

REGLUGERÐ FRAMKVÆMDASTJÓRNARINNAR (EB) nr. 1260/2008

2010/EES/39/04

frá 10. desember 2008

um innleiðingu tiltekinna alþjóðlegra reikningsskilastaðla í samræmi við reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1606/2002 að því er varðar alþjóðlegan reikningsskilastaðal (IAS-staðal) nr. 23 (*)

FRAMKVÆMDASTJÓRN EVRÓPUBANDALAGANNA HEFUR,

með hliðsjón af stofnsáttmála Evrópubandalagsins,

með hliðsjón af reglugerð Evrópuþingsins og ráðsins (EB) nr. 1606/2002 frá 19. júlí 2002 um beitingu alþjóðlegra reikningsskilastaðla ⁽¹⁾, einkum 1. mgr. 3. gr.,

og að teknu tilliti til eftirfarandi:

- 1) Með reglugerð framkvæmdastjórnarinnar (EB) nr. 1126/2008 ⁽²⁾ voru innleiddir tilteknir alþjóðlegir staðlar og túlkanir sem voru fyrir hendi 15. október 2008.
- 2) Hinn 29. mars 2007 gaf Alþjóðareikningsskilaráðið (IASB) út endurskoðaðan alþjóðlegan reikningsskilastaðal (IAS-staðal) 23 *fjármagnskostnaður*, hér á eftir nefndur „endurskoðaður IAS-staðal 23“. Í endurskoðuðum IAS-staðli 23 er ekki lengur unnt, eins og í IAS-staðli 23, að færa fjármagnskostnað strax sem gjöld að svo miklu leyti sem tengja má fjármagnskostnaðinn beint kaupum, byggingu eða framleiðslu á hæftri eign. Allan slíkan fjármagnskostnað skal eignfæra og skal hann vera hluti af kostnaðarverði eignarinnar. Annan fjármagnskostnað skal færa sem gjöld. Endurskoðaður IAS-staðal 23 kemur í stað IAS-staðals 23, *fjármagnskostnaður*, sem var endurskoðaður 1993.
- 3) Með samráði við hóp tæknisérfræðinga (TEG) Evrópsku ráðgjafarnefndarinnar um reikningsskil (EFRAG) er það staðfest að endurskoðaður IAS-staðal 23 uppfylli tæknilegu skilyrðin fyrir innleiðingu sem eru sett fram í 2. mgr. 3. gr. reglugerðar (EB) nr. 1606/2002. Endurskoðunarhópurinn um ráðgjöf um reikningsskilastaðla

lagði mat á álit Evrópsku ráðgjafarnefndarinnar um reikningsskil (EFRAG) um stuðning við staðlana, í samræmi við ákvörðun framkvæmdastjórnarinnar 2006/505/EB frá 14. júlí 2006 um skipun endurskoðunarhóps um ráðgjöf um reikningsskilastaðla til að ráðleggja framkvæmdastjórninni um hlutlægni og hlutleysi álita EFRAG ⁽³⁾ og tilkynnti framkvæmdastjórn Evrópubandalaganna að álitid væri skynsamlegt og hlutlægt.

- 4) Því ber að breyta reglugerð (EB) nr. 1126/2008 til samræmis við það.
- 5) Ráðstafanirnar, sem kveðið er á um í þessari reglugerð, eru í samræmi við álit stýrjnefndarinnar um reikningsskil.

SAMÞYKKT REGLUGERÐ ÞESSA:

1. gr.

Í viðaukanum við reglugerð (EB) nr. 1126/2008 kemur alþjóðlegur reikningsskilastaðal, IAS-staðal 23 (endurskoðaður 2007), *fjármagnskostnaður*, í stað alþjóðlegs reikningsskilastaðals, IAS-staðals 23 (endurskoðaður 1993), *fjármagnskostnaður*, eins og fram kemur í viðaukanum við þessa reglugerð.

2. gr.

Félög skulu beita IAS-staðli 23 (endurskoðaður 2007), eins og hann er settur fram í viðaukanum við þessa reglugerð eigi síðar en frá og með upphafsdagsetningu fyrsta fjárhagsárs þeirra sem hefst eftir 31. desember 2008.

3. gr.

Reglugerð þessi öðlast gildi á þriðja degi eftir að hún birtist í *Stjórnartíðindum Evrópusambandsins*.

Reglugerð þessi er bindandi í heild sinni og gildir í öllum aðildarríkjunum án frekari lögfestingar.

Gjört í Brussel 10. desember 2008.

Fyrir hönd framkvæmdastjórnarinnar,

Charlie McCREEVY

framkvæmdastjóri.

(*) Þessi EB-gerð birtist í Stjtið. ESB L 338, 17.12.2008, bls. 10. Hennar var getið í ákvörðun sameiginlegu EES-nefndarinnar nr. 74/2009 frá 29. maí 2009 um breytingu á XXII. viðauka (Félagaréttur), sjá *EES-viðbætur við Stjórnartíðindi Evrópusambandsins* nr. 47, 3.9.2009, bls. 41.

⁽¹⁾ Stjtið. EB L 243, 11.9.2002, bls. 1.

⁽²⁾ Stjtið. ESB L 320, 29.11.2008, bls. 1.

⁽³⁾ Stjtið. ESB L 199, 21.7.2006, bls. 33.

VIÐAUKI

ALÞJÓÐLEGIR REIKNINGSSKILASTAÐLAR

IAS-staðall 23	IAS-staðall 23, <i>ffjármagnskostnaður</i> (endurskoðaður 2007)
----------------	-----------------------------------------------------------------

ALÞJÓÐLEGUR REIKNINGSSKILASTAÐALL, IAS-STAÐALL 23

Fjármagnskostnaður

GRUNDVALLARREGLA

- 1 Fjármagnskostnaður, sem tengja má beint kaupum, byggingu eða framleiðslu á hæfri eign, skal vera hluti af kostnaðarverði þeirrar eignar. Annar fjármagnskostnaður er færður sem gjöld.

GILDISSVIÐ

- 2 Eining skal beita þessum staðli við færslu fjármagnskostnaðar.
- 3 Í staðlinum er ekki fjallað um raunverulegan eða reiknaðan kostnað vegna eigin fjár, þ.m.t. forgangshluta fjármagn sem ekki er flokkað sem skuld.
- 4 Ekki er gerð krafa um að eining beiti staðlinum á fjármagnskostnað sem tengja má beint kaupum, byggingu eða framleiðslu á:
 - a) hæfri eign sem er metin á gangvirði, t.d. lífrænni eign eða
 - b) birgðum sem eru unnar eða framleiddar endurtekið á annan hátt í miklu magni.

SKILGREININGAR

- 5 Merking hugtaka, sem eru notuð í þessum staðli, er sem hér segir:

Fjármagnskostnaður er vextir og annar kostnaður sem eining stofnar til í tengslum við lántöku á fjármagni.

Hæf eign er eign sem óhjákvæmilegt er að taki talsverðan tíma að gera tilbúna til fyrirhugaðrar notkunar eða sölu.

- 6 Fjármagnskostnaður getur innifalið:
 - a) vexti af yfirdrætti í banka og skammtíma- og langtímalántökum,
 - b) afskrift afsláttar eða yfirverðs, sem tengist lántökum,
 - c) afskrift viðbótarkostnaðar, sem stofnað er til í tengslum við útvegum lána,
 - d) fjármögnunargjöld vegna fjármögnunarleigu sem eru færð í samræmi við IAS-staðal 17, *leigusamningar*, og
 - e) gengismun, sem hlýst af lántöku í erlendum gjaldmiðli, að því marki sem hann telst leiðrétting á vaxtakostnaði.
- 7 Hvert eftirfarandi getur verið hæf eign, allt eftir aðstæðum:
 - a) birgðir
 - b) verksmiðjur
 - c) orkuver
 - d) óefnislegar eignir
 - e) fjárfestingareignir.

Fjáreignir og birgðir, sem eru búnar til eða framleiddar á annan hátt á stuttu tímabili, eru ekki hæfar eignir. Eignir, sem tilbúnar eru til fyrirhugaðrar notkunar eða eru söluhæfar við kaup, eru ekki hæfar eignir.

FÆRSLA

- 8 Eining skal eignfæra fjármagnskostnað, sem tengja má beint kaupum, byggingu eða framleiðslu á hæfri eign, sem hluta af kostnaðarverði þeirrar eignar. Eining skal færa annan fjármagnskostnað sem gjöld á því tímabili sem hún stofnar til hans.

- 9 Fjármagnskostnaður sem tengja má beint kaupum, byggingu eða framleiðslu á hæfri eign telst með í kostnaðarverði þeirrar eignar. Slíkur fjármagnskostnaður er eignferður sem hluti af kostnaðarverði eignarinnar þegar líklegt er að hann muni leiða til efnahagslegs ávinnings fyrir eininguna í framtíðinni og unnt er að meta kostnaðinn með áreiðanlegum hætti. Þegar eining beitir IAS-staðli 29, *reikningsskil í hagkerfum þar sem óðaverðbólga ríkir*, færir hún sem gjöld þann hluta fjármagnskostnaðarinnar sem svarar til verðbólgunnar á sama tímabili í samræmi við 21. lið þess staðals.

Eignfæranlegur fjármagnskostnaður

- 10 Fjármagnskostnaður, sem tengja má beint kaupum, byggingu eða framleiðslu á hæfri eign, er sá fjármagnskostnaður sem komist hefur verið hjá ef útgjöld hefðu ekki orðið vegna hinnar hæfu eignar. Þegar eining fær fjármagn að láni sérstaklega í þeim tilgangi að afla tiltekinnar, hæfrar eignar er auðveldlega hægt að greina þann fjármagnskostnað sem tengist hæfu eigninni beint.
- 11 Erfitt getur verið að greina bein tengsl milli tiltekinnar lántöku og hæfrar eignar svo og að ákvarða hvaða lántöku hefði verið hægt að komast hjá með öðrum hætti. Erfiðleikar af því tagi koma t.d. upp þegar fjármögnunarrhreyfingum einingar er miðstýrt. Erfiðleikar koma einnig upp þegar samstæða notar mismunandi tegundir skuldagerninga til að afla lánsfjár á mismunandi vöxtum og endurlánar öðrum einingum í samstæðunni þetta fjármagn á mismunandi grundvelli. Önnur vandkvæði koma upp vegna lána sem gefin eru upp í eða tengd eru erlendum gjaldmiðlum þegar samstæðan starfar í efnahagskerfum þar sem verðbólga er mikil og vegna gengissveiflna. Af því leiðir að erfitt er að ákvarða fjárhæð fjármagnskostnaðar sem tengja má beint kaupum á hæfri eign og þá er nauðsynlegt að beita mati.
- 12 Að því marki sem eining tekur fjármagn að láni í þeim sérstaka tilgangi að afla hæfrar eignar, skal einingin ákvarða fjárhæð eignfæranlegs fjármagnskostnaðar sem raunverulegan fjármagnskostnað sem stofnað er til með lántökunni á tímabilinu, að frádregnum eignatekjum af tímabundinni fjárfestingu þeirrar lántöku.
- 13 Fyrirkomulag fjármögnunar vegna hæfrar eignar getur leitt til þess að eining afli lánsfjár og stofni til tengs fjármagnskostnaðar áður en hluti fjármagnsins eða það allt er notað í útgjöld vegna hæfu eignarinnar. Í slíkum tilvikum er fjármagnið oft notað til tímabundinna fjárfestinga uns það er notað í útgjöld vegna hæfu eignarinnar. Við ákvörðun á fjárhæð eignfæranlegs fjármagnskostnaðar á einhverju tímabili eru eignatekjur af þessu fjármagni dregnar frá fjármagnskostnaðinum sem stofnað hefur verið til.
- 14 Að því marki sem eining tekur fjármagn að láni almennt og notar það í þeim tilgangi að afla hæfrar eignar skal einingin ákvarða fjárhæð eignfæranlegs fjármagnskostnaðar með því að beita eignfærsluhlutfalli á útgjöld vegna eignarinnar. Eignfærsluhlutfall skal vera vegið meðaltal fjármagnskostnaðar sem á við útistandandi lántöku einingar á tímabilinu, aðra en þá lántöku sem er sérstaklega í þeim tilgangi að afla hæfrar eignar. Fjárhæð fjármagnskostnaðar, sem eining eignfærir á tímabili, skal ekki vera umfram fjárhæð fjármagnskostnaðar sem hún stofnaði til á því tímabili.
- 15 Við sumar aðstæður er viðeigandi að telja allar lántökur móðurfélags og dótturfélaga þess með við útreikning á vegnu meðaltali fjármagnskostnaðar. Við aðrar kringumstæður er viðeigandi að hvert dótturfélag fyrir sig noti vegið meðaltal fjármagnskostnaðar sem tengist eigin lántöku.

Bókfært verð hæfra eigna umfram endurheimtanlega fjárhæð

- 16 Þegar bókfært verð eða vænt endanlegt kostnaðarverð hæfrar eignar er hærra en endurheimtanleg fjárhæð eða breint söluvirði hennar er bókfært verð niðurfært eða afskrifað í samræmi við kröfur annarra staðla. Í sumum tilvikum er niðurfærða eða afskrifaða fjárhæðin bakfærð í samræmi við þessa sömu staðla.

Upphaf eignfærslu

- 17 Eining skal hefja eignfærslu fjármagnskostnaðar, sem hluta af kostnaðarverði hæfrar eignar, á upphafsdagsetningunni. Upphafsdagsetning að því er varðar eignfærslu er sá dagur þegar eining uppfyllir fyrst öll eftirfarandi skilyrði:
- a) hún stofnar til útgjalda vegna eignarinnar,
 - b) hún stofnar til fjármagnskostnaðar og
 - c) hún annast nauðsynlega starfsemi til að búa eignina undir fyrirhugaða notkun eða sölu.

- 18 Aðeins þau útgjöld, sem leitt hafa til greiðslna handbærs fjár, yfirfærslu annarra eigna eða stofnunar vaxtaberandi skulda teljast til útgjalda vegna hæfrar eignar. Útgjöld lækka við móttöku áfangagreiðslna og styrkja í tengslum við eignina (sjá IAS-staðal 20, færsla opinberra styrkja og upplýsingar um opinbera aðstoð). Meðaltal bókfærðs verðs eignarinnar á tímabili, þ.m.t. áður eignfærður fjármagnskostnaður, er venjulega sanngjörn nálgun á þeim útgjöldum sem eignfærsluhlutfallinu er beitt á á tímabilinu.
- 19 Sú starfsemi, sem er nauðsynleg til þess að búa eignina undir fyrirhugaða notkun eða sölu, felur í sér meira en að setja eignina saman efnislega. Hún felur í sér tæknilega vinnu og stjórnsýslustörf áður en efnisleg samsetning hefst, s.s. starfsemi sem tengist öflun leyfa áður en hin efnislega samsetning hefst. Slik starfsemi felur þó ekki í sér eignarhald á eign þegar engin framleiðsla eða þróun, sem breytir ástandi eignarinnar, á sér stað. Til dæmis er fjármagnskostnaður, sem stofnað er til á meðan skipulagning á landi stendur yfir, eignfærður á því tímabili sem starfsemi, sem tengist skipulagningunni, á sér stað. Fjármagnskostnaður, sem stofnað er til á meðan eignarhald er á landi, sem keypt hefur verið til byggingar en þar sem engin tengd skipulagningar- eða undirbúningsvinna fer fram, uppfyllir þó ekki skilyrði um eignfærslu.

Frestun eignfærslu

- 20 Eining skal fresta eignfærslu fjármagnskostnaðar þegar virkri skipulagningu hæfrar eignar er frestað í langan tíma í einu.
- 21 Eining getur stofnað til fjármagnskostnaðar í langan tíma í einu þegar hún frestar nauðsynlegri starfsemi til að búa eign undir fyrirhugaða notkun eða sölu. Slikur kostnaður er kostnaður við eignarhald á eignum sem hefur verið lokið að hluta og uppfyllir ekki skilyrði um eignfærslu. Eining frestar þó ekki venjulega eignfærslu fjármagnskostnaðar á því tímabili þegar hún sinnir töluverðri tæknilegri vinnu og stjórnsýslustörfum. Eining frestar heldur ekki eignfærslu fjármagnskostnaðar þegar tímabundin töf er nauðsynlegur hluti ferlis við að búa eign undir fyrirhugaða notkun eða sölu. Eignfærsla heldur t.d. áfram á þeim langa tíma sem mikil vatnshæð seinkar brúarsmíði ef algengt er að vatnshæð sé mikil á smíðatímanum á því landsvæði sem um er að ræða.

Stöðvun eignfærslu

- 22 Eining skal stöðva eignfærslu fjármagnskostnaðar þegar nánast allri nauðsynlegri starfsemi til að búa hæfa eign undir fyrirhugaða notkun eða sölu er lokið.
- 23 Eign er venjulega tilbúin til fyrirhugaðrar notkunar eða sölu þegar efnislegri samsetningu eignarinnar er lokið jafnvel þótt reglubundin stjórnunarvinna kunní að halda áfram. Ef aðeins minni háttar breytingum er ólokið, s.s. að skreyta eign í samræmi við forskrift kaupanda eða notanda, bendir það til þess að nánast allri starfsemi sé lokið.
- 24 Þegar eining lýkur smíði hæfrar eignar í áföngum og hægt er að nota hvern áfanga fyrir sig á meðan smíði annarra áfanga heldur áfram, skal einingin stöðva eignfærslu fjármagnskostnaðar þegar hún lýkur nánast allri nauðsynlegri starfsemi við að búa þann áfanga undir fyrirhugaða notkun eða sölu.
- 25 Atvinnurekstrarsvæði, sem samanstendur af nokkrum byggingum sem sérhverja er hægt að nota sjálfstætt, er dæmi um hæfa eign þar sem hægt er að nota hvern áfanga fyrir sig á meðan smíði annarra áfanga heldur áfram. Dæmi um hæfa eign, sem þarf að ljúka áður en hægt er að nota nokkurn hluta, er iðjuver þar sem nokkur ferli eru framkvæmd í ákveðinni röð á mismunandi stöðum en á sama svæði, s.s. stálver.

UPPLÝSINGAR

- 26 Eining skal birta upplýsingar um:

- a) fjárhæð fjármagnskostnaðar, sem eignfærð er á tímabilinu, og
- b) eignfærsluhlutfallið sem notað er til að ákvarða fjárhæð eignfæranlegs fjármagnskostnaðar.

BRÁÐABIRGÐAÁKVÆÐI

- 27 Þegar beiting þessa staðals hefur í för með sér breytingu á reikningsskilaaðferð skal eining beita staðlinum á fjármagnskostnað sem varðar hæfar eignir með upphafsdagsetningu eignfærslu á gildistökudegi eða síðar.
- 28 Eining getur þó tilgreint hvaða dagsetningu sem er fyrir gildistökudag og beitt staðlinum á fjármagnskostnað sem varðar allar hæfar eignir með upphafsdagsetningu eignfærslu á þeim degi eða síðar.

GILDISTÖKUDAGUR

- 29 Eining skal beita staðlinum að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2009 eða síðar. Heimilt er að beita honum fyrr. Ef eining beitir staðlinum fyrir 1. janúar 2009 skal hún greina frá því.

AFTURKÖLLUN IAS-STAÐALS 23 (ENDURSKOÐAÐUR 1993)

- 30 Þessi staðall kemur í stað IAS-staðals 23, *fjármagnskostnaður*, sem var endurskoðaður 1993.

Viðbætur

Breytingar á öðrum yfirlýsingum

Breytingunum í þessum viðbæti skal beitt að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2009 eða síðar. Ef eining beitir þessum staðli að því er varðar fyrra tímabil taka breytingarnar í þessum viðbæti gildi fyrir það fyrra tímabil. Í liðunum, sem hefur verið breytt, er nýr texti undirstrikaður og texti sem hefur verið felldur brott er yfirstrikaður.

A1 IFRS-staðli 1, *inleiðing alþjóðlegra reikningsskilastaðla*, er breytt eins og lýst er hér á eftir:

Ákvæðum 9., 12. og 13. liðar er breytt, á eftir lið 25H er fyrirsögn og lið 25I bætt við og lið 47G er bætt við svohljóðandi:

„9 Bráðabirgðaákvæði í öðrum IFRS-stöðlum gilda um breytingar á reikningsskilaaðferðum sem eining, sem þegar notar IFRS-staðla, gerir. Þau eiga ekki við um skipti upphafsnotanda yfir í IFRS-staðla nema að því leyti sem tilgreint er í liðum 25D, 25H, 25I, 34A og 34B.

12 Í þessum IFRS-staðli eru fastsettir tveir flokkar undanþága frá meginreglunni um að eining skuli fylgja öllum IFRS-stöðlum í upphafsefnahagsreikningnum samkvæmt IFRS-staðlinum:

- a) Í liðum 13–25I og 36A–36C eru veittar undanþágur frá sumum kröfum annarra IFRS-staðla.
- b) Í liðum 26–34B er afturvirk beiting sumra þátta annarra IFRS-staðla bönnuð.

13 Eining getur kosið að nota eina eða fleiri af eftirfarandi undanþágum:

- a) ...
- l) mat á gangvirði fjáreigna eða fjárskulda við upphaflega færslu (liður 25G),
- m) fjáreign eða óefnisleg eign færð í samræmi við IFRIC-túlkun 12, *samningar um þjónustuvilnum* (liður 25H) og
- n) fjármagnskostnaður (liður 25I).

Eining skal ekki beita þessum undanþágum á hliðstæðan hátt á aðra liði.

Fjármagnskostnaður

25I Notandi, sem beitir stöðlunum í fyrsta sinn, getur beitt bráðabirgðaákvæðunum sem eru sett fram í 27. og 28. lið í IAS-staðli 23, *fjármagnskostnaður* (endurskoðaður 2007). Í þessum liðum skal túlka vísanir í gildistökudag sem 1. janúar 2009 eða daginn sem skipt er yfir í IFRS-staðla, eftir því hvor er síðar.

47G Eining skal beita breytingunum í n-lið 13. liðar og lið 25I að því er varðar árleg tímabil sem hefjast 1. janúar 2009 eða síðar. Ef eining beitir IAS-staðli 23 að því er varðar fyrra tímabil taka þessar breytingar gildi fyrir það fyrra tímabil.“

- A2 Í IAS-staðli 1, *framsetning reikningsskila*, er síðasti málsliður 110. liðar felldur brott.
- A3 Í IAS-staðli 7, *yfirlit um sjóðstreymi*, er 32. lið breytt sem hér segir:
- „32 Í sjóðstreymisyfirlitinu er greint frá samanlagðri fjárhæð vaxta sem hefur verið greidd á tímabilinu, hvort sem vextirnir hafa verið færðir til gjalda í rekstrarreikningi eða eignfærðir í samræmi við IAS-staðal 23, *fjármagnskostnaður*.“
- A4 Í IAS-staðli 11, *verksamningar*, er síðasta málslið 18. liðar breytt sem hér segir:
- „18 Kostnaður, sem rekja má almennt til samningsvinnu og hægt er að skipta niður á ákveðna samninga, er m.a. einnig fjármagnskostnaður.“
- A5 Í IAS-staðli 16, *varanlegir rekstrarfjármunir*, er 23. lið breytt sem hér segir:
- „23 Kostnaðarverð varanlegra rekstrarfjármuna er ígildi staðgreiðsluverðs á færsludegi. Ef greiðslu er frestað umfram eðlileg lánskjöer er mismunurinn á ígildi staðgreiðsluverðs og heildargreiðslu færður sem vextir á lánstímanum nema vextirnir séu eignfærðir í samræmi við IAS-staðal 23.“
- A6 Í IAS-staðli 38, *óefnislegar eignir*, er 32. lið breytt sem hér segir:
- „32 Ef greiðslu fyrir óefnislega eign er frestað umfram eðlileg lánskjöer er kostnaðarverð ígildi staðgreiðsluverðs. Mismunurinn á þessari fjárhæð og heildargreiðslum er færður sem vaxtagjöld á lánstímabilinu nema hann sé eignfærður í samræmi við IAS-staðal 23, *fjármagnskostnaður*.“
- A7 Í IFRIC-túlkun 1, *breytingar á núverandi skuldbindingum vegna starfsemi sem leggja skal niður, enduruppbyggingu eða sambærilegum skuldbindingum*, er 8. lið breytt sem hér segir:
- „8 Reglubundin breyting afvöxtunarstuðulsins skal færð í rekstrarreikning sem fjármagnskostnaður þegar hún á sér stað. Eignfærsla samkvæmt IAS-staðli 23 er ekki heimil.“

