

**TÚLKANIR FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR**

1. túlkun: Samkvæmni — mismunandi kostnaðarverðsreglur fyrir birgðir
2. túlkun: Samkvæmni — eignfærsla fjármagnskostnaðar
3. túlkun: Niðurfelling á óinnleystum hagnaði og tapi af viðskiptum við hlutdeildarfélög
6. túlkun: Kostnaður við breytingar á hugbúnaði sem er þegar fyrir hendi
7. túlkun: Upptaka evrunnar
8. túlkun: Beiting alþjóðlegra reikningsskilastaðla í fyrsta skipti sem megingrunns fyrir reikningsskil
9. túlkun: Sameining fyrirtækja — flokkað annaðhvort sem yfirtökur eða sameining hagsmuna
10. túlkun: Opinber aðstoð — engin tilgreind tengsl við rekstrarhreyfingar
11. túlkun: Erlendir gjaldmiðlar — eignfærsla tapa sem hljótast af mjög mikilli gengislækkun gjaldmiðils
12. túlkun: Samstæðureikningsskil — rekstrareiningar um sérverkefni
13. túlkun: Rekstrareiningar sem lúta sameiginlegri stjórn — ópeningaleg framlög frá samrekstraraðilum
14. túlkun: Varanlegir rekstrarfjármunir — bætur vegna virðisrýrnunar eða eignatjóns
15. túlkun: Rekstrarleiga — hvatar
18. túlkun: Samkvæmni — leyfilegar fráviksaðferðir
19. túlkun: Reikningsskilgjaldmiðill — mat og framsetning reikningsskila samkvæmt IAS-staðli 21 og IAS-staðli 29
20. túlkun: Hlutdeildaraðferð — færsla tapa
21. túlkun: Tekjuskattar — endurheimt endurmetinna, óafskrifanlegra eigna
22. túlkun: Sameining fyrirtækja — síðari leiðréttingar upphaflegrar færslu gangvirðis og viðskiptavildar
23. túlkun: Varanlegir rekstrarfjármunir — kostnaður vegna meiri háttar eftirlits eða þjónustuskoðana
24. túlkun: Hagnaður á hlut — fjármálagerningar og aðrir samningar sem unnt er að greiða með hlutum
25. túlkun: Tekjuskattar — breytingar á skattalegri stöðu fyrirtækis eða hluthafa þess
27. túlkun: Mat á meginatriðum viðskipta þegar um er að ræða leigusamning í lagalegum skilningi
28. túlkun: Sameining fyrirtækja — „viðskiptadagur“ og gangvirði eiginfjárgernings
29. túlkun: Upplýsingagjöf — samningar um þjónustuviðilun
30. túlkun: Reikningsskilgjaldmiðill — umreikningur úr matsgjaldmiðli yfir í framsetningargjaldmiðil
31. túlkun: Reglulegar tekjur — vöruskipti í tengslum við auglýsingaþjónustu
32. túlkun: Óefnislegar eignir — kostnaður við vefsetur
33. túlkun: Samstæðureikningsskil og hlutdeildaraðferð — mögulegur atkvæðisréttur og skipting eignarhalds

*Aths.:* Viðbætar við þessa staðla og túlkanir teljast ekki til þeirra og eru því ekki settir fram hér.

**1. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR****Samkvæmni — mismunandi kostnaðarverðsreglur fyrir birgðir**

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi tulkunum sem fastanefndin um tülkanir birtir. Tulkunum (SIC) fastanefndarinnar um tülkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 2, birgðir.

*Viðfangsefni*

1. Ýmsar kostnaðarverðsreglur eru heimilaðar skv. 21. og 23. lið IAS-staðals 2 (FIFO-aðferðin, aðferð sem miðast við veginn meðaltalskostnaðarverð, eða LIFO-aðferðin) fyrir birgðir sem geta venjulega komið hverjar í stað annarrar eða eru ekki framleiddar og aðgreindar fyrir tilgreind verkefni.
2. Viðfangsefnið er hvort fyrirtæki sé heimilt að nota mismunandi kostnaðarverðsreglur fyrir mismunandi gerðir birgða.

*Almennt samkomulag*

3. Fyrirtæki skal nota sömu kostnaðarverðsreglu fyrir allar birgðir sem eru sambærilegar að gerð og notkun í fyrirtækinu. Mismunandi kostnaðarverðsreglur kunna að vera réttlætanager fyrir birgðir sem eru ólíkar að gerð eða notkun (t.d. tilteknar vörur sem notaðar eru í einum starfsþætti í rekstri fyrirtækis og sama gerð vara sem notuð er í öðrum starfsþætti í rekstri fyrirtækis). Mismunur á landfræðilegri staðsetningu birgða (og á viðeigandi skattareglum) nægir ekki, einn og sér, til að réttlæta notkun mismunandi kostnaðarverðsreglna.

Dagsetning almenns samkomulags: júlí 1997.

Gildistökdagur: Tímabil sem hefst 1. janúar 1999 eða síðar, Hvatt er til þess að tülkunin sé tekin upp fyrr. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

**2. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR****Samkvæmni — eignæfsla fjármagnskostnaðar**

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi tulkunum sem fastanefndin um tülkanir birtir. Tulkunum fastanefndarinnar um tülkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 23, fjármagnskostnaður.

*Viðfangsefni*

1. Í 7. og 11. lið IAS-staðals 23 er heimilað að velja annaðhvort:
  - a) að gjaldfæra allan fjármagnskostnað á tímabilinu, þegar stofnað er til hans (aðalregla), eða

- b) að eignfæra fjármagnskostnað sem rekja má beint til kaupa, byggingar eða framleiðslu á eign sem uppfyllir skilyrðin sem hluta af kostnaðarverði þeirrar eignar (leyfileg fráviksaðferð).
2. Viðfangsefnið er hvort fyrirtæki, sem valið hefur þá aðferð að eignfæra fjármagnskostnað, skuli beita þessari aðferð á allar eignir sem uppfylla skilyrðin eða hvort fyrirtæki geti valið að eignfæra fjármagnskostnað vegna sumra eigna sem uppfylla skilyrðin og ekki annarra.

#### *Almennt samkomulag*

3. Þegar fyrirtæki beitir leyfilegri fráviksaðferð skal þeirri aðferð beitt með samræmdum hætti á allan fjármagnskostnað sem rekja má beint til kaupa, byggingar eða framleiðslu á öllum eignum fyrirtækisins sem uppfylla skilyrðin. Ef öll skilyrðin, sem sett eru fram í 11. lið IAS-staðals 23, eru uppfyllt ætti fyrirtæki að halda áfram að eignfæra slíkan fjármagnskostnað jafnvel þó að bókfært verð eignarinnar sé herra en endurheimtanleg fjárhæð hennar. Í 19. lið IAS-staðals 23 er þó útskýrt að bókfært verð eignarinnar ætti að færa niður til að færa virðisrymunartöpp í slíkum tilvikum.

Dagsetning samkomulags: júlí 1997.

Gildistökudagur: Tímabil sem hefjast 1. janúar 1998 eða síðar. Hvatt er til þess að túlkunin verði tekin upp fyrr. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 30. lið IAS-staðals 23. Fyrirtæki, sem notar leyfilega fráviksaðferð, getur því valið að eignfæra ekki allan fjármagnskostnað sem stofnað var til fyrir gildistökudag þessarar túlkunar.

### **3. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR**

#### **Niðurfelling á óinnleystum hagnaði og tapi af viðskiptum við hlutdeildarfélög**

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir gefur út. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvisun: IAS-staðall 28, skráning fjárfestinga í hlutdeildarfélögum.

#### *Viðfangsefni*

1. Jafnvel þó að í 16. lið í IAS-staðli 28 sé vísað til aðferða við samstæðureikningsskil, sem eru settar fram í IAS-staðli 27, eru þar ekki gefnar skýrar leiðbeiningar um bakfærslu á óinnleystum hagnaði og tapi sem stafar af viðskiptum upp á við eða viðskiptum niður á við milli fjárfestis (eða dótturfélaga hans í samstæðu) og hlutdeildarfélaga. Viðskipti upp á við eru t.d. sala á eignum frá hlutdeildarfélagi til fjárfestis (eða dótturfélaga hans í samstæðu). Viðskipti niður á við eru t.d. sala á eignum frá fjárfesti (eða dótturfélögum hans í samstæðu) til hlutdeildarfélags.
2. Viðfangsefnið er að hve miklu leyti fjárfestir skal bakfæra óinnleystan hagnað eða tap sem rekja má til viðskipta milli fjárfestis (eða dótturfélaga hans í samstæðu) og hlutdeildarfélaga sem eru skráð samkvæmt hlutdeildaraðferðinni.

#### *Almennt samkomulag*

3. Þegar hlutdeildarfélög er skráð samkvæmt hlutdeildaraðferðinni skal fella niður óinnleystan hagnað og tap sem má rekja til viðskipta upp á við og viðskipta niður á við milli fjárfestis (eða dótturfélaga hans í samstæðunni) og hlutdeildarfélaga að því marki sem nemur hlutdeild fjárfestisins í hlutdeildarfélaginu.

## SIC-6

4. Ekki skal bakfæra óinnleyst töp að því marki sem viðskiptin benda til virðisrýmunar eignanna sem eru yfirfærðar.

Dagsetning almenns samkomulags: júlí 1997.

Gildistökudagur: Tímabil sem hefjast 1. janúar 1998 eða síðar. Hvatt er til þess að túlkunin sé tekin upp fyrir. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

## 6. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

### Kostnaður við breytingar á hugbúnaði sem er fyrir hendi

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: Rammi alþjóðareikningsskilanefndarinnar um samningu og framsetningu reikningsskila.

#### Viðfangsefni

1. Fyrirtæki geta stofnað til töluverðs kostnaðar við breytingar á hugbúnaðarkerfum sem til eru. Fyrirtækin geta stofnað til slíks kostnaðar t.d. til að þau geti haldið áfram rekstri eins og fyrirhugað var eftir árbúsundaskiptin (oft vísað til sem „kostnaðar vegna hugbúnaðarvandans 2000“) eða eftir upptöku nýs gjaldmiðils (t.d. „evrunnar“).
2. Viðfangsefnið eru:
  - a) hvort eignfæra megi slíkan kostnað og ef ekki,
  - b) hvenær gjaldfæra skuli slíkan kostnað.
3. Þessi túlkun fjallar ekki um a) kostnað við breytingar á hugbúnaði sem er framleiddur fyrir sölu, b) kaup á hugbúnaði við endurnýjun, c) endurbætur á kerfinu („uppfærsla“), aðrar en þær sem nauðsynlegar eru til að kerfi geti haldið áfram að starfa eins og gert var ráð fyrir og d) færslu virðisrýmunartapa sem tengjast tölvuhugbúnaði sem til er.

#### Almennt samkomulag

4. Kostnað, sem stofnað er til svo að unnt sé að ná fram aftur eða viðhalda efnahagslegum ávinningi, sem fyrirtæki má vænta í framtíðinni af upphaflega áætlaðri afkastagetu hugbúnaðarkerfa sem til eru, skal gjaldfæra þá og því aðeins þegar viðgerðin eða viðhaldsvinnan fer fram (t.d. þegar þau eru gerð starfhæf eins og ætlað var í upphafi eftir árbúsundaskiptin eða eftir upptöku evrunnar).

#### Upplýsingagjöf

5. Þörf fyrir meiri háttar breytingar á hugbúnaði getur leitt til óvissu. Í samræmi við 8. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997) eru fyrirtæki hvött til þess að setja fram utan reikningsskilanna upplýsingar um helstu óvissuþættina sem þau standa andspænis (t.d. lýsingu á starfsemi og útgjöldum sem bæði hefur verið stofnað til og ráðgert er að stofna til á tímabilum í framtíðinni í tengslum við mikilvægar breytingar á hugbúnaði).

Dagsetning almenns samkomulags: október 1997.

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 1. júní 1998. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

## 7. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

### Uptaka evrunnar

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskil skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 21, áhrif gengisbreytinga í erlendum gjaldmiðlum.

#### Viðfangsefni

1. Frá 1. janúar 1999, þegar Efnahags- og myntbandalagið (EMU) hefur starfsemi sína, verður evran sjálfstæður gjaldmiðill og umreikningsefni evrunnar og gjaldmiðla þátttökubjóðanna verður endanlega fest, þ.e. áhættan, sem fólgin er í gengismun sem tengist þessum gjaldmiðlum, verður úr sögunni frá og með þessum degi.
2. Viðfangsefnið er beiting IAS-staðals 21 að því er varðar breytinguna frá þjóðargjaldmiðlum aðildarríkja Evrópusambandsins, sem taka þátt, yfir í evruna („uptakan“).

#### Almennt samkomulag

3. Kröfum í IAS-staðli 21 varðandi umreikning viðskipta í erlendum gjaldmiðlum og reikningsskil erlends rekstrar skal fylgt í einu og öllu við upptökuna. Sama grundvallarforsenda á við um festingu gengis þegar lönd ganga síðar í Efnahags- og myntbandalagið (EMU).
4. Þetta þýðir m.a. að:
  - a) peningalegar eignir í erlendum gjaldmiðlum og skuldir, sem stafa af viðskiptum, skulu áfram vera umreiknaðar í reikningsskilagjaldmiðil á lokagengi. Allur gengismunur, sem orsakast af þessu, skal strax færður sem tekjur eða gjöld nema fyrirtæki haldi áfram að beita núverandi reikningsskilaaðferðum á gengishagnað og -tap í tengslum við gjaldeyrissamninga sem eru notaðir til að draga úr gengisáhættu vegna framtíðarviðskipta og -skuldbindinga (áhættuförvörn),
  - b) uppsafnaður gengismunur, sem tengist umreikningi á reikningsskilum sjálfstæðra, erlendra rekstrareininga, skal áfram flokkaður sem eigið fé og skal aðeins færður sem tekjur eða gjöld við ráðstöfun fjárfestingarinnar í sjálfstæðu, erlendu rekstrareiningunni og
  - c) gengismun, sem hlýst af umreikningi skulda sem tilgreindar eru í þátttökugjaldmiðlum, skal ekki telja til bókfærðs verðs tengdra eigna.

Dagsetning samkomulags: október 1997.

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 1. júní 1998. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið í IAS-staðli 8.

## 8. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

### Beiting alþjóðlegra reikningsskilastaðla í fyrsta skipti sem megingrunns fyrir reikningsskil

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS 1, framsetning reikningsskila.

## SIC-8

*Viðfangsefni*

1. Fyrirtæki vill í fyrsta skipti lýsa reikningsskilum sínum á þann hátt að þau samræmist að öllu leyti alþjóðlegum reikningsskilastöðlum („IAS“). Verið getur, t.d., að það hafi áður sett fram reikningsskil sín með því að beita eingöngu innlendum kröfum um reikningsskil („innlendar, góðar reikningsskilavenjur, sem áður var fylgt“) sem megingrunni fyrir reikningsskil. Einnig getur verið að það hafi sett fram reikningsskil sín að hluta til á grundvelli innlendra, góðra reikningsskilavenja og að hluta til alþjóðlegra reikningsskilastaðla en í slíku tilvikum væri lítið á innlendar, góðar reikningsskilavenjur, sem áður var fylgt, sem fyrri megingrunn fyrir reikningsskil. Í IAS-staðli 1 (endurskoðaður 1997) og IAS-staðli 8 eru ekki gefnar nákvæmar leiðbeiningar um hvernig skal gera grein fyrir umskiptunum frá innlendri, góðri reikningsskilavenju, sem áður var fylgt, yfir í alþjóðlega reikningsskilastaðla sem megingrunn reikningsskila.
2. Viðfangsefnið eru
  - a) hvernig skuli semja og setja fram reikningsskil fyrirtækis á því tímabili sem alþjóðlegu reikningsskilastöðlunum er beitt í fyrsta sinn í heild sem megingrunni fyrir reikningsskil, og
  - b) hvernig skuli beita sérstökum bráðabirgðaákvæðum, sem sett eru fram í einstökum stöðlum og túlkunum, gagnvart stöðu liða sem þegar voru til við gildistöku þessara staðla og túlkana, alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er beitt í fyrsta skipti í heild sem megingrunni fyrir reikningsskil.

*Almennt samkomulag*

3. Á því tímabili, sem alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er beitt í fyrsta skipti í heild, sem megingrunni fyrir reikningsskil, skal gera og setja fram reikningsskil fyrirtækis eins og reikningsskilin hefðu alltaf verið gerð í samræmi við staðlana og túlkanirnar sem voru í gildi á því tímabili sem þeim var beitt í fyrsta sinn. Þess vegna skal beita afturvirkum stöðlum og túlkunum, sem voru í gildi á því tímabili sem þeim var beitt í fyrsta sinn nema þegar:
  - a) gerð er krafa um eða það heimilað í einstökum stöðlum eða túlkunum að annari bráðabirgðameðferð sé beitt, eða
  - b) ekki er unnt að meta fjárhæð leiðréttingarinnar, sem tengist fyrri tímabilum, á áreiðanlegan hátt.
4. Samanburðarupplýsingar skal semja og setja fram í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla.
5. Allar leiðréttingar, sem verða vegna þess að skipt er yfir í alþjóðlega reikningsskilastaðla, skal fara með sem leiðréttingu á upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár frá fyrsta tímabilinu sem sett var fram í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla.
6. Þegar alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er í fyrsta skipti beitt í heild sem megingrunni fyrir reikningsskil skal fyrirtæki einungis beita bráðabirgðaákvæðum þeirra staðla og túlkana sem eru í gildi fyrir tímabil sem lýkur á þeim degi sem mælt er fyrir um í þeim stöðlum og túlkunum sem um er að ræða.

*Upplýsingagjöf*

7. Á því tímabili, sem alþjóðlegum reikningsskilastöðlum er beitt í fyrsta skipti í heild sem megingrunni fyrir reikningsskil, skal fyrirtæki greina frá:
  - a) því tilvikum að ekki er unnt með áreiðanlegum hætti að ákvarða fjárhæð leiðréttingarinnar sem fer á upphafsstöðu óráðstafaðs eigin fjár,
  - b) því tilvikum að ógerlegt er að veita samanburðarupplýsingar, og
  - c) hvaða aðferð er valin að því er varðar hvern alþjóðlegan reikningsskilastaðal þar sem heimilað er val á bráðabirgðareikningsskilaáferðum.
8. Fyrirtæki eru hvött til að greina frá því, í tengslum við þær upplýsingar sem gerð er krafa um skv. 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), að alþjóðlegum reikningsskilastöðlum sé beitt í heild í fyrsta skipti.

Dagsetning almenns samkomulags: janúar 1998.

Gildistökdagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 1. ágúst 1998.

## 9. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

## Sameining fyrirtækja — flokkað annaðhvort sem yfirtökur eða sameining hagsmuna

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðal 22, sameining fyrirtækja <sup>1</sup> (endurskoðaður 1998).

*Viðfangsefni*

1. Svo að unnt sé að flokka sameiningu fyrirtækja eru í IAS-staðli 22 (endurskoðaður 1998) ) bæði almennar skilgreiningar í 8. lið og viðbótarleiðbeiningar í 10. til 12. lið um yfirtökur og í 13. til 16. lið um sameiningu hagsmuna. Í IAS-staðli 22 er skýrt kveðið á um að unnt sé að ákvarða yfirtökuaðila í nær öllum tilvikum og því er þess ekki vænst að sameining hagsmuna eigi sér stað nema í algjörum undantekningartilvikum. Í staðlinum eru þó ekki skýrar leiðbeiningar um samspil milli skilgreininganna og kaflanna tveggja þar sem er að finna leiðbeiningar um yfirtökur og sameiningu hagsmuna.
2. Viðfangsefnin eru:
  - a) hvernig skuli túlka og beita skilgreiningunum og viðbótarleiðbeiningunum í IAS-staðli 22 við flokkun á sameiningu fyrirtækja, og
  - b) hvort flokka megi sameiningu fyrirtækja samkvæmt IAS-staðli 22 þannig að hvorki sé um að ræða yfirtöku né sameiningu hagsmuna.
3. Í þessari túlkun er ekki fjallað um viðskipti fyrirtækja sem eru undir sameiginlegri stjórn.

*Almennt samkomulag*

4. Færa skal sameiningu fyrirtækja sem yfirtöku nema ekki sé unnt að ákvarða yfirtökuaðila. Í nær öllum sameiningum fyrirtækja er unnt að ákvarða yfirtökuaðila, þ.e. hluthafar eins þeirra fyrirtækja, sem sameinast öðru, ná yfirráðum yfir sameinaða fyrirtækinu.
5. Flokkun á sameiningu fyrirtækja skal byggð á heildarmati á öllum staðreyndum, sem skipta máli, og aðstæðum við þessi tilteknú viðskipti. Í leiðbeiningunum í IAS-staðli 22 eru dæmi um mikilvæga þætti sem þarf að íhuga en ekki heildarlýsing á þeim skilyrðum sem þarf að uppfylla. Einstök einkenni sameinaðs fyrirtækis, s.s. atkvæðisréttur eða hlutfallslegt gangvirði sameinuðu fyrirtækjanna, skal ekki meta ein og sér þegar ákvörðun er tekin um hvernig skuli færa sameiningu fyrirtækja.
6. Í a-, b- og c-lið 15. liðar í IAS-staðli 22 er lýst grundvallareinkennum sameiningar hagsmuna. Fyrirtæki skal flokka sameiningu fyrirtækja sem yfirtöku nema öll einkennin þrjú séu fyrir hendi. Jafnvel þótt öll einkennin þrjú séu fyrir hendi skal fyrirtæki einungis flokka sameiningu fyrirtækja sem sameiningu hagsmuna ef fyrirtækið getur sýnt fram á að ekki sé hægt að ákvarða yfirtökuaðila.
7. Öll sameining fyrirtækja samkvæmt IAS-staðli 22 er annaðhvort „yfirtaka“ eða „sameining hagsmuna“.

Dagsetning almenns samkomulags: 1. janúar 1998.

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi að því er varðar sameiningu fyrirtækja sem færð er í fyrsta sinn á tímabilum sem hefjast 1. ágúst 1998 eða síðar.

<sup>1</sup> IAS-staðal 22 (endurskoðaður 1998), sameining fyrirtækja, sem tók gildi 1. júlí 1999, kom í stað IAS-staðals 22 (endurskoðaður 1993). Millivísanir í þessari túlkun hafa verið uppfærðar og eru í samræmi við IAS-staðal 22 (endurskoðaður 1998).

**10. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR****Opinber aðstoð — engin ákveðin tengsl við rekstrarhreyfingar**

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi tulkunum sem fastanefndin um tülkanir birtir. Tulkunum fastanefndarinnar um tülkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 20, færsla opinberra styrkja og upplýsingar um opinbera aðstoð.

*Viðfangsefni*

1. Í sumum löndum kann opinberri aðstoð til fyrirtækja að vera ætlað að hvetja til eða styrkja til langs tíma litð atvinnustarfsemi annaðhvort á tilteknum svæðum eða í tilteknum atvinnugreinum. Skilyrði fyrir því að fá slíka aðstoð þurfa ekki að vera sérstaklega tengd rekstrarhreyfingum fyrirtækisins. Dæmi um slíka aðstoð er yfirfærsla verðmeta frá hinu opinbera til fyrirtækja sem:
  - a) starfa í tiltekinni atvinnugrein,
  - b) halda áfram rekstri í atvinnugreinum, sem hafa nýlega verið einkavæddar, eða
  - c) hefja eða halda áfram að reka viðskipti sín á vanþróuðum svæðum.
2. Viðfangsefnið er hvort slík opinber aðstoð er „opinber styrkur“ innan gildissviðs IAS-staðals 20 og skuli því skráð í samræmi við þann staðal.

*Almennt samkomulag*

3. Opinber aðstoð til fyrirtækja uppfyllir skilgreininguna á opinberum styrk í IAS-staðli 20 jafnvel þó að engin skilyrði tengist sérstaklega rekstrarhreyfingum fyrirtækisins önnur en krafan um að reksturinn sé á tilteknu svæði eða í tiltekinni atvinnugrein. Slíkir styrkir skulu því ekki færðir beint á eigið fé.

Dagsetning samkomulags: janúar 1998.

Gildistökudagur: Þessi tülkun tekur gildi hinn 1. ágúst 1998. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

**11. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR****Erlendir gjaldmiðlar — eignfærsla tapa sem hljótast af mjög mikilli gengislækkun gjaldmiðils**

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi tulkunum sem fastanefndin um tülkanir birtir. Tulkunum fastanefndarinnar um tülkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 21, áhrif gengisbreytinga.



*Viðfangsefni*

1. Fyrirtæki er með skuldir sem eru skráðar í erlendum gjaldmiðli og stafa af eignakaupum. Eftir kaupin á eignunum lækkar eða fellur gengi reikningsskilgjaldmiðils fyrirtækisins mjög mikið. Af þessu verður verulegt gengistap þegar skuldirnar eru metnar á lokagengi skv. a-lið 11. liðar IAS-staðals 21. Samkvæmt leyfðri fráviksaðferð í 21. lið IAS-staðals 21 er gerð krafa um að nokkur skilyrði eigi við áður en fyrirtækið getur tekið slík gengistöp inn í bókfært verð viðkomandi eigna.
2. Viðfangsefni eru:
  - a) á hvaða tímabili skal beita skilyrðunum um skuldir „sem ekki er unnt að greiða upp“ og „ekki er með skynsamlegu móti unnt að verja sig gegn“, og
  - b) hvenær eignakaup eru „nýleg“.

*Almennt samkomulag*

3. Aðeins skal taka gengistöp vegna skulda inn í bókfært verð viðkomandi eignar ef ekki var unnt að gera skuldirnar upp og ef ekki var gerlegt að baktryggja þær áður en gengi reikningsskilgjaldmiðilsins lækkaði eða féll mjög mikið. Leiðrétt, bókfært verð eignarinnar ætti ekki að vera hærra en endurheimtanleg fjárhæð hennar.
4. Ef taka á gengistöp á erlendum gjaldmiðli vegna skulda inn í bókfært verð viðkomandi eignar skal sýna fram á að fyrirtækið, sem reikningsskilin taka til, hafi ekki haft aðgang að erlenda gjaldmiðlinum sem þurfti til að gera skuldina upp og að vörn gegn gengisáhættunni (t.d. með afleiðum eins og framvirkum samningum, vilnunum eða öðrum fjármálagerningum) hafi ekki verið gerleg. Vænta má að þetta gerist afar sjaldan, t.d. þegar saman fer að skortur er á erlendum gjaldmiðli vegna gjaldeyrishafta, sem ríkisstjórn eða seðlabanki setur á, og ekki gefst kostur á neinu áhættuvarnartæki.
5. Þegar skilyrði fyrir eignfærslu gengistapa hafa verið uppfyllt skal fyrirtæki aðeins eignfæra frekari gengistöp, sem það verður fyrir eftir fyrstu alvarlegu gengislækkun eða -fall reikningsskilgjaldmiðilsins, að því tilskildu að öll skilyrði fyrir eignfærslu séu áfram uppfyllt.
6. „Nýleg“ eignakaup eru kaup innan 12 mánaða fyrir alvarlega gengislækkun eða -fall reikningsskilgjaldmiðilsins.

Dagsetning samkomulags: janúar 1998.

Gildistökdagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 1. ágúst 1998. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

**12. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR****Samstæðureikningsskil— rekstrareiningar um sérverkefni**

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 27, samstæðureikningsskil og færsla fjárfestinga í dótturfélögum.

## SIC-12

*Viðfangsefni*

1. Stofna má rekstrareiningu til að ná þröngu og vel skilgreindu markmiði (t.d. koma í framkvæmd leigusamningi, rannsóknar- og þróunarstarfsemi eða verðbréfun fjáreigna). Slík rekstrareining um sérverkefni (SPE) getur verið í formi hlutafélags, fjárvörslusjóðs, sameignarfélags eða einstaklingsfyrirtækis. Rekstrareiningar um sérverkefni eru oft stofnaðar samkvæmt lagalegu fyrirkomulagi sem setur ströng og stundum varanleg takmörk á ákvörðunarvald stjórnar, fjárvörsluaðila eða framkvæmdastjórnar þeirra um starfsemi rekstrareininga um sérverkefni. Í þessum ákvæðum er oft tilgreint að ekki megi annar breyta stefnu starfsemi rekstrareiningar um sérverkefni en hugsanlega stofnandi hennar eða ábyrgðaraðili (þ.e. þau starfa á „sjálfstýringu“).
2. Ábyrgðaraðilinn (eða fyrirtækið sem rekstrareiningin um sérverkefni var stofnuð um) yfirfærir oft eignir til rekstrareiningarinnar um sérverkefni, öðlast rétt til að nota eignir rekstrareiningarinnar um sérverkefni eða innir af hendi þjónustu við rekstrareininguna um sérverkefni meðan aðrir aðilar („fjármagnsveitendur“) fjármagna rekstrareininguna um sérverkefni. Fyrirtæki, sem á viðskipti við rekstrareiningu um sérverkefni (oft stofnandi eða ábyrgðaraðili), kann að stjórna henni í reynd.
3. Gagnleg hlutdeild í rekstrareiningu um sérverkefni kann t.d. að vera í formi skuldaskjals, eiginfjárgermings, þátttökuréttar, eftirstæðs hluta eða leigusamnings. Sum gagnleg hlutdeild getur einfaldlega veitt eigandanum fast eða skráð arðemishlutfall meðan önnur veitir eigandanum réttindi eða aðgang að öðrum efnahagslegum ávinningi sem verður í framtíðinni af starfsemi rekstrareiningarinnar um sérverkefni. Í flestum tilvikum heldur stofnandi eða ábyrgðaraðili (eða fyrirtækið sem rekstrareiningin um sérverkefni var stofnuð um) umtalsverðri, gagnlegri hlutdeild í starfsemi rekstrareiningarinnar um sérverkefni jafnvel þó að hann eigi lítið eða ekkert af eigin fé hennar.
4. Í IAS-staðli 27 er gerð krafa um samstæðureikningsskil rekstrareininga sem eru undir stjórn fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til. Í staðlinum eru þó ekki veittar nákvæmar leiðbeiningar um meðferð rekstrareininga um sérverkefni í samstæðureikningsskilum.
5. Viðfangsefnið er við hvaða aðstæður fyrirtæki skal gera samstæðureikningsskil vegna rekstrareiningar um sérverkefni.
6. Þessi túlkun á ekki við eftirlaunakerfi eða áætlanir um eiginfjártengd hlunnindi.
7. Yfirfærsla eigna frá fyrirtæki til rekstrareiningar um sérverkefni kann að uppfylla skilyrði um sölu hjá því fyrirtæki. Jafnvel þótt yfirfærslan uppfylli ekki skilyrði um sölu kunna ákvæði IAS-staðals 27 og þessarar túlkunar að tákna að fyrirtækið skuli gera samstæðureikningsskil fyrir rekstrareininguna um sérverkefni. Þessi túlkun fjallar ekki um aðstæður þegar sölu meðferð á við um fyrirtækið eða þegar afleiðingar slíkrar sölu eru felldar brott við gerð samstæðureikningsskila.

*Almennt samkomulag*

8. Samstæðureikningsskil vegna rekstrareiningar um sérverkefni skulu gerð þegar raunveruleg tengsl milli fyrirtækisins og rekstrareiningarinnar um sérverkefni gefa til kynna að rekstrareiningin um sérverkefni er undir stjórn fyrirtækisins.
9. Þegar um er að ræða rekstrareiningu um sérverkefni geta yfirráð komið fram þegar starfsemi rekstrareiningarinnar um sérverkefni er ákvörðuð fyrirfram (starfar á „sjálfstýringu“) eða á annan hátt. Í 12. lið IAS-staðals 27 eru tilgreindar nokkrar aðstæður sem leiða til stjórnar jafnvel í tilvikum þar sem fyrirtæki fer með helming eða minna af atkvæðisrétti annars fyrirtækis. Á sama hátt getur stjórn jafnvel verið fyrir hendi í tilvikum þar sem fyrirtæki á lítið eða ekkert af eigin fé rekstrareiningarinnar um sérverkefni. Beiting stjórnarhugtaksins krefst í hverju tilviki mats með tilliti til allra viðkomandi þátta.
10. Auk aðstæðanna, sem lýst er í 12. lið IAS-staðals 27, kunna t.d. eftirfarandi aðstæður að benda til tengsla þar sem fyrirtæki stjórnar rekstrareiningu um sérverkefni og skal því semja samstæðureikningsskil vegna rekstrareiningarinnar um sérverkefni (viðbótarleiðbeiningar eru gefnar í viðbæti við þessa túlkun):
  - a) starfsemi rekstrareiningarinnar um sérverkefni er í reynd rekin fyrir hönd fyrirtækisins í samræmi við sérstakar viðskiptaþáfarir þess þannig að fyrirtækið hafi ávinning af rekstri rekstrareiningarinnar um sérverkefni,
  - b) fyrirtækið hefur í reynd ákvörðunarvald til að hafa meirihluta ávinnings af starfsemi rekstrareiningarinnar um sérverkefni eða hefur fengið öðrum í hendur þetta ákvörðunarvald með því að setja upp „sjálfstýringu“.

- c) fyrirtækið hefur í reynd rétt til að öðlast meirihluta ávinnings rekstrareiningarinnar um sérverkefni og kann því að vera óvarið fyrir áhættu, sem fylgir starfsemi rekstrareiningarinnar um sérverkefni, eða
  - d) fyrirtækið heldur í reynd meirihluta eftirstæðrar áhættu eða eigendaáhættu vegna rekstrareiningarinnar um sérverkefni eða eigna hennar til að hafa ávinning af starfsemi hennar.
11. Ef fyrirtæki (ábyrgðaraðili eða annar aðili með gagnlega hlutdeild) ákvarðar fyrirfram samfellda starfsemi rekstrareiningar um sérverkefni hefur það ekki í för með sér þær takmarkanir sem vísað er til í b-lið 13. liðar IAS-staðals 27.

Dagsetning samkomulags: júní 1998.

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi fyrir árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. júlí 1999 eða síðar. Hvatt er til þess að túlkunin sé tekin upp fyrir. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaáferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

### 13. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

#### Rekstrareiningar sem lúta sameiginlegri stjórn — ópeningaleg framlög frá samrekstraraðilum

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 31, reikningsskil hlutdeildar í samrekstri (endurskoðaður 1998).

#### *Viðfangsefni*

1. Í 39. lið í IAS-staðli 31 (endurskoðaður 1998) er bæði vísað til framlaga og sölu milli samrekstraraðila og fyrirtækis um samrekstur á eftirfarandi hátt: „Þegar samrekstraraðili leggur fram eða selur eignir til samreksturs skal færsla hluta hagnaðar eða taps af viðskiptunum endurspeglar eðli viðskiptanna.“ Auk þess segir í 19. lið IAS-staðals 31 (endurskoðaður 1998) að „sameiginleg rekstrareining er samrekstur sem felur í sér stofnun hlutafélags, sameignarfélags eða annarrar rekstrareiningar sem hver samrekstraraðili á hlutdeild í.“ Ekki eru til nákvæmar leiðbeiningar um færslu hagnaðar og -taps sem verður vegna framlaga á ópeningalegum eignum til sameiginlegra rekstrareininga.
2. Framlög til sameiginlegra rekstrareininga eru yfirfærslur eigna frá samrekstraraðilum í skiptum fyrir eignarhlutdeild í sameiginlegu rekstrareiningunni. Slik framlög geta verið með ýmsu móti. Samrekstraraðilarnir geta greitt framlög samtímis annaðhvort við stofnun sameiginlegrar rekstrareiningarinnar eða síðar. Endurgjaldið, sem samrekstraraðilinn eða samrekstraraðilarnir fá í skiptum fyrir eignir, sem eru lagðar til sameiginlegrar rekstrareiningar, getur einnig falist í handbæru fé eða annars konar endurgjaldi sem ekki er háð framfötarsjóðstreymi sameiginlegrar rekstrareiningarinnar („viðbótarendurgjald“).
3. Viðfangsefnið eru:
  - a) hvenær samrekstraraðili skuli færa í rekstrarreikning viðeigandi hluta hagnaðar eða taps sem verður vegna framlags á ópeningalegri eign til sameiginlegrar rekstrareiningar í skiptum fyrir eignarhlutdeild,
  - b) hvernig samrekstraraðili skuli skrá viðbótarendurgjald og
  - c) hvernig setja skuli fram óinnleystar, óreglulegar tekjur og tap í samstæðureikningsskilum samrekstraraðilans.

## SIC-14

4. Þessi túlkun fjallar um færslu samrekstraraðila á opningalegum framlögum til sameiginlegrar rekstrareiningar í skiptum fyrir eignarhlutdeild í sameiginlega rekstrarfélaginu sem er annaðhvort skráð samkvæmt hluteldaraðferðinni eða samkvæmt hlutfallslegum samstæðureikningsskilum.

*Almennt samkomulag*

5. Þegar ákvæðum 39. liðar í IAS-staðli 31 er beitt á opningaleg framlög til sameiginlegrar rekstrareiningar í skiptum fyrir eignarhlutdeild í sameiginlega rekstrarfélaginu skal samrekstraraðili færa í rekstrarreikning fyrir það tímabil þann hluta hagnaðar eða taps sem rekja má til eignarhluteldar hinna samrekstraraðilanna nema ef:
- veruleg áhætta og umbun, sem fylgir eignarhaldi þeirra opningalegu eigna sem lagðar eru fram, hefur ekki verið yfirfærð á sameiginlegu rekstrareininguna,
  - ekki er unnt að mæla með áreiðanlegum hætti hagnaðinn eða tapið af opningalegum framlögum, eða
  - þær opningalegu eignir, sem eru lagðar fram, eru líkar þeim sem aðrir samrekstraraðilar leggja fram. Opningalegar eignir eru líkar þeim sem aðrir samrekstraraðilar leggja fram ef þær eru líkar í eðli sínu, hafa sambærilegt notagildi í sömu starfsgrein og gangvirkni þeirra er sambærilegt. Framlag uppfyllir því aðeins líkindaprófið að allar þær opningalegu eignir, sem framlagið felur í sér, séu líkar þeim sem aðrir samrekstraraðilar leggja fram.

Í þeim tilvikum, þar sem einhver undantekninganna í a- til c-lið á við, skal líta svo á að hagnaðurinn eða tapið sé óinnleyst og skuli því ekki færa það í rekstrarreikninginn nema ákvæði 6. liðar eigi einnig við.

6. Ef samrekstraraðili fær peningalegar eða opningalegar eignir sem eru ólíkar þeim sem hann lagði fram til viðbótar því að fá eignarhlutdeild í sameiginlegri rekstrareiningu, skal samrekstraraðili færa í rekstrarreikning viðeigandi hluta þess hagnaðar eða taps sem verður af viðskiptunum.
7. Óinnleystur hagnaður eða tap af opningalegum eignum, sem lagðar eru fram til sameiginlegrar rekstrareiningar, skal felldur niður á móti undirliggjandi eignum samkvæmt hlutfallslegum samstæðureikningsskilum eða á móti fjárfestingunni samkvæmt hluteldaraðferðinni. Þennan óinnleysta hagnað eða tap skal ekki setja fram sem frestaðan hagnað eða tap í efnahagsreikningi samstæðunnar hjá samrekstraraðilanum.

Dagsetning almenns samkomulags: júní 1998.

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi fyrir reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 1999 eða síðar. Hvatt er til þess að túlkunin sé tekin upp fyrr. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

**14. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR****Varanlegir rekstrarfjármunir — bætur vegna virðisrýrnunar eða eignatjóns**

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 16, varanlegir rekstrarfjármunir (endurskoðaður 1998).

*Viðfangsefni*

1. Fyrirtæki geta fengið peningalegar eða ópeningalegar bætur frá þriðja aðila vegna virðisrýmnunar eða taps á varanlegum rekstrarfjármunaliðum. Oft þarf að nota móttæknar, peningalegar bætur af knýjandi, hagrænum ástæðum til að endurnýja eignir, sem hafa rýrnað í verði, eða til að kaupa eða byggja nýjar eignir sem koma í stað eignanna sem tapast eða eru láttnar af hendi. Í IAS-staðli 16 (endurskoðaður 1998) eru ekki gefnar nákvæmar leiðbeiningar um hvernig skal skrá slíkar peningalegar eða ópeningalegar bætur.
2. Dæmi um slík tilvik eru m.a.:
  - a) endurgreiðsla tryggingafélaga eftir virðisrýmnun eða tap á varanlegum rekstrarfjármunaliðum, t.d. vegna náttúruhamfara, hjófnáðar eða slæmrar meðferðar,
  - b) skaðabætur frá ríkinu vegna varanlegra rekstrarfjármunaliða sem voru teknir eignarnámi, t.d. land sem þarf til opinberra nota,
  - c) bætur, sem tengjast þvingaðri breytingu á varanlegum rekstrarfjármunaliðum, t.d. flutningur á starfsstöð frá þar til gerðu þéttbýlissvæði til dreifbýlissvæðis í samræmi við innlenda landnýtingarstefnu, eða
  - d) efnisleg endurnýjun, að hluta eða að fullu, eignar sem hefur rýrnað í verði eða tapast.
3. Viðfangsefnið er hvernig fyrirtæki skal skrá:
  - a) virðisrýrnun eða tap á varanlegum rekstrarfjármunaliðum,
  - b) tengdar bætur frá þriðja aðila og
  - c) endurnýjun, kaup eða bygging eignar síðar.

*Almennt samkomulag*

4. Virðisrýmnun eða töp af varanlegum rekstrarfjármunaliðum, tengdar kröfur um eða greiðslur á bótum frá þriðja aðila og kaup eða bygging eigna síðar, sem koma í stað annarra eigna, eru aðskildir, efnahagslegir atburðir og skal skrá þá sem slíka. Efnahagslegu atburðina þrjá skal skrá á aðskilinn hátt sem hér segir:
  - a) virðisrýmnun varanlegra rekstrarfjármunaliða skal færa samkvæmt IAS-staðli 36 og úreldingu og ráðstöfun varanlegra rekstrarfjármunaliða skal færa samkvæmt IAS-staðli 16 (endurskoðaður 1998),
  - b) peningalegar eða ópeningalegar bætur frá þriðja aðila vegna varanlegra rekstrarfjármunaliða, sem höfðu rýrnað í verði, tapast eða verið láttnir af hendi, skulu vera innifaldar í rekstrarreikningnum þegar þær eru viðurkenndar, og
  - c) kostnaðarverð eigna, sem eru endurnýjaðar, keyptar, byggðar í staðinn eða fengnar sem bætur, skal ákvarða og setja fram samkvæmt IAS-staðli 16 (endurskoðaður 1998).

*Upplýsingagjöf*

5. Upplýsingar um peningalegar eða ópeningalegar bætur, sem eru færðar vegna virðisrýmnunar eða taps á varanlegum rekstrarfjármunaliðum, skulu birtar sérstaklega.

Dagsetning almenns samkomulags: júní 1998.

Gildistöku dagur: Þessi túlkun tekur gildi fyrir árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. júlí 1999 eða síðar. Hvatt er til þess að túlkunin sé tekin upp fyrr. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

**15. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR****Rekstrarleiga — hvatar**

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi tulkunum sem fastanefndin um tülkanir birtir. Tulkunum fastanefndarinnar um tülkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 17, leigusamningar (endurskoðaður 1997).

*Viðfangsefni*

1. Þegar samið er um nýjan rekstrarleigusamning eða endurnýjun slíks samnings getur leigusali veitt leigutaka hvata til að hann gangi að samningnum. Dæmi um slíka hvata eru greiðsla í handbæru fé til leigutaka eða endurgreiðsla eða leigusali tekur á sig kostnað leigutaka (s.s. kostnaður við að koma sér fyrir á nýjum stað, endurbætur leigðra eigna og kostnaður í tengslum við leiguskuldbindingu leigutakans sem þegar er fyrir hendi). Einnig getur verið samið um að engin eða lækkuð leiga sé innheimt fyrir fyrstu tímabil leigutímans.
2. Viðfangsefnið er hvernig færa skal hvata vegna rekstrarleigu í reikningsskil bæði leigutaka og leigusala.

*Almennt samkomulag*

3. Alla hvata vegna samnings um nýjan eða endurnýjaðan rekstrarleigusamning skal færa sem óaðskiljanlegan hluta hreins endurgjalds sem samið hefur verið um fyrir notkun leigðu eignarinnar, án tillits til þess hvers eðlis hvatinn er eða form greiðslanna eða tímasetning þeirra.
4. Leigusali skal færa heildarkostnað vegna hvata sem lækkun á leigutekjum á leigusamningstímanum samkvæmt línulegri aðferð nema önnur kerfisbundin aðferð endurspegli tímamynstur minnkandi ávinnings af leigðu eigninni.
5. Leigutaki skal færa heildarávinning af hvötum sem lækkun á leigukostnaði á leigusamningstímanum samkvæmt línulegri aðferð nema önnur kerfisbundin aðferð endurspegli tímamynstur ávinnings leigutaka af notkun leigðu eignarinnar.
6. Kostnað, sem leigutaki stofnar til, þ.m.t. kostnaður í tengslum við leiguskuldbindingu sem þegar er fyrir hendi (t.d. kostnaður við samningsslit, kostnaður við að koma sér fyrir á nýjum stað eða endurbætur leigðra eigna), skal leigutaki skrá í samræmi við alþjóðlega reikningsskilastaðla sem eiga við slíkan kostnað, þ.m.t. kostnaður sem er í reynd endurgreiddur með samkomulagi um hvata.

Dagsetning almenns samkomulags: júní 1998.

Gildistökudagur: Þessi tülkun tekur gildi fyrir leigusamningstíma sem hefjast 1. janúar 1999 eða síðar.

**18. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR****Samkvæmni - leyfilegar fráviksaðferðir**

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi tulkunum sem fastanefndin um tülkanir birtir. Tulkunum fastanefndarinnar um tülkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 1, framsetning reikningsskila.

*Viðfangsefni*

1. Í tilteknum IASC-stöðlum er fyrirtækjum gefinn kostur á ótvíræðu vali milli mismunandi reikningsskilaaðferða sem þau beita við samningu reikningsskila. Í sumum stöðlum, þar sem gefinn er kostur á ótvíræðu vali á reikningsskilaaðferð, er sýnt með hvaða hætti valið skal fara fram. Í 104. lið í IAS-staðli 39 er t.d. bent á að fyrirtæki skuli velja aðra aðferðina af tveimur til að fara breytingar á gangvirði fjáreigna sem eru til sölu og skuli beita þeirri aðferð, sem það velur, gagnvart öllum fjáreignum sem eru til sölu. Í öðrum stöðlum er ekki getið um hvernig skal staðið að þessu vali.
2. Viðfangsefnið er hvernig val á reikningsskilaaðferð skal fara fram að því er varðar þá alþjóðlegu reikningsskilastaðla þar sem ótvírætt val á reikningsskilaaðferð er heimilað en ekki er getið um með hvaða hætti valið skal fara fram. Grundvallarumræðuefnið er það, eftir að aðferð hefur verið valin, hvort ávallt skuli fylgja þeirri aðferð gagnvart öllum liðum sem eru skráðir samkvæmt sérstökum kröfum sem gefa kost á þessu vali.

*Almennt samkomulag*

3. Ef fleiri en ein reikningsskilaaðferð er fyrir hendi samkvæmt alþjóðlegum reikningsskilastaðli eða túlkun skal fyrirtæki velja og beita með samræmdum hætti einni þessara aðferða nema gerð sé sérstök krafa um það eða það heimilað í staðlinum eða túlkuninni að liðir séu flokkaðir (viðskipti, atburðir, stöður, fjárhæðir, o.s.frv.) og að rétt sé að nota aðrar aðferðir gagnvart þeim. Ef gerð er krafa um það eða það heimilað í staðli að flokka liði skal velja og beita með samkvæmni gagnvart hverjum flokki þeirri reikningsskilaaðferð sem á best við. (Viðbótarleiðbeiningar eru veittar í viðbæti A og viðbæti B við þessa túlkun.)
4. Þegar valin hefur verið sú upphaflega aðferð sem við á samkvæmt kröfum í 3. lið skal einungis breyta um reikningsskilaaðferð í samræmi við 42. lið í IAS-staðli 8 og beita henni gagnvart öllum liðum eða flokkum liða á þann hátt sem tilgreint er í 3. lið.

Dagsetning almenns samkomulags: maí 1999.

Gildistöðudagur: Þessi túlkun tekur gildi fyrir árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. júlí 2000 eða síðar. Hvatt er til þess að túlkunin sé tekin upp fyrir. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

## 19. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

### Reikningsskilagjaldmiðill — mat og framsetning reikningsskila samkvæmt IAS-staðli 21 og IAS-staðli 29

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskil skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísanir: IAS-staðall 21, áhrif gengisbreytinga í erlendum gjaldmiðlum (endurskoðaður 1993), og IAS-staðall 29, reikningsskil í hagkerfum þar sem óáverðbölga ríkir (endursniðinn 1994)<sup>1</sup>.

*Viðfangsefni*

1. Í 4. lið IAS-staðals 21 kemur fram að þó að staðallinn tilgreini ekki gjaldmiðillinn sem fyrirtæki notar í framsetningu reikningsskila sinna notar fyrirtæki venjulega gjaldmiðil landsins þar sem það á lögheimili. Þó að hugtakið „reikningsskilagjaldmiðill“ sé skilgreint í IAS-staðli 21 sem gjaldmiðillinn sem er notaður við framsetningu reikningsskila hefur reikningsskilagjaldmiðillinn, sem fyrirtæki notar, einnig talsverð áhrif á mat á skráningu í reikningsskilum.

<sup>1</sup> Sjá einnig 30. túlkun fastanefndarinnar um túlkanir: reikningsskilagjaldmiðill — umreikningur úr matsgjaldmiðli yfir í framsetningargjaldmiðil.

## SIC-19

2. Í 7. lið IAS-staðals 21 er erlendur gjaldmiðill skilgreindur sem annar gjaldmiðill en reikningsskilagjaldmiðill fyrirtækis. Þess vegna verður val á reikningsskilagjaldmiðli til þess að allir aðrir gjaldmiðlar flokkast sem erlendir gjaldmiðlar. Aðferðir við að skrá viðskipti í erlendum gjaldmiðli og umreikna reikningsskil erlends rekstrar eru tilgreindar í IAS-staðli 21. Í 36. lið IAS-staðals 21 er bent á aðrar afleiðingar þess að velja reikningsskilagjaldmiðil fyrir erlenda rekstrareiningu sem setur fram reikningsskil í gjaldmiðli í óðaverðbólgu. Reikningsskil slíkrar erlendar rekstrareiningar eru verðleiðrétt samkvæmt IAS-staðli 29 áður en þau eru umreiknuð yfir í reikningsskilagjaldmiðil fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til. Í 8. lið IAS-staðals 29 er einnig gerð krafa um verðleiðréttingu af hálfu fyrirtækis sem setur reikningsskil sín fram með því að nota gjaldmiðil í óðaverðbólgu sem reikningsskilagjaldmiðil.
3. Viðfangsefnið eru:
  - a) hvernig fyrirtæki ákvarði gjaldmiðil til að meta liði í reikningsskilum sínum („matsgjaldmiðill“),
  - b) hvort fyrirtæki geti notað annan gjaldmiðil en matsgjaldmiðilinn til að setja fram reikningsskil sín („framsetningargjaldmiðill“),
  - c) hvernig umreikna skuli reikningsskilin frá matsgjaldmiðli yfir í framsetningargjaldmiðil ef framsetningargjaldmiðillinn má vera annar en matsgjaldmiðillinn.
4. Í 5. lið IAS-staðals 21 kemur fram að staðallinn fjallar ekki um endurgerð á reikningsskilum fyrirtækisins frá þeim gjaldmiðli, sem það setur reikningsskil sín fram í samkvæmt IAS-stöðlum, yfir í annan gjaldmiðil til hægðarauka fyrir notendur sem eru vanir gjaldmiðlinum eða í öðrum svipuðum tilgangi. Af þeim sökum er ekki fjallað um slíka endurgerð í þessari túlkun.

*Almennt samkomulag*

5. Með matsgjaldmiðlinum skal gefa upplýsingar um fyrirtækið sem eru gagnlegar og endurspeglar efnahagslegt inntak þeirra atvæðna og aðstæðna sem liggja að baki og tengjast fyrirtækinu. Ef sérstakur gjaldmiðill er notaður að verulegu leyti í fyrirtækinu eða hefur veruleg áhrif á fyrirtækið kann sá gjaldmiðill að vera viðeigandi gjaldmiðill sem matsgjaldmiðill (viðbótarleiðbeiningar er að finna í viðauka A við þessa túlkun). Öll viðskipti, sem fara fram í öðrum gjaldmiðli en matsgjaldmiðli, skal fara með sem viðskipti í erlendum gjaldmiðli þegar IAS-staðli 21 er beitt.
6. Þegar matsgjaldmiðillinn hefur verið valinn skal ekki breyta honum nema breytingar verði á atvæðum og aðstæðum sem liggja að baki og tengjast fyrirtækinu eins og ákvarðað er í samræmi við 5. lið þessarar túlkunar.
7. Ef matsgjaldmiðillinn, sem ákvarðaður er í samræmi við 5. lið þessarar túlkunar, er gjaldmiðill í óðaverðbólgu, þá:
  - a) skulu reikningsskil fyrirtækisins verðleiðrétt samkvæmt IAS-staðli 29, og
  - b) þegar fyrirtækið er erlend rekstrareining, eins og hún er skilgreind í IAS-staðli 21, og kemur fram í reikningsskilum annars fyrirtækis sem reikningsskilin taka til, skal verðleiðrétt reikningsskil þess samkvæmt IAS-staðli 29 áður en þau eru umreiknuð yfir í reikningsskilagjaldmiðil hins fyrirtækisins sem reikningsskilin taka til.
8. Ef gjaldmiðill lands, þar sem ekki er óðaverðbólga, er ákvarðaður sem viðeigandi matsgjaldmiðill skv. 5. lið þessarar túlkunar er ekki gerð krafa um að fyrirtækið verðleiðrétti reikningsskil sín samkvæmt IAS-staðli 29.
9. Þótt fyrirtæki setji venjulega reikningsskil sín fram í sama gjaldmiðli og matsgjaldmiðillinn sem er ákvarðaður skv. 5. lið þessarar túlkunar getur það valið að setja reikningsskil sín fram í öðrum gjaldmiðli. Sú aðferð að umreikna reikningsskil fyrirtækis, sem reikningsskilin taka til, úr matsgjaldmiðli yfir í annan gjaldmiðil vegna framsetningar er ekki tilgreind í alþjóðlegum reikningsskilastöðlum. Umreikningsaðferðin, sem fyrirtækið notar, skal þó ekki leiða til reikningsskila sem eru í ósamræmi við mat á liðum í reikningsskilum þar sem notaður er gjaldmiðill sem er ákvarðaður í samræmi við 5. lið þessarar túlkunar, enda skulu reikningsskil gefa áreiðanlega mynd af efnahag, rekstrarárangri og sjóðstreymi. Í þeim tilvikum þegar fyrirtæki er með erlendar rekstrareiningar og setur fram samstæðureikningsskil er gjaldmiðill, sem er notaður til að setja fram samstæðureikningsskilin, venjulega sá sami og matsgjaldmiðill móðurfélagsins en er oft annar en matsgjaldmiðillinn sem einstakar erlendar rekstrareiningar nota. (Í viðauka B eru dæmi um beitingu þessarar túlkunar á samstæðureikningsskil.)



*Upplýsingagjöf*

10. Greina skal frá eftirfarandi atriðum:

- a) þegar matsgjaldmiðill er annar en gjaldmiðill landsins þar sem fyrirtækið á lögheimili skal gera grein fyrir ástæðu þess að annar gjaldmiðill er notaður,
- b) ástæðu þess, að breytingar eru gerðar á matsgjaldmiðli eða framsetningargjaldmiðli, og
- c) matsgjaldmiðlinum þegar reikningsskilin eru sett fram í öðrum gjaldmiðli en matsgjaldmiðli fyrirtækisins, ástæðu þess, að annar framsetningargjaldmiðill er notaður, og lýsingu á aðferðinni sem notuð er í umreikningsferlinu.

Í samstæðureikningsskilum eiga tilvísanir í matsgjaldmiðil í þessum kröfum um upplýsingagjöf við um matsgjaldmiðil móðurfélags.

Dagsetning almenns samkomulags: febrúar 2000.

Gildistökdagur: Þessi túlkun tekur gildi fyrir árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2001 eða síðar. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

## 20. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

### Hlutdeildaraðferð — færsla tapa

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 28, færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélagum (endurskoðaður 1998).

### Viðfangsefni

1. Í sumum tilvikum getur fjárfestir átt ýmiss konar fjárhagslega hlutdeild í hlutdeildarfélagi eða samrekstri sem er skráð samkvæmt hlutdeildaraðferðinni. Fjárfestirinn getur t.d. átt fjárhagslega hlutdeild, þ.m.t. almenn hlutabréf eða forgangshlutabréf, lán, fyrirframgreiðslur, skuldabréf, kaupréttur á almennum hlutabréfum eða viðskiptakröfur.
2. Í 22. lið IAS-staðals 28 er bent á að þegar hlutdeildaraðferðinni er beitt hættir fjárfestir venjulega að telja hlut sinn með í frekari töpum í rekstrarreikningnum um leið og hlutur fjárfestisins í tapi hlutdeildarfélags er jafnhár og eða meiri en bókfært verð fjárfestingar. Þó er gerð grein fyrir viðbótartöpum þegar fjárfestirinn hefur stofnað til skuldbindinga eða greitt fyrir hönd hlutdeildarfélagsins til að uppfylla skuldbindingar hlutdeildarfélagsins sem fjárfestirinn hefur ábyrgt eða á annan hátt skuldbundið sig til að uppfylla.
3. Þegar hlutdeildaraðferðinni er beitt eru viðfangsefni:
  - a) hvaða fjárhagslega hlutdeild felst í „bókfærðu verði fjárfestingar“ sem er vísað til í 22. lið IAS-staðals 28, og
  - b) hvort færslu hlutdeildar rekstrarreiningarinnar í töpum hlutdeildarfélags eða félags í samrekstri (félag sem fjárfest er í), sem er umfram bókfært verð fjárfestingarinnar, er haldið áfram þegar fyrirtæki á aðra fjárhagslega hlutdeild í því sem er fjárfest í sem er ekki hluti af bókfærðu verði fjárfestingarinnar.

## SIC-21

- Þessi túlkun snýr að beitingu hlutdeildaraðferðarinnar samkvæmt IAS-staðli 28. Samkvæmt leyfilegri fráviksaðferð, sem heimilud er skv. 32. lið IAS-staðals 31 beittir fyrirtæki hlutdeildaraðferðinni þegar það gerir grein fyrir hlutdeild sinni í félagi í samrekstri og beittir þar af leiðandi einnig þessari túlkun.

*Almennt samkomulag*

- Unnt er að lýsa fjárhagslegri hlutdeild á ýmsa vegu, t.d. er sumum gerðum hlutdeildar lýst sem almennum hlutabréfum eða sem forgangshlutabréfum. Þegar 22. lið IAS-staðals 28 er beitt skal bókfært verð fjárfestingar aðeins fela í sér bókfært verð gerninga sem veita ótakmarkaðan rétt til hlutdeildar í hagnaði eða tapi og eftirstæðrar eignarhlutdeildar í félaginu sem fjárfest er í.
- Ef hlutur fjárfestis í tapi er meiri en bókfært verð fjárfestingarinnar lækkar bókfært verð fjárfestingarinnar niður í núll og skal þá stöðva færslu frekara taps, nema fjárfestirinn hafi stofnað til skuldbindinga gagnvart félaginu, sem fjárfest er í, eða skuldbundið sig til að uppfylla skuldbindingar félagsins, sem fjárfest er í, sem fjárfestirinn hefur ábyrgst eða á annan hátt gefið heit um, hvort sem tapið er fjármagnað eða ekki. Þegar fjárfestirinn hefur stofnað til slíkra skuldbindinga heldur fjárfestirinn áfram að færa hlut sinn í tapi félagsins sem fjárfest er í.
- Fjárhagsleg hlutdeild í félagi, sem fjárfest er í, sem er ekki hluti af bókfærðu verði fjárfestingarinnar skv. 5. lið þessarar túlkunar, er skráð í samræmi við aðra viðeigandi, alþjóðlega reikningsskilastaðla, t.d. IAS-staðal 39 og, áður en IAS-staðal 39 var tekinn upp, IAS-staðal 25 (endursniðinn 1994).
- Lita skal á áframhaldandi tap félagsins, sem fjárfest er í, sem hlutlæga visbendingu um að fjárhagsleg hlutdeild í þessu félagi, bæði fjárhagsleg hlutdeild, sem felst í bókfærðu verði fjárfestingar skv. 5. lið þessarar túlkunar, og önnur fjárhagsleg hlutdeild, hafi rýrnað í verði. Virðisrýrnun bókfærðs verðs fjárhagslegrar hlutdeildar, sem felst í bókfærðu verði eignar, er ákvörðuð, miðað við bókfært verð eftir að allar leiðréttingar hafa verið gerðar að því er varðar tap vegna hlutdeildaraðferðar.
- Ef fjárfestirinn hefur ábyrgst eða á annan hátt skuldbundið sig gagnvart félaginu, sem fjárfest er í, til að uppfylla skuldbindingar félagsins, sem fjárfest er í, til viðbótar við að halda áfram að færa hlut sinn í töpum félagsins, sem fjárfest er í, skal fjárfestirinn ákvarða hvort færa skuli reiknaða skuldbindingu í samræmi við IAS-staðal 37. (Áður en IAS-staðal 37 var tekinn upp er færsla reiknaðrar skuldbindingar metin samkvæmt kröfum í IAS-staðli 10 (endursniðinn 1994).)

*Upplýsingar*

- Ef fjárfestir hættir að færa sinn hluta í töpum félagsins, sem fjárfest er í, skal fjárfestirinn tilgreina fjárhæð ófærðs hluta í tapi félagsins, sem fjárfest er í, í skýringum við reikningsskilin, bæði á tímabilinu og samanlagt.

Dagsetning almenns samkomulags: ágúst 1999.

Gildistökdagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 15. júlí 2000. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

## 21. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

### Tekjuskattar — endurheimt endurmetinna, óafskrifanlegra eigna

Í 11. lið í IAS-staðli 1 (endurskoðuðum 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Drög að 21. túlkun, D21, tekjuskattar — heildarsamantekt, voru gefin út til umsagnar í september 1999. Drögin að túlkuninni tóku bæði til viðfangsefnis þessarar túlkunar og viðfangsefnis 25. túlkunar, tekjuskattar — breytingar á skattalegri stöðu fyrirtækis eða hluthafa þess.

Tilvísun: IAS-staðall 12, tekjuskattar (endurskoðaður 1996).

#### *Viðfangsefni*

1. Samkvæmt 51. lið í IAS-staðli 12 skal mat á frestuðum skattskuldum og skattinneignum endurspegla þau skattalegu áhrif sem leiðir af því með hvaða hætti fyrirtæki væntir þess, við dagsetningu efnahagsreiknings, að endurheimta eða greiða bókfært verð þeirra eigna og skulda sem leiðir til tímabundins mismunar.
2. Í 20. lið í IAS-staðli 12 er tekið fram að endurmat eignar hefur ekki alltaf áhrif á skattskyldan hagnað (skattalegt tap) á tímabilinu þegar endurmatið fer fram og verið geti að endurmatið leiði ekki til þess að skattstofn eignarinnar sé leiðréttur. Ef endurheimt, bókfært verð í framtíðinni verður skattskyld er allur mismunur á bókfærðu verði endurmetnu eignarinnar og skattstofn hennar tímabundinn mismunur og leiðir til frestaðrar skattskuldbindingar eða skattinneignar.
3. Viðfangsefnið er hvernig túlka skal hugtakið „endurheimt“ í tengslum við eign sem er ekki afskrifuð (óafskrifanleg eign) og er endurmetin skv. 29. lið IAS-staðals 16 (endurskoðaður 1998).
4. Þessi túlkun gildir einnig um fjárfestingareignir sem eru bókfærðar miðað við endurmetnar fjárhæðir skv. b-lið 23. liðar í IAS-staðli 25 en væru taldar óafskrifanlegar ef IAS-staðli 16 væri beitt.

#### *Almennt samkomulag*

5. Frestuð skattskuldbinding eða skattinneign, sem verður til vegna endurmats óafskrifanlegrar eignar skv. 29. lið í IAS-staðli 16, skal metin á grundvelli þeirra skattalegu afleiðinga sem myndu fylgja endurheimt bókfærðs verðs þeirrar eignar með sölu, óháð því á hvaða grundvelli mat á bókfærðu verði eignarinnar var unnið. Þess vegna skal beita fyrri skatthlutfallinu við mat á frestaðri skattskuldbindingu eða skattinneign í tengslum við óafskrifanlega eign ef skatthlutfall af skattskyldri fjárhæð, sem myndast við sölu eignar, er samkvæmt skattalögum annað en skatthlutfall af skattskyldri fjárhæð sem verður til við notkun eignarinnar.

Dagsetning samkomulags: ágúst 1999.

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 15. júlí 2000. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið í IAS-staðli 8.

## **22. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR**

### **Sameining fyrirtækja — síðari leiðréttingar upphaflegrar færslu gangvirðis og viðskiptavildar.**

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 22, sameining fyrirtækja (endurskoðaður 1998).

## SIC-22

*Viðfangsefni*

1. Þegar sameining fyrirtækja er færð í fyrsta sinn er ekki vist að yfirtökuaðila séu tiltækar allar upplýsingar sem gera honum kleift að aðgreina og meta á áreiðanlegan hátt gangvirði yfirtekinna eigna og skulda eða hugsanlegt er að aðgreinanlegar eignir og skuldir uppfylli ekki enn skilyrði um færslu. Þetta getur verið vegna þess hve flókið yfirteknna fyrirtækið er, vegna þess að þörf er á að útbúa og skýra tímanlega frá fjárhagslegum upplýsingum eða af öðrum ástæðum.
2. Í 71. lið í IAS-staðli 22 (endurskoðaður 1998) er tilgreint að við færslu yfirtöku á fyrirtækjum skuli færa yfirteknar, aðgreinanlegar eignir og skuldir, sem uppfylla ekki skilyrði ... fyrir sérstakri færslu þegar yfirtakan er upphaflega færð, skal færa síðar þegar og ef þær uppfylla skilyrðin. Bókfært verð yfirtekinna, aðgreinanlegra eigna og skulda skal leiðrétt ef viðbótarupplýsingar verða tiltækar eftir yfirtöku sem auðvelda mat á þeim fjárhæðum sem tilteknar voru sem fjárhæðir þessara aðgreinanlegru eigna og skulda þegar yfirtakan var upphaflega færð. Þegar þörf krefur skal einnig leiðréttá fjárhæðir, sem er ráðstafað til viðskiptavildar eða neikvæðrar viðskiptavildar, að því marki sem:
  - a) leiðréttingin hækkar ekki bókfært verð viðskiptavildar umfram endurheimtanlega fjárhæð hennar, eins og skilgreint er í IAS-staðli 36, virðisryrnun eigna, og
  - b) slík leiðrétting er gerð fyrir lok fyrsta árlega reikningsskilatímabils eftir yfirtökuna (nema þegar um er að ræða færslu aðgreinanlegrar skuldar skv. 31. lið en um hana gildir tímaramminn sem kveðið er á um í c-lið 31. liðar).Í öðrum tilvikum skal færa leiðréttingar á aðgreinanlegum eignum og skuldum sem tekjur eða gjöld.
3. Viðfangsefni leiðréttinga við þær afmörkuðu aðstæður, sem lýst er í 71. lið IAS-staðals 22, eru:
  - a) hvort leiðrétting á upphaflegu gangvirði yfirtekinna, aðgreinanlegra eigna og skulda skuli taka til áhrifa afskrifta (varanlegra rekstrarfjármuna) og annarra breytinga sem hefðu orðið ef leiðrétt gangvirði hefði verið notað frá yfirtökudegi,
  - b) hvort tengd leiðrétting á viðskiptavild eða neikvæðri viðskiptavild skuli taka til áhrifa af afskriftum leiðréttrar fjárhæðar sem tiltekin var sem viðskiptavild eða neikvæð viðskiptavild frá yfirtökudegi og
  - c) hvernig skuli setja fram leiðréttingar á yfirteknum, aðgreinanlegum eignum og skuldum og á viðskiptavild og neikvæðri viðskiptavild.
4. Þessi túlkun gildir ekki um eftirfarandi liði þar sem fjallað er um þá sérstaklega í öðrum alþjóðlegum reikningsskilastöðlum:
  - a) frestaðar skattineignir og skattskuldbindingar sem færðar eru skv. 66. til 68. lið í IAS-staðli 12 (endurskoðaður 1996), og
  - b) bakfærslu skuldbindinga sem upphaflega voru gerðar til að leggja niður eða draga saman starfsemi yfirteknna aðilans, skv. 75. og 76. lið í IAS-staðli 22 (endurskoðaður 1998).

*Almennt samkomulag*

5. Leiðréttingu á bókfærðu verði yfirtekinna, aðgreinanlegra eigna og skulda við þær afmörkuðu aðstæður, sem lýst er í 71. lið í IAS-staðli 22, skal reikna eins og leiðrétt gangvirði hafi verið notað allt frá yfirtökudegi. Af því leiðir að leiðréttingin skal taka til áhrifanna af breytingunni á upphaflega tilgreindu gangvirði og áhrifa afskrifta (varanlegra rekstrarfjármuna) og annarra breytinga sem hefðu orðið ef leiðrétt gangvirði hefði verið notað allt frá yfirtökudegi.
6. Ef leiðrétting á aðgreinanlegum eignum og skuldum er gerð fyrir lok fyrsta árlega reikningstímabils eftir að yfirtaka fer fram skal einnig leiðréttá bókfært verð viðskiptavildar eða neikvæðrar viðskiptavildar, þegar nauðsyn ber til, að þeirri fjárhæð sem hefði verið reiknuð út ef leiðrétt gangvirði hefði verið tiltækt á yfirtökudegi. Þetta leiðir til þess að afskriftir viðskiptavildar eða færsla neikvæðrar viðskiptavildar er einnig leiðrétt frá yfirtökudegi. Leiðrétting á bókfærðu verði viðskiptavildar skal þó aðeins gerð að því marki sem hún hækkar ekki bókfært verð viðskiptavildar umfram endurheimtanlega fjárhæð hennar.

7. Leiðréttingar á afskriftum varanlegra rekstrarfjármuna og afskriftum óefnislegra eigna, virðisrýmunargjöldum og öðrum fjárhæðum, sem eru ákvarðaðar skv. 5. og 6. lið þessarar túlkunar, skal tilgreina í hreinum hagnaði eða tapi í viðeigandi tekju- eða gjaldaflokki í rekstrarreikningi. Einungis skal færa þá liði sem hækkun eða lækkun á eigin fé sem koma eftir yfirtökudag ef slíkrar færslu er krafist eða hún heimiluð samkvæmt öðrum stöðlum. Þessi túlkun breytir ekki meðferð samkvæmt hinum stöðlunum.

#### *Upplýsingagjöf*

8. Greina skal frá leiðréttingum á bókfærðu verði aðgreinanlegra eigna eða skulda eða viðskiptavildar eða neikvæðrar viðskiptavildar og þær útskýrðar í reikningsskilum fyrir það tímabil þegar leiðréttingin er gerð. Einnig skal greina frá fjárhæð leiðréttingar sem tengist fyrri tímabilum og samanburðartímabilum.

Dagsetning almenns samkomulags: október 1999.

Gildistöðudagur: Þessi túlkun tekur gildi fyrir leiðréttingar sem gerðar eru á árlægum tímabilum sem lýkur 15. júlí 2000 eða síðar.

### 23. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

#### **Varanlegir rekstrarfjármunir — kostnaður vegna meiri háttar eftirlits eða þjónustukoðana.**

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 16, varanlegir rekstrarfjármunir (endurskoðaður 1998).

#### *Viðfangsefni*

1. Í 23. lið IAS-staðals 16 (endurskoðaður 1998) er gerð krafa um að síðari útgjöld vegna varanlegra rekstrarfjármuna séu eignfærð þegar útgjöldin bæta ástand eignarinnar umfram upphaflegt mat á afkastagetu hennar. Öll önnur útgjöld, sem falla til síðar, s.s. útgjöld vegna viðgerða eða viðhalds til að koma á aftur eða viðhalda þeim efnahagslega ávinningi, sem fyrirtækið getur vænst í framtíðinni samkvæmt upphaflegu mati á afkastagetu eignarinnar, skal gjaldfæra á því tímabili sem stofnað var til þeirra.
2. Í 27. lið IAS-staðals 16 er bent á að mikilvægir hlutar sumra varanlegra rekstrarfjármunaliða geti þurft endurnýjunar við með reglulegu millibili. Hlutarnir eru færðir sem sérstakar eignir vegna þess að nýtingartími þeirra er annar en nýtingartími varanlegru rekstrarfjármunaliðanna sem þeir tengjast.
3. Fyrirtæki kaupir eign, sem er varanlegur rekstrarfjármunaliður, og stofnar til alls kostnaðar sem þarf til að koma henni í lag fyrir fyrirhugaða notkun. Í framtíðinni þarf fyrirtækið að takast á hendur meiri háttar eftirlit eða þjónustukoðun á eigninni með reglulegu millibili á nýtingartíma hennar til að því sé kleift að nota eignina áfram. Dæmi um slíkt er kaup á loftfari sem þarfnast þjónustukoðunar á þriggja ára fresti.
4. Viðfangsefnið er hvort eignfæra skuli eða gjaldfæra kostnað fyrirtækisins sem hluta eignarinnar vegna meiri háttar eftirlits eða þjónustukoðunar á varanlega rekstrarfjármunaliðnum sem fer fram með reglulegu millibili á nýtingartíma eignarinnar og gerir fyrirtækinu kleift að nota eignina áfram.

## SIC-24

*Almennt samkomulag*

5. Kostnað vegna meiri háttar eftirlits eða þjónustuskoðunar á varanlegum rekstrarfjármunalið, sem fer fram með reglulegu millibili á nýtingartíma eignarinnar og gerir fyrirtækinu kleift að nota eignina áfram, skal gjaldfæra á því tímabili sem stofnað er til hans nema þegar:
  - a) fyrirtækið hefur, í samræmi við 12. lið IAS-staðals 16, skilgreint fjárhæð sem endurspeglar meiri háttar eftirlit eða þjónustuskoðun sem sérstakan hluta eignarinnar og hefur þegar afskrifað þann hluta til að endurspegla notkun á ávinningi sem síðara, meiri háttar eftirlit eða þjónustuskoðun kemur í staðinn fyrir eða kemur aftur á (hvort sem eignin er bókfærð á upphaflegu kostnaðarverði eða endurmetin),
  - b) líklegt er að efnahagslegur ávinningur í framtíðinni, sem tengist eigninni, renni til fyrirtækisins og
  - c) unnt er að meta kostnað fyrirtækisins vegna meiri háttar eftirlits eða þjónustuskoðunar með áreiðanlegum hætti.

Ef þessi skilyrði eru uppfyllt skal eignfæra og færa kostnaðinn sem hluta af eigninni.

Dagsetning samkomulags: október 1999.

Gildistökdagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 15. júlí 2000. Innleiðing hlutaaðferðarinnar, sem er lýst í þessari túlkun, er breyting á afskriftaáferð og farið er með hana sem breytingu á reikningshaldslegu mati í samræmi við 52. lið IAS-staðals 16. Af því leiðir að afskriftagjald vegna yfirstandandi tímabils og tímabils í framtíðinni er aðlagð.

**24. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR****Hagnaður á hlut — fjármálagerningar og aðrir samningar sem unnt er að greiða með hlutum**

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 33, hagnaður á hlut.

*Viðfangsefni*

1. Fyrirtæki, sem reikningsskil taka til, geta greitt ýmsar gerðir fjármálagerninga eða annarra samninga annaðhvort með því að greiða með fjáreignum eða með því að færa til eigandans almenna hluti fyrirtækisins sem reikningsskil taka til. Í sumum tilvikum velur útgefandi fjármálagerningsins með hvaða hætti greiða skal og í öðrum tilvikum velur eigandi fjármálagerningsins hvernig greiða skal. Dæmi um þessa tegund gemings er kvöð í samningi, sem fyrirtækið, sem reikningsskilin taka til, fellur undir sem gera má upp með greiðslu handbærs fjár eða útgáfu fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, á almennum hlutum.
2. Viðfangsefnið er hvort fjármálagerningarnir eða aðrir samningar, sem gera má upp með greiðslu fjáreigna eða útgáfu fyrirtækisins, sem reikningsskilin taka til, á almennum hlutum að vali útgefandans eða eigandans, séu hugsanlega væntir, almennir hlutir samkvæmt IAS-staðli 33.
3. Þessi túlkun fjallar um samninga þar sem tilgreindir eru aðrir valkostir við greiðsluaðferðir í skilmálum þeirra.

*Almennt samkomulag*

4. Allir fjármálagerningar eða aðrir samningar, sem geta leitt til útgáfu almennra hluta þess fyrirtækis, sem reikningsskilin taka til, til eiganda fjármálagerningsins eða annars samnings, að vali útgefandans eða eigandans, geta verið væntir, almennir hlutir fyrirtækisins.

Dagsetning almenns samkomulags: febrúar 2000.

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 1. desember 2000. Samanburðarupplýsingar, sem eru settar fram og tilgreindar í reikningsskilum skv. 47. til 52. lið í IAS-staðli 33, skulu endurgerðar í því skyni að unnt sé að beita þessari túlkun.

**25. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR****Tekjuskattar — breytingar á skattalegri stöðu fyrirtækis eða hluthafa þess**

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Drög að 21. túlkun, D21, tekjuskattar — heildarsamantekt, voru gefin út til umsagnar í september 1999. Drögin að túlkuninni tóku bæði til viðfangsefnis þessarar túlkunar og viðfangsefnis 21. túlkunar, tekjuskattar — endurheimt endurmetinna, óafskrifanlegra eigna.

Tilvísun: IAS-staðall 12, tekjuskattar (endurskoðaður 1996).

*Viðfangsefni*

1. Breyting á skattalegri stöðu fyrirtækis eða hluthafa þess getur haft þær afleiðingar fyrir fyrirtæki að skattskuldir eða skattinneignir þess hækki eða lækki. Þetta getur t.d. gerst við opinbera skráningu eiginfjárgeminga eða við endurskipulagningu eigin fjár fyrirtækis. Þetta getur líka gerst við flutning ráðandi hluthafa til útlanda. Slíkur atburður getur leitt til þess að fyrirtæki kann að vera skattlagt með öðrum hætti, það kann t.d. að öðlast eða tapa skattaivilnunum eða að skatthlutfall verði annað í framtíðinni.
2. Breyting á skattalegri stöðu fyrirtækis eða hluthafa þess kann þegar að hafa áhrif á skammtímaskattskuldir eða skammtímaskattinneignir fyrirtækis. Við breytinguna kunna líka frestaðar skattskuldir og skattinneignir, sem fyrirtækið hefur fært, að hækka eða lækka eftir því hver skattalegu áhrifin verða af breytri, skattalegri stöðu þegar bókfært verð eigna og skulda fyrirtækisins er endurheimt eða greitt.
3. Viðfangsefnið er hvernig fyrirtæki skal gera grein fyrir skattalegum afleiðingum breytingar á skattalegri stöðu sinni eða hluthafa sinna.

*Almennt samkomulag*

4. Breyting á skattalegri stöðu fyrirtækis eða hluthafa þess leiðir ekki til hækkunar eða lækkunar á fjárhæðum sem eru færðar beint á eigið fé. Skattalegar afleiðingar til skamms tíma og frestaðar, skattalegar afleiðingar af breytingu á skattalegri stöðu skulu innifaldar í hreinum hagnaði eða tapi á tímabilinu nema afleiðingarnar tengist viðskiptum og atburðum sem leiða til beinnar hækkunar eða lækkunar á þeirri fjárhæð eigin fjár sem er færð á sama eða öðru tímabili. Þær skattalegu afleiðingar, sem tengjast breytingum á þeirri fjárhæð eigin fjár sem færð er á sama eða öðru tímabili (ekki taldar til hreins hagnaðar eða taps), skulu færðar sem hækkun eða lækkun beint á eigið fé.

Dagsetning almenns samkomulags: ágúst 1999.

Gildistökdagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 15. júlí 2000. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaáferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið í IAS-staðli 8.

## 27. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

### Mat á efni viðskipta þegar um leigusamning er að ræða í lagalegum skilningi

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísanir: IAS-staðall 1, framsetning reikningsskila (endurskoðaður 1997), IAS-staðall 17, leigusamningar (endurskoðaður 1997), IAS-staðall 18, tekjur (endurskoðaður 1993).

#### *Viðfangsefni*

1. Fyrirtæki getur átt ein viðskipti eða röð skipulagðra viðskipta (samkomulag) við óskyldan aðila (fjárfesti), einn eða fleiri, sem fela í sér leigusamninga í lagalegum skilningi. Fyrirtæki getur t.d. leigt fjárfesti eignir og endurleigt sömu eignir eða, ef það kys frekar, selt eignir lögum samkvæmt og endurleigt sömu eignir. Formið á hverju samkomulagi, skilmálar þess og skilyrði geta verið afar breytileg. Í dæminu um leigu og endurleigu kann samkomulagið að miða að því að fjárfestirinn fái skattaávilnun, sem fyrirtækið fær hlut í sem þóknun, en það afsalar sér samt sem áður ekki afnotaréttinum af eigninni.
2. Þegar fyrirkomulag við fjárfesti felur í sér leigusamning í lagalegum skilningi eru viðfangsefni þessi:
  - a) hvernig ákvarða eigi hvort röð viðskipta er tengd og skuli skráð sem ein viðskipti,
  - b) hvort samkomulagið falli að skilgreiningu á leigusamningi samkvæmt IAS-staðli 17 og, ef ekki,
    - i) hvort sérstakur fjárfestingarreikningur og leigugreiðsluskuldbindingar, sem kunna að vera fyrir hendi, flokkast undir eignir og skuldir fyrirtækisins (t.d. má skoða dæmið í a-lið 2. liðar í viðbæti a),
    - ii) hvernig fyrirtækið skuli skrá aðrar skuldbindingar, sem leiðir af samkomulaginu, og
    - iii) hvernig fyrirtækið skuli skrá þóknun, sem það kann að fá frá fjárfesti.

#### *Almennt samkomulag*

3. Röð viðskipta, sem felur í sér leigusamning í lagalegum skilningi, telst vera tengd viðskipti og skal skrá sem ein viðskipti þegar ekki er hægt að skilja efnahagsleg heildaráhrif þeirra án tilvísunar til viðskiptanna í heild. Þetta á t.d. við þegar röð viðskipta er nátengd, samið er um þau eins og ein viðskipti og þau eiga sér stað samtímis eða í samfellu. (Skýringardæmi um beitingu þessarar túlkunar er að finna í viðauka A.)



4. Reikningshaldið ætti að endurspeglar efni samkomulagsins. Meta skal alla þætti og ályktanir vegna samkomulags til að ákvarða efni þess með áherslu á þætti og ályktanir, sem draga má, sem hafa efnahagsleg áhrif.
5. IAS-staðall 17 á við þegar í efni samkomulags felst flutningur afnotaréttar eignar á umsömdu tímabili. Vísbendingar, sem hver um sig sýnir að efni samkomulags geti ekki falið í sér leigusamning samkvæmt IAS-staðli 17, eru (útskýringar á beitingu þessarar túlkunar er að finna í viðbæti B):
  - a) fyrirtæki heldur allri áhættu og umbun, sem fylgir eignarhaldi viðkomandi eignar, og nýtur í meginatriðum sama réttar á notkun hennar og fyrir samkomulagið,
  - b) höfuðástæðan fyrir samkomulaginu er að ná fram sérstökum, skattalegum áhrifum en flytja samt sem áður ekki afnotaréttinn af eigninni, og
  - c) vilnun er innifalinn samkvæmt skilmálum sem gerir nýtingu hennar nær vísa (t.d. söluvéttur sem er nýtanlegur við verði sem er nægilega miklu hærra en vænt gangvirði þegar hann verður nýtanlegur).
6. Skilgreiningunum og leiðbeiningunum í 49. til 64. lið rammans skal beita við ákvörðun um hvort efni sérstakra fjárfestingarreikninga og leigugreiðsluskuldbindinga, sem kunna að vera fyrir hendi, endurspeglar eignir og skuldir fyrirtækisins. Vísbendingar, sem sýna sameiginlega að efni sérstakra fjárfestingarreikninga og leigugreiðsluskuldbindinga uppfylli ekki skilgreiningu á eign og skuld og fyrirtækið skuli ekki færa, eru m.a. eftirfarandi:
  - a) Fyrirtækið hefur ekki yfirráð yfir fjárfestingarreikningnum til að framfylgja eigin markmiðum og er ekki skuldbundið til að greiða leiguna. Þetta á t.d. við þegar fyrirframgreidd fjárhæð er lögð inn á sérstakan fjárfestingarreikning til að vernda fjárfestinn og hana má aðeins nota til að greiða fjárfestinum, fjárfestirinn samþykkir að leigugreiðsluskuldbindingarnar eigi að greiða úr sjóðum á fjárfestingarreikningnum og fyrirtækið er ófært um að stöðva greiðslur til fjárfestisins af fjárfestingarreikningnum.
  - b) Afar ólíklegt er að fyrirtækið endurgreiði alla fjárhæðina af þóknun, sem það fær frá fjárfesti, og hugsanlega einhverja viðbótarfjárhæð eða afar ólíklegt er að það greiði fjárhæð vegna annarra skuldbindinga (t.d. ábyrgðar) ef þóknun hefur ekki fengist greidd. Afar ólíklegt er t.d. að fyrirtækið inni af hendi greiðslu þegar skilmálar samkomulagsins kveða á um að fyrirframgreidd fjárhæð skuli fjárfest í áhættulausum eignum sem vænst er að myndi nægilegt sjóðstreymi til að standa undir skuldbindingum um leigugreiðslur.
  - c) Að undanskildu upphaflega sjóðstreyminu, þegar samkomulagið tók gildi, er leigan eina sjóðstreymið sem vænst er samkvæmt samkomulaginu, og eru það einvörðungu greiðslur úr sérstaka fjárfestingarreikningnum sem var stofnaður með upphaflega sjóðstreyminu.
7. Aðrar skuldbindingar samkomulags, þ.m.t. veittar ábyrgðir og skuldbindingar sem stofnað er til vegna uppsagnar fyrir lok samningstímans, skal skrá samkvæmt IAS-staðli 37 eða IAS-staðli 39 eftir því sem við á samkvæmt skilmálunum.
8. Við ákvörðun um, hvenær þóknun skal færð sem tekjur, sem fyrirtæki kann að afla, skulu málavextir og aðstæður hvers samkomulags fullnægja skilyrðunum í 20. lið IAS-staðals 18. Kanna skal þætti eins og þá hvort fyrirtækið hafi áframhaldandi verkefni í mynd verulegra, árangurstengdra framtíðarskuldbindinga sem það þarf að standa við til að afla þóknunarinnar, hvort um er að ræða viðvarandi áhættuþætti, skilmála samkomulags um ábyrgð, ef við á, og hættu á að endurgreiða þurfi þóknunina. Vísbendingar, sem hver um sig sýnir að ekki eigi við að færa alla þóknunina sem tekjur við móttöku, ef hún er greidd í upphafi samkomulagsins, eru:
  - a) skuldbindingar um annaðhvort að sinna tiltekinni, mikilvægri starfsemi eða sinna henni ekki eru skilyrði fyrir því að afla þóknunar og af þeim sökum er gerð lagalega bindandi samkomulags ekki mikilvægasta framkvæmdin sem samkomulagið krefst,
  - b) takmarkanir eru á notkun viðkomandi eignar sem í framkvæmd takmarka og breyta verulega getu fyrirtækisins til að nota (t.d. eyða, selja eða veðsetja) eignina,

## SIC-28

- c) endurgreiðsla á hluta þóknunarinnar ásamt hugsanlegri viðbótarfjárhæð er ekki ósennileg. Þetta getur t.d. gerst þegar:
- i) viðkomandi eign er ekki sérhæfð eign sem fyrirtækið þarf á að halda í rekstrinum og því er möguleiki á því að fyrirtækið greiði fjárhæð til að segja samkomulaginu upp fyrir tímann eða
  - ii) fyrirtækinu er samkvæmt skilmálum samkomulagsins skylt, eða það hefur til þess nokkurt eða fullt frelsi, að fjárfesta fyrirframgreidda fjárhæð í eignum sem hafa í för með sér meira en óverulega, fjárhagslega áhættu (t.d. gengis-, vaxta- eða lánsfjárahættu). Í því tilviki er ekki ósennilegt að hætta sé á að fjárfestingarvirðið nægi ekki til að uppfylla leiguskuldbindingarnar, og þess vegna er hugsanlegt að fyrirtækinu geti verið skylt að greiða einhverja fjárhæð.

9. Setja skal þóknunina fram í rekstrarreikningi eftir efnahagslegu efni hennar og eðli.

*Upplýsingagjöf*

10. Kanna skal alla þætti að því er varðar efni samkomulags, sem er ekki leigusamningur samkvæmt IAS-staðli 17, þegar ákvarða skal hvaða upplýsingar eru nauðsynlegar til að skilja samkomulagið og þá reikningshaldslegu meðferð sem var beitt. Fyrirtæki skal greina frá eftirfarandi á öllum tímabilum þegar samkomulag er í gildi:
- a) lýsingu á samkomulaginu, þ.m.t.:
    - i) viðkomandi eign og allar takmarkanir á notkun hennar,
    - ii) gildistími og aðrir skilmálar samkomulagsins sem skipta máli,
    - iii) viðskiptin sem eru innbyrðis tengd, þ.m.t. allar ívilnanir, og
  - b) reikningshaldslegri meðferð sem er beitt á móttækna þóknun, fjárhæðinni sem er færð sem tekjur á tímabilinu og liðnum í rekstrarreikningi sem hún er hluti af.
11. Upplýsingarnar, sem gerð er krafa um í samræmi við 10. lið þessarar túlkunar, skulu veittar fyrir hvert samkomulag fyrir sig eða í heild fyrir hvern samkomulagsflokk. Hér á flokkur við fleiri en eitt samkomulag þar sem viðkomandi eignir eru svipaðs eðlis (t.d. orkuver).

Dagsetning almenns samkomulags: febrúar 2000.

Gildistökdagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 31. desember 2001. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

**28. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR****Sameining fyrirtækja — „viðskiptadagur“ og gangvirði eiginfjárgerninga**

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 22, sameining fyrirtækja (endurskoðaður 1998).

*Viðfangsefni*

1. Fyrirtæki getur gefið út eiginfjárgerninga sem kaupfjárhæð við sameiningu fyrirtækja sem er færð sem yfirtaka samkvæmt IAS-staðli 22 í 21. lið IAS-staðals 22 er gerð krafa um að yfirtaka skuli færð á kostnaðarverði og að eiginfjárgerningar, útgefnir af yfirtökuaðila, séu metnir á gangvirði á viðskiptadegi.
2. Ef eiginfjárgerningar, sem eru gefnir út sem kaupfjárhæð, eru skráðir á markaði og markaðsverð þeirra á viðskiptadegi er ekki áreiðanleg vísbending um gangvirði þeirra er þörf á, skv. 24. lið í IAS-staðli 22, að athuga verðbreytingar á hæfilega löngu tímabili fyrir og eftir tilkynningu um skilmála vegna yfirtökunnar.
3. Viðfangsefnin eru:
  - a) hver viðskiptadagurinn sé þegar ákvarða skal gangvirði eiginfjárgerninga sem eru gefnir út sem kaupfjárhæð við yfirtöku,
  - b) hvenær sé viðeigandi að taka til athugunar önnur gögn og matsaðferðir til viðbótar við birt verð á skráðum eiginfjárgerningi á viðskiptadegi, og
  - c) frá hvaða upplýsingum skuli greina ef opinbert verð á skráðum eiginfjárgerningi hefur ekki verið notað sem gangvirði gerningsins og frá hvaða upplýsingum skuli greina ef eiginfjárgerningurinn hefur ekki opinbert verð.
4. Í 65. lið í IAS-staðli 22 er þess krafist að fjárhæð leiðréttingar á kaupgreiðslu, sem er háð einum eða fleiri atburðum í framtíðinni, skuli innifalin í yfirtökuverði eins og það var á yfirtökudegi ef leiðréttingin er líkleg og unnt er að meta fjárhæðina með áreiðanlegum hætti. Í 68. lið í IAS-staðli 22 er gerð krafa um að yfirtökuverð sé leiðrétt ef lausn er fundin á óvissunni sem hefur áhrif á kaupfjárhæð eftir yfirtökudag. Af þessu leiðir að þessi túlkun gildir ekki um eignfjárgerninga, sem eru gefnir út til þess að leiðrétta kaupfjárhæð sem er háð einum eða fleiri atburðum í framtíðinni nema leiðréttingarnar séu sennilegar og unnt sé að meta fjárhæðirnar á áreiðanlegan hátt eins og þær voru á yfirtökudegi.

*Almennt samkomulag*

5. Þegar yfirtaka næst í einum viðskiptum (þ.e. ekki í þrepum) er „viðskiptadagur“ sá sami og yfirtökudagur, þ.e. sá dagur sem yfirtökuaðili fær yfirlit yfir hreinum eignum og rekstri þess sem er yfirtekinn. Þegar yfirtöku er náð í þrepum (þ.e. hlutabréfakaup í þrepum) skal í hverju þrepi ákvarða gangvirði eiginfjárgerninga, sem gefnir eru út sem kaupfjárhæð, á þeim degi þegar hver einstök fjárfesting er færð í reikningsskil yfirtökuaðila.
6. Opinbert verð á viðskiptadegi á skráðum eiginfjárgerningi er besta vísbendingin um gangvirði gerningsins og skal nota það, nema í undantekningartilvikum. Einnig skal eingöngu í undantekningartilvikum huga að öðrum gögnum og matsaðferðum þegar unnt er að sýna fram á að opinbert verð á þeim degi sé ótraustur mælikvarði og að önnur gögn og matsaðferðir séu traustari mælikvarði á gangvirði eiginfjárgernings. Opinbert verð á viðskiptadegi er einungis ótraustur mælikvarði í þeim tilvikum þegar ótilhlýðilegar verðsveiflur eða þröngur markaður hefur haft áhrif á það.

*Upplýsingagjöf*

7. Ef opinbert verð á eiginfjárgerningi, sem er gefinn út sem kaupfjárhæð, er til staðar á viðskiptadegi en hefur ekki verið notað sem gangvirði gerningsins skal fyrirtækið greina frá:
  - a) að svo sé,
  - b) ástæðum þess að opinbera verðið er ekki gangvirði eiginfjárgerninganna,

## SIC-29

- c) þeirri aðferð og mikilvægum forsendum, sem beitt er við ákvörðun gangvirðis, og
  - d) heildarfjárhæð þess mismunar, sem er á opinberu verði, og þeirri fjárhæð sem var ákvörðuð sem gangvirði eiginfjárgerminga.
8. Ef opinbert verð á eiginfjárgermingi, sem er gefinn út sem kaupfjárhæð, er ekki fyrir hendi á viðskiptadegi skal fyrirtækið greina frá því að svo sé og frá þeirri aðferð og mikilvægum forsendum sem beitt var við ákvörðun gangvirðis.

Dagsetning almenns samkomulags: febrúar 2001.

Gildistökdagur: Þessi túlkun tekur gildi um yfirtökur sem upphaflega eru færðar í reikningsskil sem hefjast 31. desember 2001 eða síðar.

## 29. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

### Upplýsingagjöf — samningar um þjónustuívilnun

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 1, framsetning reikningsskila (endurskoðaður 1997).

#### *Viðfangsefni*

1. Fyrirtæki (ívilnunaðilinn) getur gert samning við annað fyrirtæki (ívilnunarveitanda) um að veita þjónustu sem veitir almenningi aðgang að mikilvægri, efnahagslegri og félagslegri aðstöðu. Ívilnunarveitandi getur verið fyrirtæki í opinbera geiranum eða einkageiranum og einnig opinber stofnun. Dæmi um samninga um þjónustuívilnun eru m.a. þeir sem snerta aðstöðu til vatnshreinsunar og vatnsveitu, hraðbrautir, bílastæði, göng, brýr, flugvelli og fjarskiptakerfi. Dæmi um samninga, sem ekki eru samningar um þjónustuívilnun, eru m.a. þegar fyrirtæki útivistar rekstur innri þjónustu (t.d. mótuneyti fyrir starfsmenn, viðhald bygginga og starfsemi, tengd reikningshaldi og upplýsingatækni).
2. Samningur um þjónustuívilnun felur yfirleitt í sér að ívilnunarveitandinn selur ívilnunaðilanum í hendur eftirfarandi ívilnanir í þann tíma sem ívilnanirnar ná til:
  - a) rétt til að veita þjónustu sem veitir almenningi aðgang að mikilvægri, efnahagslegri og félagslegri aðstöðu, og
  - b) rétt, í sumum tilvikum, til að nota tilgreindar, efnislegar eignir, óefnislegar eignir og/eða fjáreignir,
 í skiptum fyrir það að ívilnunaðilinn:
  - a) skuldbindur sig til að veita þjónustu í samræmi við tiltekin skilyrði og skilmála á ívilnunarartímabilinu og
  - b) skuldbindur sig, ef við á, til að afhenda við lok ívilnunarartímabilsins þau réttindi sem hann fékk í upphafi ívilnunarartímabilsins og/eða fékk meðan á ívilnunarartímabilinu stóð.
3. Sameiginlegt einkenni allra samninga um þjónustuívilnun er að ívilnunaðilinn fær í hendur rétt og stofnar til skuldbindingar til að veita opinbera þjónustu.

4. Viðfangsefnið er hvaða upplýsingar skulu koma fram í skýringum við reikningsskil frá ívilnunaðila og ívilnunarveitanda.
5. Tilteknir þættir og upplýsingar, sem tengjast sumum samningum um þjónustuívilnun, hafa þegar verið tekin til umfjöllunar í þeim alþjóðlegu reikningsskilastöðlum sem eru fyrir hendi (t.d. gildir IAS-staðall 16 um kaup á varanlegum rekstrarfjárumnum, IAS-staðall 17 gildir um leigusamninga á eignum og IAS-staðall 38 gildir um kaup á óefnislegum eignum). Samningur um þjónustuívilnun getur þó falið í sér óuppfyllta samninga sem ekki eru teknir til umfjöllunar í alþjóðlegu reikningsskilastöðlum, nema að samningarnir séu íþyngjandi en í slíkum tilvikum gildir IAS-staðall 37. Af þessum sökum fjallar þessi túlkun um viðbótarupplýsingar um samninga um þjónustuívilnun.

#### *Almennt samkomulag*

6. Taka skal til greina alla þætti samnings um þjónustuívilnun þegar ákvörðun er tekin um hvaða upplýsingar sé rétt að tilgreina í skýringum við reikningsskil. Ívilnunaðili og ívilnunarveitandi skulu veita upplýsingar um eftirfarandi á hverju tímabili:
  - a) lýsingu á samningnum,
  - b) mikilvæg skilyrði í samningnum sem geta haft áhrif á fjárhæð, tímasetningu og vissu sjóðstreymis í framtíðinni (t.d. tímabil ívilnunar, dagsetningar endurverðlagningar og á hvaða grunni endurverðlagningin eða endurnýjun samnings er ákvörðuð),
  - c) eðli og umfang (t.d. magn, tímabil eða fjárhæð eftir því sem við á):
    - i) réttinda til að nota tilgreindar eignir,
    - ii) skuldbindinga til að veita þjónustu eða réttinda til að vænta þess að þjónusta sé veitt,
    - iii) skuldbindinga til að eignast eða smíða hluti, sem teljast til varanlegra rekstrarfjárumna,
    - iv) skuldbindinga til að afhenda tilgreindar eignir við lok ívilnunartímabils eða réttinda til móttöku slíkra eigna,
    - v) valkost varðandi endurnýjun og uppsögn og
    - vi) annarra réttinda og skuldbindinga (t.d. meiri háttar endurbætur) og
  - d) breytingar sem verða á samningnum á tímabilinu.
7. Upplýsingar, sem gerð er krafa um í samræmi við 6. lið þessarar túlkunar, skulu veittar fyrir hvern samning um þjónustuívilnun fyrir sig eða í heild fyrir hvern samningsflokk um þjónustuívilnun. Flokkur er safn samninga um þjónustuívilnun sem felur í sér þjónustu sem er svipuð í eðli sínu (t.d. innheimta vegatolla og fjarskipta- og vatnshreinsunarþjónusta).

Dagsetning samkomulags: maí 2001.

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 31. desember 2001.

### **30. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR**

#### **Reikningsskilagjaldmiðill — umreikningur úr matsgjaldmiðli yfir í framsetningargjaldmiðil**

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 21, áhrif gengisbreytinga í erlendum gjaldmiðlum (endurskoðaður 1993), IAS-staðall 29, reikningsskil í hagkerfum þar sem óðaverðbólga ríkir (endursniðinn 1994).

## SIC-30

*Viðfangsefni*

1. Í 19. túlkun, reikningsskilagjaldmiðill — mat og framsetning reikningsskila samkvæmt IAS-staðli 21 og IAS-staðli 29, er viðfangsefnið hvernig fyrirtæki umreiknar reikningsskil sín úr gjaldmiðli, sem er notaður til að meta liði í reikningsskilum þess (matsgjaldmiðill), yfir í annan gjaldmiðil sem er notaður fyrir framsetningu (framsetningargjaldmiðill). Í 19. túlkun er aðferðin, sem er notuð til að umreikna, ekki sérgreind en gerð er krafa um að umreikningsaðferðin, sem er notuð, leiði ekki til reikningsskila sem eru ósamkvæm mati á liðum í reikningsskilum.
2. Í 15. lið 19. túlkunar er þessi krafa útskýrð nánar með dæmi um rússneskt fyrirtæki sem notar rússneska rúblu sem viðeigandi matsgjaldmiðil og umreiknar reikningsskil sín yfir í annan gjaldmiðil (t.d. evru) fyrir framsetningu. Þar kemur fram að aðferðin, sem er notuð til að umreikna úr rússneskri rúblu yfir í evru, skuli t.d. ekki hafa þau áhrif að evran komi í stað rússnesku rúblunnar sem matsgjaldmiðill.
3. Í 5. lið IAS-staðals 21 kemur fram að staðallinn fjalli ekki um endurgerð á reikningsskilum fyrirtækisins úr reikningsskilagjaldmiðli þeirra yfir í annan gjaldmiðil til hægðarauka fyrir notendur, sem eru vanir gjaldmiðlinum, eða í öðrum svipuðum tilgangi.
4. Viðfangsefnið eru:
  - a) hvernig skuli umreikna liði í reikningsskilum úr matsgjaldmiðli yfir í framsetningargjaldmiðil þegar reikningsskilin eru sett fram í öðrum gjaldmiðli en matsgjaldmiðlinum sem er ákvarðaður skv. 19. túlkun, og
  - b) hvaða upplýsingum skuli greina frá:
    - i) þegar reikningsskil eru sett fram í öðrum gjaldmiðli en matsgjaldmiðlinum, sem er ákvarðaður skv. 19. túlkun, eða
    - ii) þegar viðbótarupplýsingar, sem er ekki gerð krafa um í alþjóðlegum reikningsskilastöðlum, eru birtar í reikningsskilum í öðrum gjaldmiðli en þeim gjaldmiðli, sem reikningsskilin eru sett fram í, tilteknum notendum til hægðarauka.
5. Þessa túlkun skal lesa og beita henni ásamt kröfum í 19. túlkun. Hugtakið „reikningsskil“ nær yfir samstæðureikningsskil eins og þau koma fram í 4. lið IAS-staðals 27.

*Almennt samkomulag*

6. Þegar reikningsskil eru sett fram í öðrum gjaldmiðli en matsgjaldmiðlinum, sem er ákvarðaður skv. 19. túlkun og matsgjaldmiðillinn er ekki gjaldmiðill efnahagkerfis í óðaverðbólgu, skal beita kröfunum í 9. lið 19. túlkunar sem hér segir:
  - a) eignir og skuldir í öllum efnahagsreikningum, sem eru settir fram (þ.e. þ.m.t. samanburðartölur), skal umreikna á lokagengi við dagsetningu sérhvers efnahagsreiknings sem er settur fram,
  - b) tekju- og gjaldaliði fyrir öll tímabil, sem eru sett fram (þ.e. þ.m.t. samanburðartölur), skal umreikna á því gengi sem er á þeim dögum, þegar viðskiptin fara fram, eða á gengi sem er nálægt raunverulegu gengi,
  - c) eiginfjárliði, aðra en hreinan hagnað eða tap á tímabilinu, sem er innifalinn í stöðu uppsafnaðs hagnaðar eða taps, skal umreikna á lokagengi við dagsetningu sérhvers efnahagsreiknings sem er settur fram, og
  - d) allan gengismun, sem verður af umreikningi í samræmi við a- til c-lið 6. liðar túlkunarinnar, skal færa beint á eigið fé.
7. Þegar reikningsskil eru sett fram í öðrum gjaldmiðli en matsgjaldmiðlinum, sem er ákvarðaður skv. 19. túlkun og matsgjaldmiðillinn er gjaldmiðill efnahagkerfis í óðaverðbólgu, skal beita kröfunum í 9. lið 19. túlkunar sem hér segir:
  - a) eignir, skuldir og eiginfjárliði í öllum efnahagsreikningum, sem eru settir fram (þ.e. þ.m.t. samanburðartölur), skal umreikna á lokagengi við dagsetningu nýjasta efnahagsreiknings sem er settur fram, og
  - b) tekju- og gjaldaliði fyrir öll tímabil, sem eru sett fram (þ.e. þ.m.t. samanburðartölur), skal umreikna á lokagengi dagsins þegar síðasta tímabili, sem er sett fram, lýkur.

*Upplýsingagjöf*

8. Þegar reikningsskil eru sett fram í öðrum gjaldmiðli en matsgjaldmiðlinum sem er ákvarðaður skv. 19. túlkun skal fyrirtæki taka fram að matsgjaldmiðillinn endurspeglir efnahagslegt inntak atburðanna og aðstæðnanna, sem liggja að baki hjá fyrirtækinu, og birta jafnframt þær upplýsingar sem gerð er krafa um í 10. lið 19. túlkunar.
9. Þegar reikningsskil eru sett fram í öðrum gjaldmiðli en matsgjaldmiðlinum sem er ákvarðaður skv. 19. túlkun og matsgjaldmiðillinn er gjaldmiðill efnahagskerfis í óðaverðbólgu, skal fyrirtæki greina frá lokagengi á milli matsgjaldmiðilsins og framsetningargjaldmiðilsins, miðað við dagsetningu sérhvers efnahagsreiknings sem er settur fram, og birta jafnframt þær upplýsingar sem gerð er krafa um í 39. lið IAS-staðals 29.
10. Þegar viðbótarupplýsingar, sem er ekki gerð krafa um í alþjóðlegum reikningsskilastöðlum, eru sýndar í reikningsskilum og tilgreindar í öðrum gjaldmiðli en gjaldmiðlinum sem er notaður við framsetningu reikningsskilanna, tilteknum notendum til hægðarauka, skal fyrirtæki,
  - a) skilgreina upplýsingarnar á skýran hátt sem viðbótarupplýsingar til að greina þær frá upplýsingunum sem gerð er krafa um í alþjóðlegum reikningsskilastöðlum og eru umreiknaðar í samræmi við 6. eða 7. lið þessarar túlkunar (eftir því hvor á við),
  - b) greina frá matsgjaldmiðlinum, sem notaður er til að semja reikningsskilin, og umreikningsaðferðinni sem notuð er til að ákvarða hvaða viðbótarupplýsingar eru birtar,
  - c) greina frá því að matsgjaldmiðillinn endurspeglir efnahagslegt inntak atburðanna og aðstæðnanna sem liggja að baki hjá fyrirtækinu og að viðbótarupplýsingarnar séu aðeins tilgreindar í öðrum gjaldmiðli til hægðarauka, og
  - d) greina frá gjaldmiðlinum sem viðbótarupplýsingarnar eru gefnar í.

Í samstæðureikningsskilum er gerð krafa um að birta upplýsingarnar, sem gerð er krafa um í 8. lið og c-lið 10. liðar, í öllum tilvikum nema þegar matsgjaldmiðill fyrirtækjanna í samstæðunni, framsetningargjaldmiðillinn og tilgreindur gjaldmiðill, þegar viðbótarupplýsingar eru birtar, er sá sami. Að því er varðar upplýsingakröfurnar í 9. lið og b-lið 10. liðar í samstæðureikningsskilum eiga tilvísanir til matsgjaldmiðils við um matsgjaldmiðil móðurfélagsins.

Dagsetning almenns samkomulags: maí 2001.

Gildistöðudagur: Þessi túlkun tekur gildi fyrir árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2002 eða síðar. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

### 31. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

#### Reglulegar tekjur — vöruskipti í tengslum við auglýsingaþjónustu

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 18, reglulegar tekjur (endurskoðaður 1993).

#### *Viðfangsefni*

1. Fyrirtæki (seljandi) getur átt í vöruskiptum þar sem það veitir auglýsingaþjónustu í skiptum fyrir auglýsingaþjónustu sem viðskiptamaður (viðskiptamaður) þess veitir því. Auglýsingarnar geta birst á Netinu eða auglýsingaskiltum, verið sendar út í sjónvarpi eða útvarpi, í blöðum og tímaritum eða öðrum miðlum.

## SIC-32

2. Í sumum tilvikum fara ekki fram nein skipti á handbæru fé eða öðru endurgjaldi. Í öðrum tilvikum fara einnig fram skipti á jafnháum eða álíka háum fjárhæðum í handbæru fé eða öðru endurgjaldi.
3. Seljandi, sem veitir auglýsingaþjónustu sem hluta af reglulegri starfsemi, færir reglulegar tekjur, samkvæmt IAS-staðli 18, af vöruskiptum í tengslum við auglýsingar þegar skilyrðin eru m.a. að þjónustan, sem skipti fara fram á, er ólík (12. liður IAS-staðals 18) og unnt er að meta fjárhæð teknanna með áreiðanlegum hætti (a-liður 20. liðar IAS-staðals 18). Þessi túlkun gildir aðeins um skipti á ólíkri auglýsingaþjónustu. Skipti á svipaðri auglýsingaþjónustu eru ekki viðskipti sem mynda tekjur samkvæmt IAS-staðli 18.
4. Viðfangsefnið er við hvaða aðstæður seljandi getur metið með áreiðanlegum hætti reglulegar tekjur, miðað við gangvirði auglýsingaþjónustu sem er þegin eða veitt í vöruskiptum.

*Almennt samkomulag*

5. Reglulegar tekjur af vöruskiptum í tengslum við auglýsingar er ekki unnt að meta með áreiðanlegum hætti, miðað við gangvirði auglýsingaþjónustu sem er þegin. Seljandi getur þó með áreiðanlegum hætti metið reglulegar tekjur, miðað við gangvirði auglýsingaþjónustunnar sem hann veitir í vöruskiptum með því að visa aðeins til viðskipta sem eru ekki vöruskipti og:
  - a) eru í tengslum við svipaðar auglýsingar og eru í vöruskiptunum,
  - b) eru tíð,
  - c) eru stærstur hluti viðskipta og fjárhæðar í samanburði við öll viðskipti í því skyni að veita auglýsingaþjónustu, sem er lík auglýsingaþjónustunni í vöruskiptunum,
  - d) fela í sér endurgjald í handbæru fé og/eða öðru formi (t.d. markaðsverðbréf, ópeningalegar eignir og aðra þjónustu) á gangvirði, sem er unnt að meta á áreiðanlegan hátt, og
  - e) snerta ekki sama mótaðila og í vöruskiptunum.

Dagsetning samkomulags: maí 2001.

Gildistökudagur: Þessi túlkun tekur gildi hinn 31. desember 2001. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaáferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

**32. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR****Ófnislegar eignir — kostnaður við vefsetur**

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi túlkunum sem fastanefndin um túlkanir birtir. Túlkunum fastanefndarinnar um túlkanir er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 38, ófnislegar eignir.

*Viðfangsefni*

1. Fyrirtæki kann að stofna til útgjalda innan fyrirtækisins við þróun og rekstur eigin vefseturs fyrir notendur innan eða utan þess. Vefsetur, sem er hannað fyrir notendur utan fyrirtækisins, má nota í ýmsum tilgangi eins og til að kynna og auglýsa framleiðsluvörur og þjónustu fyrirtækisins, veita rafræna þjónustu og selja framleiðsluvörur og þjónustu. Vefsetur, sem er hannað fyrir notendur innan fyrirtækisins, getur verið notað til að geyma stefnu fyrirtækisins og upplýsingar um viðskiptamenn og til að leita að viðeigandi upplýsingum.



2. Stigum í þróun vefsetursins má lýsa á eftirfarandi hátt:
  - a) áætlanagerð — m.a. hagkvæmniathuganir, skilgreining markmiða og þarfa, mat á öðrum kostum og val á möguleikum,
  - b) þróun hugbúnaðarkerfis og grunnkerfis — m.a. útvegum lénsheitis, kaup og þróun vélbúnaðar og stýrikerfis, uppsetning fullþróaðra hugbúnaðarkerfa og álagsprófun,
  - c) grafísk hönnun — m.a. útlitshönnun vefsíðna,
  - d) þróun efnisinnihalds — m.a. að skapa, kaupa, undirbúa og hlaða upplýsingum inn á vefsetrið áður en þróun þess lýkur, annaðhvort sem texta eða á myndrænu formi. Þessar upplýsingar eru annaðhvort geymdar í sérstökum gagnagrunnum, sem eru samþættir (eða aðgengilegir frá) vefsetrinu, eða forritaðar beint inn á vefsíðurnar.
3. Þegar þróun vefsetursins lýkur hefst rekstrarstigið. Á því stigi viðheldur fyrirtækið og endurbætir hugbúnaðarkerfi, grunnkerfi, grafíska hönnun og efnisinnihald vefsetursins.
4. Við skráningu útgjalda innan fyrirtækisins vegna þróunar og rekstrar á eigin vef fyrirtækisins fyrir aðgang innan þess eða utan eru viðfangsefni:
  - a) hvort vefsetrið sé óefnisleg eign, mynduð innan fyrirtækisins, og falli undir kröfur, sem gerðar eru í IAS-staðli 38, og
  - b) viðeigandi, reikningshaldsleg meðferð slíkra útgjalda.
5. Þessi túlkun gildir ekki um útgjöld vegna kaupa á vélbúnaði og þróunar og rekstrar hans fyrir vefsetur (þ.e. vefþjóna, millikerfajþjóna, raunkerfisþjóna og nettenginga). Slík útgjöld eru færð samkvæmt IAS-staðli 16, varanlegir rekstrarfjármunir (endurskoðaður 1998). Að auki eru útgjöld, sem fyrirtæki stofnar til vegna netþjónustuveitu, sem hýsir vefsetur fyrirtækisins, gjaldfærð skv. 7. lið IAS-staðals 8 og rammanum þegar tekið er við þjónustunni.
6. IAS-staðall 38 gildir ekki um óefnislegar eignir, sem fyrirtæki hefur til sölu í venjulegum viðskiptum (sjá IAS-staðal 2, birgðir, og IAS-staðal 11, verksamningar), eða leigusamninga sem falla innan gildissviðs IAS-staðals 17, leigusamningar (endurskoðaður 1997). Samkvæmt því gildir þessi túlkun ekki um útgjöld til þróunar eða rekstrar vefseturs (eða hugbúnaðar fyrir vefsetur) sem selja á öðru fyrirtæki. Þegar vefsetur er leigt samkvæmt rekstrarleigu beitir leigusalinn þessari túlkun. Þegar vefsetur er leigt samkvæmt fjármögnunarleigu beitir leigutakinn þessari túlkun eftir upphaflega færslu leigðu eignarinnar.

*Almennt samkomulag*

7. Eigin vefsetur fyrirtækis, sem það hefur þróað og er ætlað til að veita aðgang innan þess og utan, er óefnisleg eign sem myndast innan fyrirtækisins og fellur undir kröfur sem gerðar eru í IAS-staðli 38.
8. Vefsetur, sem verður til við þróunarvinnu, skal fara sem óefnislega eign ef og aðeins ef fyrirtæki uppfyllir kröfur, sem gerðar eru í 45. lið IAS-staðals 38, auk þess sem það uppfyllir almennar kröfur um færslu og upphaflegt mat sem lýst er í 19. lið IAS-staðals 38. Einkum getur fyrirtæki uppfyllt þá kröfu um að það sýni fram á hvernig vefsetur þess myndi líklegan, efnahagslegan ávinning í framtíðinni skv. d-lið 45. liðar IAS-staðals 38, þegar unnt er t.d. að afla tekna af vefsetrinu, þ.m.t. beinar tekjur af pöntunum sem unnt er að leggja inn á vefsetrinu. Fyrirtæki getur ekki sýnt fram á hvernig vefsetur, sem er þróað einvörðungu eða aðallega til að kynna og auglýsa eigin framleiðsluvörur og þjónustu, myndi líklegan efnahagslegan ávinning í framtíðinni, og af þeim sökum skal gjaldfæra öll útgjöld til þróunar slíks vefseturs þegar stofnað er til þeirra.

## SIC-33

9. Óll útgjöld innan fyrirtækisins til þróunar og rekstrar eigin vefseturs skal færa í samræmi við IAS-staðal 38. Meta skal eðli allrar starfsemi, sem verður tilefni útgjalda (t.d. hjálfun starfsfólks og viðhald vefsetursins), og þróunarstig vefsetursins eða frekari þróun þess til að ákvarða viðeigandi, reikningshaldslega meðferð (viðbótarleiðbeiningar er að finna í viðaukanum við þessa tulkun).

Dæmi:

- a) Áætlunarstigið er svipaðs eðlis og rannsóknarstigið í 42. til 44. lið í IAS-staðli 38. Útgjöld, sem stofnað er til á þessu stigi, skal gjaldfæra þegar stofnað er til þeirra.
- b) Þróunarstigin, þ.e. hugbúnaðarkerfi og grunnkerfi, grafísk hönnun og efnisinnihald, eru svipaðs eðlis og þróunarstigið í 45. til 52. lið IAS-staðals 38, að því marki sem efnid er þróað í öðrum tilgangi en til auglýsingar og kynningar á framleiðsluvörum og þjónustu fyrirtækisins sjálfs. Útgjöld, sem stofnað er til á þessum stigum, skulu vera innifalin í kostnaðarverði vefsetursins sem er fært sem óáþreifanleg eign í samræmi við 8. lið þessarar tulkunar þegar hægt er að rekja útgjöldin beint til undirbúnings vefsetursins, eða skipta þeim með skynsamlegum og samræmdum hætti á vefsetrið, fyrir þau not sem það er ætlað. Sem dæmi má taka að útgjöld til innkaupa eða framleiðslu efnis (annars en efnis til auglýsinga og kynningar á eigin framleiðsluvörum og þjónustu fyrirtækisins) sérstaklega fyrir vefsetur, eða útgjöld til að umnt sé að nota efnid (t.d. gjald vegna leyfis til afritunar) á vefsíðunni, skulu vera innifalin í þróunar-kostnaðinum þegar þetta skilyrði er uppfyllt. Í samræmi við 59. lið IAS-staðals 38 skal þó ekki færa útgjöld vegna óefnislegrar eignar, sem var upphaflega gjaldfærð í fyrri reikningsskilum, sem hluta af kostnaðarverði óefnislegrar eignar síðar (t.d. þegar kostnaðarverð höfundarréttar hefur verið afskrifað að fullu og efnid er síðan gert aðgengilegt á vefsetri).
- c) Útgjöld, sem stofnað er til á þróunarstigi efnis, skal gjaldfæra þegar stofnað er til þeirra í samræmi við c-lið 57. liðar IAS-staðals 38, að því marki sem efnid er þróað til að auglýsa og kynna framleiðsluvörur og þjónustu fyrirtækisins (t.d. stafrænar ljósmyndir af framleiðsluvörum). Þegar t.d. útgjöld vegna sérfræðiþjónustu við töku stafrænna ljósmynda af framleiðsluvörum fyrirtækisins og til að sýna þær betur skal færa útgjöldin eftir því sem sérfræðiþjónustan er veitt meðan það ferli stendur yfir en ekki þegar stafrænu ljósmyndirnar eru birtar á vefsetrinu.
- d) Rekstrarstigið hefst þegar þróun vefsetursins lýkur. Útgjöld, sem stofnað er til á þessu stigi, eru gjaldfærð þegar stofnað er til þeirra nema þau uppfylli skilyrðin í 60. lið IAS-staðals 38.
10. Vefsetur, sem er fært sem óefnisleg eign skv. 8. lið þessarar tulkunar, skal meta eftir upphaflega færslu með því að beita kröfum 63. til 78. liðar IAS-staðals 38. Besta mat á nýtingartíma vefseturs skal vera stutt.

Dagsetning almenns samkomulags: maí 2001.

Gildistökdagur: Þessi tulkun tekur gildi hinn 25. mars 2002. Gera skal grein fyrir áhrifunum af því að taka þessa tulkun upp samkvæmt bráðabirgðakröfum í 118. til 121. lið IAS-staðals 38. Því skal færa liðinn út sama dag og þessi tulkun tekur gildi þegar vefsetur stenst ekki skilyrði um færslu sem óefnisleg eign, en var áður eignfært. Þegar vefsetur er fyrir hendi og útgjöld til þróunar þess uppfylla skilyrði færslu sem óefnisleg eign, en höfðu ekki áður verið eignfærð, skal ekki færa óefnislegu eignina sama dag og þessi tulkun tekur gildi. Þegar vefsetur er fyrir hendi og útgjöld til þróunar þess uppfylla skilyrði um færslu sem óefnisleg eign en voru áður eignfærð og upphaflega metin á kostnaðarverði, skal upphaflega færða fjárhæðin teljast hafa verið rétt ákveðin.

### 33. TÚLKUN FASTANEFNDARINNAR UM TÚLKANIR

#### Samstæðureikningsskil og hlutdeildaraðferð — mögulegur atkvæðisréttur og skipting eignarhalds

Í 11. lið IAS-staðals 1 (endurskoðaður 1997), framsetning reikningsskila, er gerð krafa um að reikningsskilum skuli ekki lýst á þann hátt að þau samræmist alþjóðlegum reikningsskilastöðlum nema þau uppfylli allar kröfur sem gerðar eru í öllum viðeigandi stöðlum og öllum viðeigandi tulkunum sem fastanefndin um tulkunar birtir. Tulkunum fastanefndarinnar um tulkunar er ekki ætlað að taka til óverulegra liða.

Tilvísun: IAS-staðall 27, samstæðureikningsskil og færsla fjárfestinga í dótturfélögum (endursniðinn 1994), IAS-staðall 28, færsla fjárfestinga í hlutdeildarfélögum (endurskoðaður 2000), IAS-staðall 39, fjármálagæringar: færsla og mat (endurskoðaður 2000).

#### *Viðfangsefni*

1. Fyrirtæki getur átt kaupheimild í hlutabréfum, kauprétt á hlutabréfum, skulda- eða eiginfjárgæringa, sem er hægt að breyta í almenn hlutabréf, eða fyrirtæki getur átt sambærilega gæringa sem hugsanlega geta, ef þeim er beitt eða breytt, gefið fyrirtækinu atkvæðisrétt eða minnkað atkvæðisrétt annars aðila í fjárhags- og rekstrarstefnu annars fyrirtækis (mögulegur atkvæðisréttur).
2. Viðfangsefni eru:
  - a) þegar metið er hvort fyrirtæki ráði yfir eða hafi veruleg áhrif á annað fyrirtæki í samræmi við IAS-staðal 27 annars vegar og IAS-staðal 28 hins vegar,
    - i) hvort skoða skuli hvort mögulegur atkvæðisréttur sé fyrir hendi og áhrif hans, auk þeirra þátta sem er lýst í 12. lið IAS-staðals 27 og 4. og 5. lið IAS-staðals 28, og
    - ii) ef svo er, hvort meta skuli aðra þætti og aðrar aðstæður sem tengjast mögulegum atkvæðisrétti,
  - b) hvort hlutinn, sem ráðstafað er til móðurfélags og hlutdeildar minnihluta við gerð samstæðureikningsskila samkvæmt IAS-staðli 27, og hlutinn, sem ráðstafað er til fjárfestis, sem skráir fjárfestingu sína í hlutdeildarfélagi með því að nota hlutdeildaraðferð samkvæmt IAS-staðli 28, skuli ákvarðaðir miðað við núverandi eignarhluta eða eignarhluta sem væri fyrir hendi ef mögulegum atkvæðisrétti yrði beitt eða breytt, og
  - c) viðeigandi reikningshaldsleg meðferð fyrir mögulegan atkvæðisrétt þar til honum er beitt eða hann fellur úr gildi.

#### *Almennt samkomulag*

3. Skoða skal hvort um er að ræða mögulegan atkvæðisrétt sem unnt er að beita eða breyta innan skamms (þ.e. núna) og áhrif hans þegar metið er hvort fyrirtæki ráði yfir öðru fyrirtæki (eins og skilgreint er í 6. lið IAS-staðals 27) eða hafi veruleg áhrif á annað fyrirtæki (eins og skilgreint er í 3. lið IAS-staðals 28) auk þeirra þátta sem lýst er í 12. lið IAS-staðals 27 og 4. og 5. lið IAS-staðals 28. Skoða skal allan mögulegan atkvæðisrétt, þ.m.t. mögulegur atkvæðisréttur annarra fyrirtækja. Mögulegum atkvæðisrétti verður ekki beitt eða breytt innan skamms, t.d. þegar ekki er unnt að beita honum eða breyta fyrr en á tilteknum degi í framtíðinni eða þegar tiltekinn atburður á sér stað í framtíðinni.
4. Skoða skal alla þætti og allar aðstæður sem hafa áhrif á mögulegan atkvæðisrétt í samræmi við 3. lið þessarar túlkunar nema ætlun framkvæmdastjórnar og fjárhagslega getu til að beita eða breyta. Aðrir þættir, sem skal skoða, eru t.d. skilmálar um beitingu mögulegs atkvæðisréttar og viðskipti sem hugsanlega tengjast þessu. (Í viðauka A er að finna dæmi um beitingu þessarar túlkunar.)
5. Þann hluta, sem ráðstafað er til móðurfélags og hlutdeildar minnihluta við gerð samstæðureikningsskila samkvæmt IAS-staðli 27, og þann hluta, sem ráðstafað er til fjárfestis, sem skráir fjárfestingu sína með hlutdeildaraðferðinni samkvæmt IAS-staðli 28, skal ákvarða einvörðungu miðað við núverandi eignarhluta. Fyrirtæki getur í reynd átt núverandi eignarhluta, t.d. þegar það selur og samþykkir samtímis endurkaup en missir ekki yfirráð yfir eða aðgang að efnahagslegum ávinningi sem tengist eignarhluta. Í slíkum tilvikum skal hlutinn, sem er ráðstafað, ákvarðaður með tilliti til endanlegrar beitingar mögulegs atkvæðisréttar og annarra afleiða sem í reynd veita aðgang á yfirstandandi tíma að efnahagslegum ávinningi sem tengist eignarhluta. (Í viðauka B er að finna dæmi um beitingu þessarar túlkunar.)

SIC-33

6. Þegar samstæðureikningsskilum og hlutdeildaraðferð við reikningshald er beitt skal aðeins skrá gerninga sem fela í sér mögulegan atkvæðisrétt sem hluta af fjárfestingu í dótturfélagi annars vegar og fjárfestingu í hlutdeildarfélagi hins vegar þegar hluta eignarhlutar er ráðstafað með því að taka tillit til endanlegrar beitingar mögulegs atkvæðisréttar í samræmi við 5. lið þessarar túlkunar. Í öllum öðrum tilvikum skal skrá gerninga sem fela í sér mögulegan atkvæðisrétt í samræmi við IAS-staðal 39.

Dagsetning almenns samkomulags: ágúst 2001.

Gildistökkudagur: Þessi túlkun tekur gildi fyrir árleg reikningsskil sem taka til tímabila sem hefjast 1. janúar 2002 eða síðar. Gera skal grein fyrir breytingum á reikningsskilaaðferðum samkvæmt bráðabirgðakröfum í 46. lið IAS-staðals 8.

---

B-deild – Útgáfud.: 10. mars 2006