative Examples, B16.

Det er ikke uvanlig å ha virksomhet i flere skattejurisdiksjoner. I slike situasjoner krever IAS 34 at en estimerer effektiv skattesats for hver skattejurisdiksjon, og anvender denne for å beregne skattekostnaden på faktisk resultat i delårsperioden for hver av jurisdiksjonene. I en del tilfeller vil det imidlertid ikke være mulig å få til en slik grad av presisjon, og standarden åpner da for bruk av en vektet gjennomsnittlig skattesats beregnet på tvers av jurisdiksjonene. Forutsetningen er at dette gir en skattekostnad som er tilnærmet lik den en får ved å bruke en mer presis tilnærming.

Teorieksempel 31.4: Inntektsskatt med virksomhet i flere land

	Land A	Land B	Land C	Samlet
Forventet årlig skattesats	25 %	40 %	20 %	28,7 %
Forventet årsresultat *)	300 000	250 000	200 000	750 000
Forventet skattekostnad	75 000	100 000	40 000	215 000
Faktisk halvårsresultat *)	140 000	80 000	150 000	370 000
Halvårsskattekostnad	35 000	32 000	30 000	97 000
Effektiv skattesats	25 %	40 %	20 %	26,2 %

*) Resultat før skattekostnad

Ved å foreta skatteberegningen for halvåret (basert på faktisk halvårsresultat) for hver enkelt jurisdiksjon, får vi en samlet skattekostnad på 97 000. Dette gir en effektiv skattesats på 26,2 %.

Dersom en i stedet hadde lagt til grunn forventet vektet årlig gjennomsnittlig skattesats for alle land sett under ett ved å se hen til forventet årsresultat, ville skattesatsen vært $(215\,000 / 750\,000) = 28,7\%$ og skattekostnaden ville vært $28,7\% \times 370\,000 = 106\,190$.

Hvorvidt forskjellen mellom 97 000 og 106 190 ligger innenfor det som kan anses som en rimelig tilnærming, blir en skjønnsmessig vurdering.

31.4.3 Ujevne inntekter og utgifter

Periodisering skal skje etter samme prinsipper som i årsregnskapet. En kan således ikke i delårsregnskapet avsette for utgifter som forventes påløpt i senere delårsperioder i samme regnskapsår, og en kan heller ikke forskuttere inntektsføring. Dette kommer blant annet til uttrykk i IAS 34.37 som presiserer at dersom virksomheten er syklisk, for eksempel at aktiviteten er særlig høy i sommermånedene, skal inntekter i disse månedene likevel ikke forskutteres i første kvartal, og tilsvarende skal ikke utgifter i første kvartal utsettes i påvente av inntektsføring i høysesongen i andre og tredje kvartal (IAS 34.39). I så måte er det relevant å sammenligne inneværende delårsperiode med tilsvarende delårsperiode i foregående regnskapsår i samsvar med IAS 34.20, i stedet for å sammenligne med foregående delårsperiode i samme regnskapsår. Det er imidlertid ikke noe i veien for å presentere regnskapsoppstillinger for tidligere delårsperioder i inneværende regnskapsår, i tillegg til tilsvarende delårsperiode i foregående regnskapsår, om en anser at det å vise utviklingen per delårsperiode i inneværende regnskapsår som relevant.

31.4.4 Ytelsesbasert pensjon

I delårsregnskapet estimeres periodens kostnad for ytelsesbaserte pensjonsordninger ved å ta utgangspunkt i fjorårets aktuarberegning. Dette fremkommer av IAS 34.B9. Det følger videre av IAS 34.C4 at en måler nåverdien av pensjonsforpliktelsene og virkelig verdi av pensjonsmidlene ved utgangen av delårsperioden.

I mange tilfeller kan en pålitelig måling for pensjonsforpliktelsene ved utgangen av delårsperioden oppnås ved en fremskriving av aktuarberegningen som ble gjennomført ved slutten av foregående regnskapsår.

Selskapet må likevel ved utgangen av hver delårsperiode vurdere om det er vesentlige endringer i ordningen eller andre forhold som tilsier at det må utarbeides en ny aktuarberegning. For eksempel var offentliggjøringen av dødelighetstabellen K2013 i mars 2013 en hendelse som for enkelte fikk konsekvenser i delårsregnskap i 2013.

En vesentlig endring i diskonteringsrenten er et annet eksempel på forhold som kan bety at en ny aktuarberegning må utarbeides. Ettersom periodens netto rentekostnad beregnes med utgangspunkt i aktuarberegningen per utgangen av foregående regnskapsår, vil en vesentlig endring i diskonteringsrenten ikke påvirke periodens pensjonskostnad. Pensjonsforpliktelsen må like fullt oppdateres, og endringen føres som et estimatavvik mot OCI.

31.4.5 Årlig bonus til ansatte

Vilkårene for opptjening og utbetaling av bonus varierer i stor grad. Noen ordninger krever kun at ansatte står i stillingen i en gitt periode, mens andre krever oppnåelse av nærmere angitte mål. Videre kan bonusen enten være diskresjonær, følge av avtale eller av etablert praksis. Bonus regnskapsføres i delårsregnskap kun dersom selskapet:

- a. Har en nåværende juridisk eller selvpålagt forpliktelse til å foreta utbetaling basert på tidligere hendelser, og
- b. Kan fastsette et pålitelig estimat på forpliktelsen

En nåværende forpliktelse eksisterer kun dersom selskapet ikke har noe realistisk alternativ til å foreta utbetaling. Ved regnskapsføring av bonus i delårsregnskap må selskapet vurdere fakta og omstendigheter knyttet til bonusordningen og fastsette et regnskapsprinsipp som resulterer i en kostnad som reflekterer den påløpte forpliktelsen basert på arbeidsytelsene som er ytet frem til balansedagen. Eksemplet nedenfor illustrerer noen tenkte prinsipper for regnskapsføring av bonus i delårsregnskap.

Teorieksempel 31.5: Årlig bonus

Et selskap utbetaler en årlig prestasjonsbasert bonus dersom resultatet overstiger MNOK 10. I så tilfelle vil 5 prosent av det overskytende resultatet utbetales som bonus, begrenset oppad til TNOK 500. Resultat for første halvår var MNOK 7 og selskapet forventer at årsresultatet blir MNOK 16. Tabellen nedenfor viser bonuskostnaden i halvårsregnskapet som følger av fire forskjellige regnskapsprinsipper.

Metode		Kostnad
1	En selvpålagt forpliktelse eksisterer når resultatmålet er nådd	0
2	Antar resultatet for andre halvår blir likt første halvår	200 000
3	Forholdsmessig innregning basert på estimat på årsresultatet	131 250
4	Halvparten av bonusen basert på estimat på årsresultatet	150 000

Metode 1 er generelt ikke passende da metoden tilordner hele bonusen til en etterfølgende del av året, mens de ansatte har levert arbeidstjenester i løpet av de første seks månedene og dette har vært med å skape bonusgrunnlaget.

Tilsvarende er metode 2 generelt ikke passende da kostnaden på 200 000 ((MNOK 14 - MNOK 10) x 5 %) bygger på en antakelse om at de ansatte vil fortsette å yte tjenester i andre halvår for å oppnå bonusmålet, men henfører ikke noen av tjenestene til den siste perioden.

I motsetning til metode 1 og 2, illustrerer metode 3 et regnskapsprinsipp hvor en fastsetter et estimat på kostnaden for hele året som så allokteres til delårsperioden basert på andelen av bonusen som da er opptjent basert på tjenestene levert i første halvår. Beløpet som kostnadsføres estimeres som $(\text{MNOK } 7 / \text{MNOK } 16) \times (5 \% \times (\text{MNOK } 16 - \text{MNOK } 10))$.

På samme måte som metode 3, tar metode 4 utgangspunkt i estimatet for hele året, men fordeler estimatet for årsbonusen likt til hvert halvår. Beløpet er estimert som $(50 \% \times 5 \% \times (\text{MNOK } 16 - \text{MNOK } 10))$.

I tillegg til metode 3 og 4 som, avhengig av fakta og omstendigheter, kan være tillatte metoder, kan det tenkes andre metoder for å innregne bonuskostnaden som hensyntar både den selvpålagte forpliktelsen per 30. juni og tjenestene som de ansatte har ytet frem til den datoen.

31.4.6 IFRIC 21 Avgifter

IFRIC 21 gjelder anvendelsen av IAS 37 på avgifter innkrevd av myndighetene og som ikke inngår i virkeområdet til andre standarder, som for eksempel inntektsskatt i IAS 12, samt gebyrer og lignende som påløper som følge av lovbrudd. Eiendomsskatt er et typisk eksempel. I mange land påløper eiendomsskatten 1. januar, men det har vært vanlig praksis å periodisere kostnaden over kalenderåret, ettersom skatten er ment som en skatt på eierskap gjennom året. Ofte skjer også betaling av skatten i for eksempel kvartalsvise avdrag gjennom året. Etter IFRIC 21 skal imidlertid eiendomsskatten kostnadsføres i sin helhet 1. januar i den grad forpliktelsen juridisk sett påløper og påhviler eieren på dette tidspunktet. På den andre siden skal eiendomsskatten kostnadsføres på tidspunktet for betaling hvis den forpliktende hendelsen er å eie eiendommen på dette tidspunktet.

31.5 Noteopplysninger

Som i årsregnskapet er det krav om at det fremkommer hvilke regler regnskapet er avlagt etter. I praksis finner en ulike varianter – noen sier delårsregnskapet er avlagt etter IFRS, noen sier delårsregnskapet er avlagt etter IAS 34, andre at regnskapet

er avlagt etter både IFRS og IAS 34. IAS 34.19 er imidlertid tydelig på at dersom en anvender standarden, skal det opplyses om dette. Paragrafen er videre tydelig på at en kan ikke bekrefte at regnskapet er i samsvar med IFRS uten at alle kravene i IFRS-standardene er oppfylt, det vil si at en avlegger et fullstendig regnskap. Et sammendratt delårsregnskap kan altså ikke beskrives som å være i samsvar med IFRS.

Praksiseksempel 31.5 Avinor

NOTE 2 Rammeverk og vesentlige regnskapsprinsipper

Konsernregnskapet per 3. kvartal 2023, avsluttet 30. september 2023, er utarbeidet etter regnskapsprinsippene i International Financial Reporting Standards (IFRS) som fastsatt av EU og består av Avinor AS med datterselskaper. Delårsregnskapet avlegges i henhold til IAS 34 Interim Financial Reporting. Delårsregnskapet gir ikke informasjon i samme omfang som årsregnskapet og må derfor ses i sammenheng med konsernets årsregnskap for 2022. Det er benyttet samme prinsipper ved utarbeidelse av delårsregnskapet som ved utarbeidelse av årsregnskapet.

Kilde: Avinor, Finansiell delårsrapport 3. kvartal 2023, utdrag fra note 2.

Notekravene i IAS 34 står i sterk kontrast til notekravene som gjelder for fullstendige regnskap, typisk årsregnskap. Hvor de øvrige IFRS-ene gir konkrete og detaljrike spesifikasjoner av hva som skal gis av noteopplysninger, baserer IAS 34 seg på en «faneparagraf» om at notene skal gi forklaring på hendelser og transaksjoner som er betydelige for å forstå endringene i finansiell stilling og inntjening siden sist avlagte årsregnskap. Disse forklaringene skal være oppdateringer av informasjonen i det aktuelle årsregnskapet (IAS 34.15). Det presiseres videre at bare betydelige endringer trenger å bli forklart (IAS 34.15A). Dette betyr at informasjon om betydelige hendelser og transaksjoner i en delårsperiode i utgangspunktet må gjentas i delårsregnskap for etterfølgende perioder innenfor samme regnskapsår. For eksempel, hvis en betydelig nedskrivning gjennomføres i første kvartal og tilbørlig opplyses om i delårsregnskapet for dette kvartalet, må den samme informasjonen i utgangspunktet inkluderes i halvårsregnskapet og eventuelle delårsregnskap for tredje og fjerde kvartal. På den ene siden er dette rimelig utfra at en i hvert delårsregnskap presenterer regnskapsoppstillinger både for det siste delåret og hittil i år. I praksis oppleves imidlertid dette kravet ofte lite formålstjenlig, særlig siden formålet med et sammendratt delårsregnskap er å oppdatere i forhold til tidligere rapportering. IAS 34 viser imidlertid til oppdateringer etter siste årsregnskap, ikke etter siste delårsregnskap.

Fra tid til annen blir det diskusjoner om en må gjenta informasjon om prinsippendringer som følge av nye standarder eller frivillighet, i etterfølgende delårsperioder når utfyllende informasjon er gitt i første delårsregnskap, eventuelt i andre publiserte og tilgjengelige dokumenter. I den sammenheng vises det ofte

til presiseringen i IAS 8.28 og 29 om at en ikke trenger å gjenta prinsippendring-informasjon i «etterfølgende perioder», og åpningen i IAS 34.16A om at en ikke trenger å repetere informasjon som gis i annen publisert informasjon og som «(...) er tilgjengelig for brukere av finansregnskapet på samme vilkår og til samme tid som delårsregnskapet», forutsatt at det informasjonen vises til gjennom en kryssreferanse i regnskapet. IAS 8 overstyrer ikke kravene i IAS 34 og spørsmålet blir hva som menes med «samme vilkår og til samme tid» i IAS 34. I praksis er det vanlig å gjenta prinsippendring-informasjon i etterfølgende delårsregnskap.

Tabell 31.2 lister en del hendelser og transaksjoner det må gis opplysninger om dersom de er vesentlige. Det spesifiseres ikke hvordan disse notekravene skal oppfylles, men det nevnes at en må se på hvilken informasjon som ble gitt om de aktuelle forholdene i sist avlagte årsregnskap, ettersom det er denne informasjonen som skal oppdateres. Det betyr i praksis at en ofte vil bruke format og innhold fra årsregnskapet som utgangspunkt for opplysningene som gis i årsregnskapet, og således ses det indirekte hen til noteopplysningskravene i de relevante IFRS-ene. For eksempel, dersom det gjøres en betydelig nedskrivning i en delårsperiode, er notekravene i IAS 36.126 flg. relevante utgangspunkt for vurdering av hvilke opplysninger som skal gis. Og dersom en retter en feil i en delårsperiode, er IAS 8.49 et godt utgangspunkt for vurdering av formålstjenlige noteopplysninger i delårsregnskapet.

Tabell 31.2 IAS 34.15B lister en del hendelser og transaksjoner det må gis opplysninger om dersom de er vesentlige. Listen er ikke uttømmende.

IAS 34.15B	Tema	Forklaring
(a)/(b)	Nedskrivning	Nedskrivning og reversering av nedskrivning.
(c)	Restruktureringsavsetning	Reversering av slike avsetninger.
(d)/(e)	Driftsmidler	Tilgang og avgang. Forpliktelse til å kjøpe driftsmiddel.
(f)	Tvistavgjørelser	
(g)	Retting av feil	
(i)	Mislighold eller brudd på lånevilkår	Om disse ikke er korrigert for innen utgangen av regnskapsperioden.
(j)	Nærstående parter	Transaksjoner med nærstående parter.
(h)/(k)	Finansielle instrumenter	Endring i virkelig verdi (både når instrumentene måles til virkelig verdi og amortisert kost). Overføring mellom nivåer i virkelig-verdi-hierarkiet.
(l)	Finansielle eiendeler	Endring i klassifisering.
(m)	Betingede forpliktelser og betingede eiendeler	Endringer i slike poster.

I tillegg til å opplyse om betydelige hendelser og transaksjoner i samsvar med IAS 34.15–15C, skal et selskap inkludere informasjonen som er oppsummert i tabell 31.3 i notene til sitt delårsregnskap, eventuelt i annen publisert informasjon som er tilgjengelig på samme tid og på samme vilkår forutsatt at det tas inn en krysshenvisning fra delårsregnskapet til slik annen publisert informasjon. Samme tid og samme vilkår innebærer at brukerne av delårsregnskapet må ha tilgang på den andre kilden, samtidig som delårsregnskapet, som for eksempel andre deler av delårsrapporten.

Tabell 31.3 Oppsummering av informasjonskrav i IAS 34.16A.

IAS 34.16A	Tema	Forklaring
(a)	Regnskapsprinsipper	En erklæring om at de samme regnskapsprinsipper og beregningsmetoder er fulgt i delårsregnskapet som i sist avlagte årsregnskap, eller, dersom disse prinsipper eller metoder er endret, en beskrivelse av arten og virkningen av endringene.
(b)	Sesongmessig eller syklisk virksomhet	Forklarende kommentarer.
(c)	Uvanlige poster	Arten og omfanget.
(d)	Endringer i estimater	Arten og omfanget.
(e)	Obligasjoner og egenkapitalinstrumenter	Utstedelser, gjenkjøp og tilbakebetalinger.
(f)	Utbytte	Utbetalt utbytte (samlet eller per aksje) separat for ordinære aksjer og andre aksjer.
(g)	Segmentinformasjon	Hvis segmentinformasjon er påkrevd av IFRS 8 i årsregnskapet: Driftsinntekter fra eksterne kunder og andre segmenter, segmentresultat, segmenteiendeler og segmentforpliktelser, beskrivelse av endringer i segmentsammensetning og/eller i måling av segmentresultat sammenlignet med siste årsregnskap, avstemminger.
(h)	Hendelser etter delårsperioden	Som ikke er gjenspeilet i delårsregnskapet.
(i)	Selskapets/konsernets sammensetning	Virkningen av endringer i selskapets/konsernets sammensetning i løpet av delårsperioden, herunder virksomhetssammenslutninger, oppnådd eller tapt kontroll over datterforetak og langsiktige investeringer, omstruktureringer og avvirket virksomhet. For virksomhetssammenslutninger gjelder opplysningskravene i IFRS 3.
(j)	Finansielle instrumenter	Enkelte opplysninger om virkelig verdi som kreves av IFRS 13 og IFRS 7.
(k)	Investeringsforetak	For foretak som blir, eller opphører å være, investeringsforetak, som definert i IFRS 10, opplysningene i IFRS 12.9B.
(l)	Driftsinntekter	Spesifikasjon av driftsinntekter som påkrevd av IFRS 15.114–115.

Som det fremgår av tabell 31.3, er flere av informasjonskravene for delårsregnskapet omfattende. For segmentopplysninger, investeringsselskaper, virkelig-verdi-informasjon om finansielle instrumenter og driftsinntekter fra kontrakter med kunder er det tatt inn bestemmelser om at alle eller deler av notekravene som gjelder for fullstendige regnskaper, også gjelder i delårsregnskaper. Mest omfattende er kravet til tilleggsinformasjon om virksomhetssammenslutninger som innebærer at noteopplysningskravene i IFRS 3 i sin helhet gjelder også i delårsregnskap. Forskjellen mellom fullstendige og sammendratte regnskaper er således på enkelte områder mindre enn det hovedprinsippet i IAS 34 tilsier. For virksomhetssammenslutninger er konsistensen mellom kravene i sammendratt og fullstendig regnskap rimelig, gitt at informasjonen som blir gitt i sin helhet er ny siden foregående årsregnskap. For enkelte av de øvrige kravene er det imidlertid mindre opplagt hvorfor IASB har ansett det som formålstjenlig å kreve samme detaljeringsgrad i tilleggsinformasjonen i sammendratte regnskaper. Det er imidlertid viktig å anvende vesentlighetsprinsippet, herunder veiledningen i praksisuttalelsen om vesentlighetsvurderinger⁴ (2017) som er nærmere omtalt i artikkelen om presentasjon.

4 IFRS Practice Statement 2: Making Materiality Judgements.