

Norsk RegnskapsStandard 12

Avvikling og avhendelse (November 2001. Endelig oktober 2002, revidert oktober 2009)

Virkeområde

1. Denne standarden regulerer i hvilke tilfeller det skal gis særskilte opplysninger om virksomhet eller vesentlig anleggsmiddel som er under avhendelse eller avvikling, herunder om slike virksomheter skal presenteres separat i resultatregnskap, balanse og kontantstrømoppstilling.

Definisjoner

2. En **foretaksdel** er en separat og vesentlig del av foretaket. Delen må være en **virksomhet** for å regnes som foretaksdel etter denne standarden. Skillet mellom virksomhet og enkelteiendeler framgår av reguleringen i NRS(F) *Virksomhetskjøp og konsernregnskap*¹. Foretaksdelen skal minst utgjøre en separat *vurderingsenhet* for nedskrivning eller en gruppe av slike enheter umiddelbart før beslutning om avhendelse. Foretaksdelen kan være avgrenset mot andre foretaksdeler enten ut fra type virksomhet eller som geografisk enhet.
3. Med foretaksdel **under avhendelse** menes at foretaksdelen på balansedagen er besluttet solgt, avviklet eller fisjonert, eller at foretaksdelen er solgt, avviklet eller fisjonert i løpet av regnskapsåret eller perioden det vises sammenligningstall for.
4. For at en foretaksdel skal anses besluttet solgt etter denne standard må den være tilgjengelig for umiddelbart salg, og et salg må være svært sannsynlig², herunder:
 - a. Foretaksdelen er besluttet solgt av det ledelsesorgan som har fullmakt til å treffe salgsbeslutning; og
 - b. Foretaksdelen er aktivt markedsført overfor relevante kjøpere; og
 - c. Det er svært sannsynlig at et salg vil gjennomføres innen ett år fra balansedagen. Dersom det er inngått bindende salgavtale anses denne betingelsen oppfylt.
5. For at en foretaksdel skal anses besluttet avviklet etter denne standarden skal
 - a. Relevant ledelse på balansedagen ha besluttet å avvikle virksomheten i foretaksdelen; og

¹ Denne standarden benytter virksomhetsdefinisjonen som inngår i NRS (F) Virksomhetskjøp og konsernregnskap. Definisjonen lyder "Med **virksomhet** forstås et integrert sett av aktiviteter og eiendeler som utføres og styres eller som er egnet til å kunne utføres og styres med henblikk på å frembringe avkastning i form av utbytte, lavere utgifter eller andre økonomiske fordeler direkte til investorer eller andre eiere, medlemmer eller deltakere."

² Begrepet svært sannsynlig har samme innhold som begrepet "betydelig sannsynlighetsovervekt" i NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler.

- b. Beslutningen om avvikling være kommunisert til dem som berøres av avviklingen, normalt ansatte, kunder, leverandører og/eller lokale myndigheter senest på balansedagen; og
 - c. Det er svært sannsynlig at nedleggelsen vil være gjennomført innen ett år fra balansedagen.
6. En foretaksdel som det på balansedagen er besluttet å skille ut ved fisjon er også foretaksdel under avhendelse fra det tidspunktet det er svært sannsynlig at fisjonen blir gjennomført. Dette kan tidligst være når fisjonsplan er signert av styret eller styrene.
7. Vurderingen av hvilke foretaksdeler som omfattes av reglene i denne standarden kan være forskjellig i et foretaks selskapsregnskap og konsernregnskap.

Presentasjon av foretaksdel under avhendelse

8. Foretaksdel under avhendelse på balansedag presenteres enten
- a. sammen med den øvrige virksomheten i resultatregnskap, balanse og kontantstrømoppstilling, med tilleggsopplysninger i noter; eller
 - b. separat i resultatregnskapet som resultat fra foretaksdel under avhendelse og separat i balansen som eiendeler i foretaksdel under avhendelse og forpliktelser i foretaksdel under avhendelse for alle perioder som presenteres. Kontantstrøm fra foretaksdel under avhendelse kan presenteres separat eller sammen med kontantstrømmer fra øvrig virksomhet i kontantstrømoppstillingen. Det skal gis tilleggsinformasjon i noter; eller
 - c. separat i resultatregnskapet som resultat fra foretaksdel under avhendelse, for alle perioder som presenteres, og separat i balansen som eiendeler i foretaksdel under avhendelse og forpliktelser i foretaksdel under avhendelse for balansedag(er) fra og med det tidspunkt foretaksdelen anses som under avhendelse i samsvar med punkt 2 til 6. Kontantstrøm fra foretaksdel under avhendelse kan presenteres separat eller sammen med kontantstrømmer fra øvrig virksomhet i kontantstrømoppstillingen. Det skal gis tilleggsinformasjon i noter.

Valg av presentasjon i samsvar med punkt a, b eller c over er et valg av regnskapsprinsipp, og må anvendes konsistent for alle foretaksdeler under avhendelse.

9. Dersom separat presentasjon velges etter pkt 8b eller 8c, skal resultatet av foretaksdelen presenteres som et nettoresultat av driftsinntekter og driftskostnader knyttet til foretaksdel under avhendelse, finansinntekter og finanskostnader knyttet til finansielle eiendeler eller forpliktelser som inngår i foretaksdelen og omfattes av avhendelsen, og tilhørende skattekostnad. Resultater for tidligere perioder skal reklassifiseres for å bli sammenlignbare. Gevinst eller tap ved avhendelsen inngår også i resultat fra foretaksdel under avhendelse. Resultat fra foretaksdel under avhendelse presenteres på egen linje etter skatt.

10. Ved presentasjon av resultat fra foretaksdel under avhendelse skal driftsinntekter og alle kostnader knyttet til foretaksdelen inngå, likevel slik at eventuelle transaksjoner mellom foretaksdel under avhendelse og videreført virksomhet elimineres. Felleskostnader for den samlede virksomheten skal bare tilordnes foretaksdel under avhendelse i den grad de vil bortfalle som følge av avhendelse eller avvikling.

Avskrivning og nedskrivning av anleggsmidler som er under avhendelse

11. Anleggsmidler og eventuelle tilhørende omløpsmidler og forpliktelser som på balansedagen er besluttet solgt men som ikke utgjør en foretaksdel under avhendelse etter punkt 2-6 skal regnskapsføres etter de ordinære vurderings- og presentasjonsreglene. Herunder vurderes eventuell nedskrivning etter NRS(F) *Nedskrivning av anleggsmidler*. Dette innebærer at bruksverdi bare kan benyttes i den grad eiendelene forventes benyttet i virksomheten eller virksomhet som videreføres etter fisjon for hoveddelen av gjenværende levetid. For eiendeler som er under salg eller avvikling skal gjenvinnbart beløp beregnes som netto salgsverdi. En eiendelsgruppe som markedsføres for samlet salg skal vurderes som en vurderingsenhet for nedskrivning. En beslutning om salg eller avvikling kan være en indikasjon på verdifall.
12. Det kan være relevant å presentere anleggsmidler og eventuelle tilhørende omløpsmidler og forpliktelser som på balansedagen er under avhendelse på separate linjer i balansen dersom det bidrar til bedre informasjon, jf regnskapsloven § 6-3. Det er imidlertid ikke anledning til å nettoføre eiendeler under avhendelse og tilhørende forpliktelser.
13. Eiendeler under avhendelse behøver ikke avskrives dersom forventet salgpris (restverdi) minst tilsvarer balanseført verdi for eiendelene. Dette er et valg av regnskapsprinsipp, og må anvendes konsistent for alle eiendeler og grupper av eiendeler som holdes for salg.

Regnskapsføring av gevinster og tap ved avhendelse

14. Gevinster og tap ved avhendelse av foretaksdel og anleggsmidler som er benyttet i foretakets virksomhet klassifiseres som driftsinntekt eller driftskostnad med mindre en annen klassifisering følger av andre standarder, eller gevinst eller tap inngår i separat klassifisering av resultat fra foretaksdel under avhendelse etter denne standarden punkt 8 og 9. Gevinst eller tap ved avhendelse skal ikke presenteres som justering av avskrivninger. Dersom gevinst eller tap er vesentlig skal den vises på egen linje i samsvar med regnskapsloven § 6-3.

Endring av en plan om avhendelse av foretaksdel

15. Dersom avhendelse av en foretaksdel som er vist separat i resultatregnskapet som foretaksdel under avhendelse i samsvar med pkt 8b eller 8c ikke lenger framstår som svært sannsynlig, skal resultatet av foretaksdelen klassifiseres sammen med resultatet av den øvrige virksomheten. Klassifisering av tidligere perioder skal endres slik at resultatet av foretaksdelsdelen klassifiseres sammen med resultatet av øvrig virksomhet for alle perioder som presenteres. Eiendeler og forpliktelser på balansedagen klassifiseres sammen med øvrige eiendeler og forpliktelser. Klassifiseringen av eiendeler og forpliktelser i tidligere perioder kan endres eller vises som tidligere presentert. Dette

representerer valg av regnskapsprinsipp, og må anvendes konsistent for alle tilsvarende situasjoner. Det skal gis tilleggsinformasjon i noter.

Når avhendelse ikke lenger anses som svært sannsynlig vil det påvirke vurderingen av eiendeler og forpliktelser. Restverdier og vurderingsenhet for nedskrivning vurderes ut fra situasjonen på balansedag. Eventuelle endringer anses som estimatendringer og regnskapsføres i den perioden estimatet endres.

Tilleggsopplysninger

Foretaksdel under avhendelse

16. I den perioden en foretaksdel anses som under avhendelse og til og med den perioden foretaksdelen er avhendet skal det gis følgende tilleggsopplysninger i noter til regnskapet, uavhengig av om foretaksdelen er presentert separat eller sammen med øvrig virksomhet:
- a. En beskrivelse av foretaksdelen
 - b. En beskrivelse av forholdene som medfører at foretaksdelen anses som under avhendelse
 - c. Driftsinntekter og driftskostnader knyttet til foretaksdelen, finansinntekter og finanskostnader knyttet til finansielle eiendeler eller forpliktelser som inngår i foretaksdelen, og tilhørende skattekostnad, som samlet utgjør nettoresultatet av foretaksdelen.
 - d. Gevinst eller tap ved avhendelsen og eventuell skatt på resultatet.
 - e. Balanseført verdi av foretaksdel under avhendelse fordelt på anleggsmidler, omløpsmidler, langsiktig gjeld og kortsiktig gjeld. Ytterligere inndeling skal gis dersom det er nødvendig for å forstå effekten av avhendelsen.
17. Ved separat presentasjon av foretaksdel under avvikling etter punkt 8b eller 8c er det ikke krav om at øvrige noter som spesifiserer poster i resultat og balanse omfatter informasjon om foretaksdel under avhendelse. Det må likevel gis informasjon som er nødvendig for å forstå resultat og økonomisk stilling for foretaket, inkludert foretaksdel under avhendelse i samsvar med regnskapsloven § 7-1. Som et minimum skal det gis informasjon om forpliktelser og betingede forpliktelser knyttet til foretaksdel under avhendelse.

Anleggsmidler under avhendelse

18. Det kreves ikke spesifikke tilleggsopplysninger for anleggsmidler eller grupper av anleggsmidler som er under avhendelse etter denne standard. I den grad slike opplysninger er nødvendige for å forstå resultat eller økonomisk stilling skal nødvendige opplysninger etter regnskapslovens generelle bestemmelser, herunder informasjon om store enkelttransaksjoner, gis.

Ikrafttredelse og overgangsregler ved første gangs bruk

19. Denne regnskapsstandarden gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2010 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.

20. Ved første gangs bruk av denne standarden skal foretaksdel som er under avhendelse på tidspunktet for implementering av denne standarden presenteres etter denne standarden. For eiendeler og foretaksdeler som er avhendet før inngående balanse i implementeringsåret kreves likevel ikke presentasjon eller tilleggsopplysninger etter denne standarden. Det oppfordres imidlertid til å gi slik informasjon i den grad den er tilgjengelig i foretaket.