

En praktisk guide til segmentrapportering*

Oktober 2008



the 1990s, the number of people in the UK who are aged 65 and over has increased from 10.5 million to 13.5 million (19.5% of the population).

There is a growing awareness of the need to address the needs of older people, and the Government has set out a strategy for the 21st century in the White Paper on *Ageing Better: The Government's Strategy for Older People* (Department of Health, 1999). This strategy is based on the following principles:

- (i) older people should be able to live independently in their own homes;
- (ii) older people should be able to live in their own communities;
- (iii) older people should be able to live in good health and be able to take part in the activities of their communities;
- (iv) older people should be able to live in good financial circumstances.

The White Paper also sets out a number of key objectives for the Government:

- (i) to improve the health and well-being of older people;
- (ii) to improve the financial security of older people;
- (iii) to improve the housing and living conditions of older people;
- (iv) to improve the social and community life of older people.

The White Paper also sets out a number of key actions for the Government:

- (i) to improve the health and well-being of older people;
- (ii) to improve the financial security of older people;
- (iii) to improve the housing and living conditions of older people;
- (iv) to improve the social and community life of older people.

The White Paper also sets out a number of key actions for the Government:

- (i) to improve the health and well-being of older people;
- (ii) to improve the financial security of older people;
- (iii) to improve the housing and living conditions of older people;
- (iv) to improve the social and community life of older people.

The White Paper also sets out a number of key actions for the Government:

- (i) to improve the health and well-being of older people;
- (ii) to improve the financial security of older people;
- (iii) to improve the housing and living conditions of older people;
- (iv) to improve the social and community life of older people.

The White Paper also sets out a number of key actions for the Government:

- (i) to improve the health and well-being of older people;
- (ii) to improve the financial security of older people;
- (iii) to improve the housing and living conditions of older people;
- (iv) to improve the social and community life of older people.

Innhold

Innledning	Side 4
Viktige forhold ved implementeringen	Side 5
Vesentlige forskjeller mellom IFRS 8 og IAS 14	Side 6
Nyttige tips ved første gangs anvendelse av IFRS	Side 7
Et raskt blikk på IFRS 8	Side 8
Spørsmål og svar	Side 12

Innledning

Senest fra regnskapsåret 2009 trer den nye standarden IFRS 8 Driftssegmenter i kraft. Segmentrapportering skal fremover baseres på foretakets interne ledelsesrapportering, og implementering av den nye standarden kan innebære betydelige endringer for mange foretak. Formålet er å få frem den informasjon ledelsen selv bruker for å følge opp foretakets resultater og treffe beslutninger knyttet til driften. Dette vil blant annet gi en bedre kobling mellom finansregnskapet og annen finansiell informasjon foretaket publiserer. Det skal gis sammenligningstall for 2008 allerede ved første delårsrapportering 2009, så konsekvensene av nye krav må vurderes så raskt som mulig. Denne publikasjonen tar for seg de vesentlige kravene i standarden, og gir innspill på praktiske utfordringer i implementeringsfasen.

Viktige forhold ved implementeringen

International Accounting Standards Board (IASB) erstatter nåværende standard for segmentrapportering, IAS 14 Segmentrapportering, med IFRS 8 *Driftssegmenter*. IFRS 8 skal brukes for regnskapsperioder som begynner 1. januar 2009 eller senere¹, og det skal gis sammenlignbare sammenligningstall for 2008. Første rapportering etter ny standard skjer således allerede for første kvartal 2009, med sammenligningstall for første kvartal 2008. Krav om segmentinformasjon gjelder i all hovedsak børsnoterte foretak. Avlegger foretaket konsernregnskap, gjelder kravet kun for konsernregnskapet, ikke selskapsregnskap.

IFRS 8 introduserer en "ledelsestilnærming" for identifikasjon av segmentene og måling av segmentets inntjening, ved at rapportert segmentinformasjon skal baseres på allerede tilgjengelig intern informasjon. Overgangen fra en modell basert på risiko og avkastning til en modell basert på internt rapportert informasjon betyr blant annet:

- At det kan bli endring i foretakets identifikasjon, måling og presentasjon av rapporteringspliktige segmenter.
- Enklere rapportering i og med at foretakene ikke lenger trenger å utarbeide to sett med informasjon. Intern rapportering og ekstern rapportering kan bli sammenfallende.
- At segmentinformasjonen ikke nødvendigvis måles i samsvar med IFRS. Avviket måling i intern rapportering fra IFRS, rapporteres det også slik eksternt. Det kreves i så fall at foretakene avstemmer segmentrapporteringen mot regnskapet.
- Større grad av mangfold i segmentrapportering og dårligere grunnlag for sammenlignbarhet mellom foretakene. Foretak som i utgangspunktet har mange fellestrekk kan komme til å rapportere sine segmenter ulikt på grunn av ulik intern rapportering.

Rapporteringspliktige segmenter er ikke lenger begrenset til de deler av en virksomheten som primært selger til eksterne kunder.

Praktisk erfaring

IFRS 8 er i all vesentlighet lik den amerikanske standarden SFAS 131 (US GAAP). Vi kan dermed bruke mye av erfaringene fra implementeringen av SFAS 131 når vi nå implementerer IFRS 8.

Erfaring fra PwC i USA viser blant annet at:

- Standarden krever at øverste beslutningstaker (Chief Operating Decision Maker, CODM) skal identifiseres. Vurderingen krever blant annet at man tar stilling til hvilken økonomisk informasjon knyttet til virksomheten som regelmessig gjennomgås av øverste beslutningstaker. Praksis viser at dette kan være en utfordring, særlig ved komplekse organisasjonsstrukturer.
- Regulatoriske myndigheter (SEC) har utfordret selskapenes identifikasjon og sammenslåing av driftssegmenter. Vi må forvente at også Kredittilsynet vil legge vekt på hvordan den nye standarden blir implementert når de foretar sitt tilsyn.
- For foretak som er underlagt kravene i Sarbanes-Oxley Section 404, kan det påløpe tilleggskostnader for å sikre at interne prosesser og systemer som genererer data for intern rapportering er tilstrekkelig robuste.

¹ Standarden kan benyttes før hvis foretaket ønsker det. Sammenligningstall må utarbeides også ved frivillig, tidlig implementering.

Vesentlige forskjeller mellom IFRS 8 og IAS 14

	IFRS 8	IAS 14	Kommentarer
Hva er driftssegmenter?	Forretningsvirksomhet som genererer driftsinntekter eller pådrar kostnader hvor driftsresultatet gjennomgås regelmessig av øverste beslutningstaker. Videre at det foreligger atskilt finansiell informasjon om forretningsvirksomheten.	Forretningsmessig eller geografiske bestanddeler som har avvikende risiko og inntjening.	Ny standard kan føre til endring i segmentenes sammensetning og økning i antallet rapporteringspliktige segmenter.
Hvilken informasjon skal rapporteres for et driftssegment?	Rapportert informasjon er basert på samme informasjon som ledelsen anvender for å styre driften av foretaket.	Rapportert informasjon er basert på finansiell informasjon presentert i finansregnskapet.	Ledelsens vurderinger knyttet til foretakets prestasjoner vil bli mer transparent og føre til grundigere gjennomgang av segmentinformasjon fra brukernes side.
Hva er basis for måling av segmentopplysninger?	Segmentinformasjon er basert på ledelsesinformasjon rapportert til øverste beslutningstaker. Denne kan avvike fra IFRS.	Segmentinformasjon er basert på finansiell informasjon basert på måleregler i samsvar med IFRS.	Ledelsesinformasjon er ikke nødvendigvis underbygd av de samme robuste prosesser og kontroller som årsregnskapet, og den er ikke underlagt ekstern revisjon. Implementering av slike prosesser og systemer kan bli kostbart.
Hvem omfatter dette?	Foretak hvis egenkapital- eller gjeldsinstrumenter er alminnelig omsettelige. Foretak som rapporterer sitt finansregnskap til et børstilsyn eller annen regulatorisk myndighet i den hensikt å utstede en klasse av instrumenter i et offentlig marked.	Foretak som har alminnelig omsettelige verdipapirer eller er i prosess mot slik omsetning.	Definisjonen inkluderer etter vår oppfatning også foretak som rapporterer sitt regnskap til regulatorisk myndigheter for å selge verdipapirer til allmennheten, uansett om disse verdipapirene omsettes i et offentlig marked.

Nyttige tips ved første gangs anvendelse av IFRS 8

- Start med å identifisere den øverste beslutningstakeren i foretaket. Vær klar over at vurderingen av øverste beslutningstaker kan være vanskelig, men identifikasjon av øverste beslutningstaker er nøkkelen til en korrekt fastsettelse av foretakets rapporteringspliktige segmenter.
- Vær klar over at du kan ende opp med flere rapporteringspliktige driftssegmenter enn det du har ved dagens rapportering, for eksempel i vertikalt integrerte virksomheter der flere ledd av verdikjeden regelmessig gjennomgås av øverste beslutningstaker. Vurder mulige konsekvenser av å presentere denne informasjonen i finansregnskapet.
- Vurder konsekvensene av å legge frem informasjonen slik den vil bli basert på nåværende interne rapportering. Intern ledelsesrapportering kan inneholde sensitiv informasjon, og IFRS 8 gir ikke unntak fra opplysningsplikten i den typen situasjoner, slik den gamle segmentstandard gjorde. Dette forholdet var sentralt og ble nøye vurdert av mange selskaper ved førstegangs anvendelse av SFAS 131.
- Gjennomgå kontrollrutinene for den interne rapporteringen. Disse rutinene er kanskje ikke underlagt de samme prosesser og systemer som de som leder frem til det konsoliderte finansregnskap. Det kan være at foretak må bruke noen ressurser for å sikre at driftsregnskaper har tilstrekkelig kvalitet for publisering og at det er mulig å revidere. IFRS 8 krever også en avstemming mellom segmentenes totale driftsinntekter, resultat, eiendeler og andre segmenttall som eventuelt er rapportert, mot tilsvarende beløp i finansregnskapet. Det skal være et klart revisjonsspor mellom driftsregnskapet og det konsoliderte finansregnskapet.
- Vurder behov for nedskrivning av goodwill. Ved endring i inndelingen av segmenter må goodwill reallokeres. Bruk av relativ verdi i tråd med øvrig omorganisering som nøkkel for fordeling gjelder i utgangspunktet, jf. IAS 36. Goodwill kan ikke henføres til en kontantstrømsgenererende enhet som ligger høyere enn et driftssegment. Endring i segmenter kan derfor føre til nedskrivning av goodwill.
- Erfaring fra USA, som har en segmentstandard som er meget lik IFRS 8 (SFAS 131) tilsier at vi kan forvente at Regnskapstilsynet vil utfordre foretak på hvilke segmenter som rapporteres.
- Sist, men ikke minst – har du ikke startet ennå, så start nå. Vurder effekten av IFRS 8, løs eventuelle problemer og begynn innhenting av relevante data i år. Utarbeid segmentinformasjon for hvert kvartal i 2008 basert på IFRS 8, slik at sammenligningstallene er klare i god tid før rapporteringen i 2009.

Et raskt blikk på IFRS 8

Hva er IFRS 8's virkeområde og når gjelder den?

IFRS 8 gjelder foretak med gjelds- eller egenkapitalinstrumenter som er gjenstand for alminnelig omsetning eller er i prosess mot slik omsetning. I all hovedsak børsnoterte foretak. Avlegger foretaket konsernregnskap gjelder kravet kun for konsernregnskapet, ikke selskapsregnskapet. Den kan brukes fra 2008 og må brukes fra første kvartal 2009. Sammenligningstallene skal omarbeides.

Hva er hovedprinsippene?

Virksomheten skal gi informasjonen slik den benyttes av ledelsen, og derved gjøre brukerne i stand til å forstå foretakets hovedaktiviteter, hvor disse er lokalisert og aktivitetenes inntjening. Anvendelse av standarden krever vurdering i og med at IFRS 8 ikke gir et sett med regler, men angir hovedprinsippene. Ledelsen må vurdere hvilke segmentopplysninger som skal presenteres.

Hva er et driftssegment og hvordan kan det identifiseres?

Alle driftssegmenter må ikke nødvendigvis rapporteres, men for å fastslå hva som er foretakets rapporteringspliktige driftssegmenter, må man innledningsvis ta stilling til hvilke driftssegmenter foretaket har. For at en del av et foretak skal anses som et driftssegment må det:

- ha forretningsmessig virksomhet som potensielt skaper driftsinntekter og pådrar kostnader.
- regelmessig gjennomgås av foretakets øverste beslutningstaker som basert på dette tar avgjørelser om fordeling av ressurser til segmentet og vurderer inntjeningen.
- foreligge atskilt finansiell informasjon.

For å identifisere foretakets segmenter, må foretaket gjennom fire hovedtrinn:

1. Identifisere øverste beslutningstaker.
2. Identifisere forretningsmessig virksomheter.
3. Fastslå om det foreligger atskilt finansiell informasjon.
4. Fastslå om denne informasjonen gjennomgås regelmessig av øverste beslutningstaker

I en matriseorganisasjon mottar ledelsen typisk rapportering i mer enn én dimensjon. For rapporteringsformål etter IFRS 8 er det imidlertid tilstrekkelig å gi segmentinformasjon i én dimensjon. Segmentinformasjonen skal gjøre brukeren av regnskapet i stand til å vurdere den forretningsmessige virksomhetens karakter og økonomiske konsekvenser i det miljø de gjennomføres. Med dette for øyet, vil det være naturlig å gi informasjon etter den snittflate i matrisen som best uttrykker foretakets forretningsmessige virksomhet.

Hva eller hvem er øverste beslutningstaker?

Identifikasjon av øverste beslutningstaker er nøkkelen til rapportering i samsvar med IFRS 8. Øverste beslutningstaker er en funksjon og ikke nødvendigvis en bestemt gruppering eller tittel. Øverste beslutningstaker allokere ressurser til ulike deler av foretaket og gjør en vurdering av deres prestasjoner og lønnsomhet til driftssegmentene på et strategisk nivå. Hvem dette er, kan variere fra virksomhet

til virksomhet, og kan i det ene foretaket være daglig leder, mens det i et annet foretak kan være konsernledergruppen eller styret. Ofte vil høyeste beslutningstaker(-e) representere det øverste nivå av daglig ledelse.

Identifisering av øverste beslutningstaker og av den finansielle informasjonen som gjennomgås regelmessig av vedkommende kan være vanskelig. Det er også viktig å være klar over at standarden krever at når øverste beslutningstaker endres, må også alle vurderingene, inklusive hvem som er øverste beslutningstaker oppdateres, for eksempel etter en omorganisering, et oppkjøp eller et salg.

Leser man aksjelovens bestemmelser om styrets ansvar og oppgaver kan man lett komme til den feilaktige konklusjon at det alltid er styret som vil være øverste beslutningstaker i et aksjeselskap. Etter vår oppfatning vil man for større selskaper ofte komme til motsatt konklusjon, styret fungerer ikke på en måte som tilsier at det er øverste beslutningstaker i forhold til intensjonen i IFRS 8. Øverste beslutningstaker vil typisk være tungt involvert i vurderinger med hensyn til ressursallokering og evaluering av driften, mens styret vil gå inn på et mer overordnet nivå og bekrefte de beslutninger som i realiteten er gjort av øverste beslutningstaker.

Mindre selskaper vil oftere ha et mer aktivt styre, med hyppige styremøter og stor grad av deltakelse i daglig drift, kanskje med en arbeidende styreformann. Dette gjelder imidlertid mer sjelden for den typen foretak som har krav om segmentrapportering.

Ulike nivåer av styringsorganer får som regel ulik grad av spesifisert informasjon. Korrekt identifikasjon av øverste beslutningstaker er derfor avgjørende for at segmentrapporteringen verken blir for detaljert eller for aggregert.

Publikasjonens "Spørsmål og svar" gir praktisk veiledning for enkelte utfordringer foretaket kan møte når driftssegmentene skal identifiseres.

Hvilke segmenter er rapporteringspliktige?

Det er ikke nødvendig å rapportere alle driftssegmenter separat. Driftssegmenter kreves kun rapportert særskilt dersom de overstiger definerte, kvantitativ grenser. IFRS 8 angir når segmentene må rapporteres separat, når ett eller flere kan slås sammen og laveste antall rapporteringspliktige segmenter.

Minimumsgrenser

Informasjon om et driftssegment skal rapporteres separat dersom (IFRS 8.13):

- rapportert driftsinntekt (eksternt og mellom segmenter) utgjør minst 10 % av samlet eksternt og intern inntekt for alle segmenter,
- segmentets absolutte rapporterte fortjeneste eller tap utgjør minst 10 % av det største av:
 - samlet rapportert overskudd fra alle driftssegmenter som ikke rapporterte underskudd og
 - samlet rapportert underskudd for alle driftssegmenter som rapporterte underskudd, eller
- segmentets eiendeler utgjør minst 10 % av samlede eiendeler for alle driftssegmenter.

Sammenslåing av segmenter

To eller flere driftssegmenter kan under visse betingelser rapporteres samlet som ett segment (IFRS 8.12) Dette gjelder dersom:

- Samlet rapportering gir brukerne informasjon som muliggjør en evaluering av foretaket og de økonomiske miljøene det driver sin virksomhet innenfor,
- Segmentene har like økonomiske kjennetegn, og
- Segmentene har klare likhetstrekk på følgende områder:
 - produktenes og tjenestenes art
 - produksjonsprosessenes art
 - produktenes eller tjenestenes kundetype og kundekategori,
 - metodene for distribusjon av produktene eller tjenesteyting, og
 - regulatoriske rammebetingelser der dette er relevant (eksempelvis bank og forsikring)

Minimum antall rapporterte segmenter

Etter å ha fastsatt segmentene som skal rapporteres, må foretaket sikre at totale eksterne driftsinntekter som rapporteres gjennom driftssegmentene tilsvarer minst 75 % av foretakets totale driftsinntekter. Hvis 75 prosentgrensen ikke er nådd, må tilleggssegmenter identifiseres (selv om de ikke oppfyller 10 prosentgrensen) til minst 75 % av foretakets totale eksterne driftsinntekter er inkludert i foretakets rapporterte segmenter.

Informasjon i regnskapet

Informasjonskravene fokuserer på hva ledelsen mener er sentralt for styringen av foretaket. Det finnes ikke lenger primære og sekundære rapporteringsformat. Et foretak som har fastslått at dets driftssegmenter er basert på produkter og tjenester behøver ikke

å informere om geografiske segmenter, utover opplysningene om hele foretaket slik de er oppsummert i tabellen nedenfor:

Referanse til informasjonskrav	Obligatorisk informasjon
Generell informasjon	<ul style="list-style-type: none"> • Faktorer som har vært benyttet for å identifisere rapporteringspliktige segmenter • Fra hvilke typer produkter og tjenester som hvert enkelt rapporteringspliktig segment har sine driftsinntekter.
Informasjon om det rapporteringspliktige segmentet; resultat, driftsinntekter, kostnader, eiendeler og forpliktelser, samt hvilket resultatmål segmentet rapporterer etter	<ul style="list-style-type: none"> • Grunnlag for måling av resultatet (for eksempel EBIT eller bruttofortjeneste) og samlede eiendeler (for eksempel varelager eller kundefordringer) for hvert enkelt rapporteringspliktig segment. • En rekke spesifikke opplysninger, eksempelvis eksterne driftsinntekter dersom disse er inkludert i segmentets resultat og regelmessig innberettes til øverste beslutningstaker. • Forklare anvendte prinsipper for målingen av segmentinformasjonen (prinsippene kan som nevnt avvike fra IFRS). • Grunnlaget for regnskapsføring av transaksjoner mellom rapporteringspliktige segmenter. • Forklare forskjeller mellom anvendte måleprinsipper for rapporteringspliktige segmenter og måleprinsipper for foretakets totale finansielle rapportering (for eksempel avvikende regnskapsprinsipper og asymmetriske allokeringer).
Avstemming	<ul style="list-style-type: none"> • Avstemming mellom de samlede rapporteringspliktige segmenters driftsinntekter, resultat, eiendeler, forpliktelser og andre vesentlige elementer, og mot tilsvarende poster for foretakets finansielle rapportering totalt.
Noteinformasjon knyttet til hele foretaket	<ul style="list-style-type: none"> • Foretakets eksterne driftsinntekter fra eksterne kunder for hvert produkt og hver tjeneste, eller for hver gruppe av lignende produkter og tjenester • Foretakets eksterne driftsinntekter fordelt mellom driftsinntekter fra foretakets hjemstat og utlandet. Dersom driftsinntekter fra ett enkelt land utenfor hjemlandet er vesentlig, skal det gis separat informasjon. • Alle foretakets anleggsmidler med unntak av finansielle instrumenter, eiendeler ved utsatt skatt, eiendeler knyttet til pensjonsytelser og rettigheter knyttet til forsikringskontrakter fordelt mellom foretakets hjemstat og utland. Dersom slike eiendeler i ett enkelt land utenfor hjemlandet er vesentlig skal det gis separat informasjon. • Omfang av kundeavhengighet, inklusive mer inngående informasjon dersom inntekt fra en kunde overstiger 10 % av foretakets totale driftsinntekter.

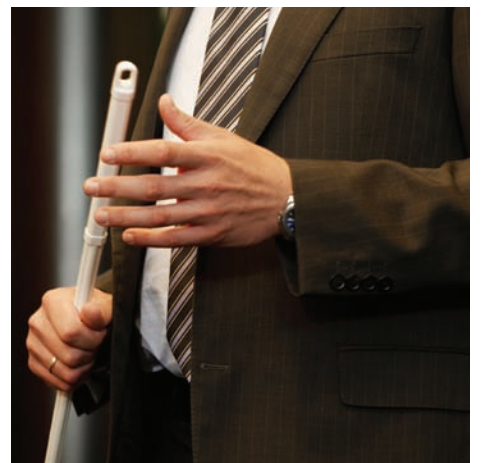
Seksjonen “Segmentinformasjon” gir en mer praktisk beskrivelse knyttet til obligatorisk informasjon under IFRS 8.

Delårsrapportering

På samme måte som for årsregnskapet, er segmentinformasjonen basert på rapportert, økonomisk beslutningsgrunnlag til ledelsen. Følgende skal opplyses pr. segment i delårsrapporten (IAS 34 Delårsrapportering, pkt 16):

- Eksterne driftsinntekter (hvis inkludert i segmentresultat som gjennomgås av øverste beslutningstaker)
- Interne driftsinntekter (under visse kriterier)
- Resultatmål for segmentene
- Samlede eiendeler hvis det har vært vesentlige endringer etter sist avlagte årsregnskapet

Videre skal det opplyses om eventuelle endringer etter sist avlagte årsregnskap, enten i grunnlaget for segmentrapportering eller i grunnlaget for måling av segmentenes resultat. Det skal også presenteres en avstemming mellom resultat fra rapporterte segmenter og totalt resultat før skatt (hvis segmentene rapporteres etter skatt, gjennomføres avstemmingen mot totalt resultat etter skatt). Vesentlige avstemmingsposter skal identifiseres og forklares.



Spørsmål og svar

1. Identifikasjon av driftssegmenter

- 1.1 Kan øverste beslutningstaker være en gruppe bestående av flere personer?
- 1.2 Vil øverste beslutningstaker alltid være øverste nivå for ledelsesbeslutninger?
- 1.3 Kan hovedkontorets funksjoner være et eget driftssegment?
- 1.4 Dersom øverste beslutningstaker i sin gjennomgang av et segment kun ser på omsetning, oppfyller dette da definisjonen av et driftssegment?
- 1.5 Dersom øverste beslutningstaker i sin gjennomgang av et segment ikke ser på balansestørrelsen, kan man likevel anses å oppfylle definisjonen av et driftssegment?
- 1.6 Kan vertikalt integrerte virksomheter eller kostnadssentre som ikke har driftsinntekter klassifiseres som egne driftssegmenter?
- 1.7 Kan en forsknings- og utviklingsavdeling være et eget driftssegment?
- 1.8 Kan avviklet virksomhet være et driftssegment?
- 1.9 Kan aktivitet som utøves gjennom felleskontrollert virksomhet eller tilknyttede selskap anses som et driftssegment?
- 1.10 Øverste beslutningstaker kan få informasjon på flere måter. Hvordan fastsettes i så fall driftssegmentene?
- 1.11 Foretak kan ha en matrisestruktur, som innebærer at øverste beslutningstaker gjennomgår to overlappende sett med finansiell informasjon. Hvordan fastsettes i så fall driftssegmentene?

2. Sammenslåing og rapportering av driftssegmenter

- 2.1 Kan driftssegmenter som er basert på geografi, ikke produkter eller tjenester, slås sammen?
- 2.2 Kan et foretak slå oppstartsvirksomhet sammen med etablert virksomhet?
- 2.3 Kan to lignende driftssegmenter slås sammen til tross for at bruttofortjenesten over tid vil være forskjellig i de to segmentene?
- 2.4 Hvordan skal et foretak gjennomføre 10 prosenttesten når alle driftssegmentene måles ulikt, både med hensyn til lønnsomhet og eiendeler?
- 2.5 Hvordan skal et foretak identifisere de rapporteringspliktige segmentene under IFRS 8.13(b) når det både har segmenter med overskudd og underskudd?
- 2.6 Kan informasjon vedrørende ikke-rapporteringspliktige driftssegmenter slås sammen og presenteres i en gruppe for "alle andre segmenter" ved avstemming mot informasjon i offisielt regnskap?
- 2.7 Kan et foretak slå et segment som ikke er vesentlig sammen med et rapporteringspliktig segment, selv om kriterier for sammenslåing i IFRS 8.12 ikke er tilfredsstillt?
- 2.8 Bør man alltid benytte det nest største driftssegmentet ved gjennomføring av 75 prosenttesten under IFRS 8.15?

3. Segmentinformasjon

- 3.1 Når øverste beslutningstaker mottar segmentresultat etter ulike målekriterier/resultatmål, hvilket resultat skal da rapporteres?
- 3.2 Hva skal rapporteres når innrapportert informasjon om eiendeler er begrenset eller slik informasjon ikke gjennomgås av øverste beslutningstaker?

- 3.3 Må presentasjon av segmentets driftsresultat, eiendeler og gjeld for hvert driftssegment være i overensstemmelse med regnskapsprinsipper etter IFRS slik de er benyttet i offisielt regnskap?
- 3.4 Når øverste beslutningstaker kun mottar informasjon om segmentets kontantstrøm (altså ingen informasjon om resultat eller eiendeler), hva skal foretaket gi av segmentinformasjon?
- 3.5 Når bør et foretak revurdere sin segmentrapportering?
- 3.6 Må segmentinformasjon omarbeides som følge av endring i rapporteringspliktige segmenter (eksempelvis ved intern omorganisering)?
- 3.7 Må segmentinformasjon omarbeides som følge av endring i målekriterier/resultatmål for et segments resultat?
- 3.8 Som det følger av IFRS 8 er foretak pålagt å opplyse separat om vesentlige driftsinntekter og vesentlige andre anleggsmidler fra en enkelt utenlandsk stat. Hva er definisjonen på vesentlig?

4. Andre forhold

- 4.1 IFRS 8 påvirker regnskapsføring av nedskrivning
- 4.2 Segmentrapportering i datterselskapers regnskap
- 4.3 Konvergering mot den amerikanske standarden SFAS 131
- 4.4 Hva kan vi forvente fremover?



1. Identifikasjon av driftssegmenter

1.1 Kan øverste beslutningstaker være en gruppe bestående av flere personer?

Ja, betegnelsen ”øverste beslutningstaker” angir en funksjon, og trenger ikke nødvendigvis å være en leder med en bestemt tittel.

I praksis er det ofte slik at hvert segment har en leder som er direkte ansvarlig for, og regelmessig holder kontakt med øverste beslutningstaker for å diskutere operasjonelle aktiviteter, finansielle resultater, prognoser og planer for segmentet. Øverste beslutningstaker er den som allokere ressurser til ulike deler av foretaket og gjør en vurdering av deres prestasjoner og lønnsomhet på et strategisk nivå.

1.2 Vil øverste beslutningstaker alltid være øverste nivå for ledelsesbeslutninger?

I hovedsak, ja. I nesten alle organisasjoner er det toppledelsen som vurderer inntjening og fatter beslutninger vedrørende ressursallokering til de ulike segmentene.

Bruk av skjønn er påkrevd. I praksis vil det variere fra foretak til foretak hvem som skal anses som øverste beslutningstaker. Det kan være daglig leder, driftsansvarlig, konsernledelse, men kan også være en gruppe av styremedlemmer eller andre. Etter vår oppfatning vil et organ som kun godkjenner ledelsens beslutninger, ikke være øverste beslutningstaker da et slikt organ ikke gjør en allokering av foretakets ressurser.

1.3 Kan hovedkontorets funksjoner være et eget driftssegment?

Ja, men det må gjøres en konkret vurdering i hver enkelt situasjon. Funksjoner som er underlagt hovedkontoret og driver forretningsvirksomhet, eksempelvis en finansavdeling/treasury som mottar renteinntekter og pådrar utgifter, kan være et eget driftssegment. Dette forutsetter at finansavdelingen styres som en selvstendig enhet, at enheten har driftsinntekter av en viss størrelse og at det foreligger atskilt finansiell informasjon som gjennomgås av øverste beslutningstaker.

Til sammenligning vil andre funksjoner som eksempelvis avdelinger for regnskap og IT-drift, ikke kvalifisere som eget driftssegment. De genererer minimalt med driftsinntekter, eventuelt kun enkeltstående eller tilfeldige inntekter. De bør ikke rapporteres som segmenter, men som avstemmingsposter.

Eksempel – Inntekter av mindre betydning

Inntekter av mindre betydning inkluderer renteinntekter/-utgifter og realisert/urealisert valutagevinst/-tap.

1.4 Dersom øverste beslutningstaker i sin gjennomgang av et segment kun ser på omsetning, oppfyller dette da definisjonen av et driftssegment?

I de fleste tilfeller, nei. For de fleste foretak vil det ikke være tilstrekkelig å gjennomgå kun omsetning for å ta beslutninger relatert til ressursfordeling og vurdering av segmentets inntjening.

Kun i sjeldne tilfeller hvor salg av produkter eller salg av tjenester involverer minimale kostnader er det mulig å fatte beslutninger basert kun på omsetning. I slike tilfeller vil øverste beslutningstakers gjennomgang av driftsinntektene kunne være tilstrekkelig for å konkludere med at virksomheten faller innenfor definisjonen på et driftssegment.

1.5 Dersom øverste beslutningstaker i sin gjennomgang av et segment ikke ser på balansestørrelser, kan man likevel anses å oppfylle definisjonen av et driftssegment?

Ja. Etter vår oppfatning kan kravet om atskilt finansiell informasjon være oppfylt selv om det kun foreligger informasjon om operasjonelle aktiviteter, slik som driftsinntekt og bruttofortjeneste fordelt på varegrupper og ikke balansestørrelser.

1.6 Kan vertikalt integrerte virksomheter eller kostnadssentre som ikke har driftsinntekter klassifiseres som egne driftssegmenter?

Ja. IFRS 8 definerer et driftssegment som "en bestanddel i et selskap som driver forretningsvirksomhet som gjør at selskapet kan få driftsinntekter og pådra seg kostnader (herunder driftsinntekter og kostnader knyttet til transaksjoner med bestanddeler i samme selskap)", og standarden erkjenner dermed at ikke alle segmenter har inntekt.

Eksempel – Kostnadssentre som egne driftssegmenter

Produksjonsfasiliteter som styres som egne kostnadssentre vil ikke ha inntekter fordi foretakets samlede salgsinntekter ikke blir fordelt på de respektive kostnadssentrene. Så lenge separat finansiell informasjon utarbeides og den er gjennomgått av øverste beslutningstaker, anses skal kostnadssentrene å være driftssegmenter. Uansett må en utøve skjønn når det skal avgjøres hvorvidt en internt rapportert virksomhet utgjør et driftssegment (se punkt 1.3 for utfyllende informasjon).

Eksempel – Vertikalt integrerte virksomheter

Når forskjellige ledd i en verdikjede belaster hverandre med en internt fastsatt pris (som i olje- og gassindustrien) vil ikke det faktum at internprisen ikke er fastsatt av øverste beslutningstaker være til hinder for at slike aktiviteter blir betraktet som driftssegmenter. Eksempelvis kan driftssegmentene i en oljebedrift inkludere letevirsomhet, utvikling, produksjon, raffinering og markedsføring, dersom øverste beslutningstaker styrer foretaket på denne måten.

1.7 Kan en forsknings- og utviklingsavdeling være et eget driftssegment?

Ja, gitt at det foreligger atskilt finansiell informasjon som er gjennomgått av øverste beslutningstaker. Ofte vil en FoU-avdeling være en vertikalt integrert virksomhet (se spørsmål 1.6) og fungere som en integrert del av foretakets virksomhet. Selv om en del av foretaket kun har utgifter eller inntekter relatert til interne transaksjoner sier IFRS 8 at det kan kvalifiseres som et driftssegment.

Dersom foretakets FoU-kostnader allokteres til de spesifikke avdelingene hvor aktivitetene foregår, vil FoU-aktiviteter bli ansett som et separat driftssegment såfremt øverste beslutningstaker også gjennomgår separat informasjon om samlede FoU aktiviteter. Dersom øverste beslutningstaker ikke gjennomgår slik informasjon, vil ikke FoU bli ansett som et eget segment.

1.8 Kan avviklet virksomhet være et driftssegment?

Ja. Avviklet virksomhet oppfyller kriteriene for eget driftssegment så fremt:

- det fortsatt drives forretningsvirksomhet i virksomhet under avvikling,
- driftsresultatet gjennomgås regelmessig av selskapets øverste beslutningstaker, og
- det foreligger atskilt finansiell informasjon som muliggjør en vurdering av virksomheten.

Eksempel – Et forsikrings-selskap avvikler reiseforsikring

Et forsikrings-selskap avvikler et av sine produkter, reiseforsikring.

Avviklingen oppfyller kriteriene for avviklet virksomhet slik de fremgår av IFRS 5 *Anleggsmiddel holdt for salg og avviklet virksomhet*. For interne formål opprettholdes separat finansiell rapportering for virksomheten frem til avviklingen er gjennomført, og denne gjennomgås av øverste beslutningstaker. Virksomheten styres fortsatt av øverste beslutningstaker og oppfyller fortsatt definisjonen på et driftssegment.

Omvendt, hvis øverste beslutningstaker ikke lenger gjennomgår atskilt finansiell informasjon vedrørende den avviklede virksomheten, oppfyller den ikke lenger definisjonen på et driftssegment. Et eksempel kan være en møbelprodusent i Asia som legger ned sin produksjon. Fabrikken har nedlagt produksjonen og er reklassifisert som eiendel holdt for salg (IFRS 5). Det rapporteres ikke lenger finansiell informasjon for fabrikken, og dette fører til at virksomheten ikke lenger kan defineres som et driftssegment.

NB! Notekrav må likevel presenteres i samsvar med IFRS 5.

1.9 Kan aktivitet som utøves gjennom felleskontrollert virksomhet eller tilknyttede selskap anses som et driftssegment?

Ja, når

(1) et foretak styrer sine felleskontrollerte virksomheter eller tilknyttede selskap separat, og (2) kriteriet for å identifisere driftssegmenter i IFRS 8.5 a) til c) er tilfredsstillt for disse, er det vår oppfatning at slik aktivitet kan presenteres som egne driftssegmenter.

1.10 Øverste beslutningstaker kan få informasjon på flere måter. Hvordan fastsettes i så fall driftssegmentene?

Hvis øverste beslutningstaker mottar informasjon på flere måter, skal foretaket i henhold til IFRS 8.8 benytte følgende tre faktorer for å fastslå sine driftssegmenter.

- Forretningsvirksomhetens art. I den grad segmentinformasjon på overordnet nivå består av bestanddeler som inneholder ulik forretningsvirksomhet, mens bestanddeler på lavere nivå består av like forretningsaktiviteter, er ofte bestanddelene på lavere nivå mer representative for foretakets driftssegmenter.
- Segmentledere. Det er sannsynlig at de bestanddelene som har egne personer som er ansvarlige for enhetens resultat (som segment leder, business-unit finansdirektør, visepresident) og som er direkte regnskapsansvarlige ovenfor, og som er i regelmessig kontakt med, øverste beslutningstaker for å diskutere driftsaktiviteter, finansielle resultater, prognoser, eller planer for segmentet, utgjør selskapets driftssegmenter. Segmentledere kan være ansvarlige for mer enn et driftssegment. Etter IFRS 8.9 vil et foretak der hver segmentleder er ansvarlig for ett sett bestanddeler definere sine segmenter på dette nivået.
- Informasjon til styret. Informasjonen som formidles til styret, som ikke er å betrakte som øverste beslutningstaker, kan indikere et nivå hvor (1) alle prestasjoner er fastsatt og (2) beslutninger om ressursallokering er gjort til forskjellige områder av enhetens forretningsområder.

Vi mener at alle foretak bør evaluere kvalitative faktorer i tillegg til de som er beskrevet ovenfor når man skal avgjøre hva som er et driftssegment. Disse bør inkludere en bedømmelse av om de resulterende driftssegmentene er i samsvar med de grunnleggende prinsippene i IFRS 8, og om de identifiserte driftssegmentene representerer et realistisk beslutningsunderlag for øverste beslutningstaker når allokering av ressurser vurderes og fastsettes. De identifiserte driftssegmentene må også være i samsvar med annen informasjon som foretaket produserer slik som pressemeldinger, analytikerpresentasjoner, intervjuer med ledelsen, selskapets hjemmesider, diskusjoner med ledelsen og annen offentlig informasjon om foretaket.

1.11 Foretak kan ha en matrisestruktur, som innebærer at øverste beslutningstaker gjennomgår to overlappende sett med finansiell informasjon. Hvordan fastsettes i så fall driftssegmentene?

Matrisestrukturer, der for eksempel ett sett med ledere har ansvaret for forskjellige produkter og tjenestelinjer på verdensbasis, mens et annet sett med ledere har ansvaret for særskilte geografiske områder er dekket av IFRS 8.10.

I en slik situasjon gjennomgår øverste beslutningstaker driftsresultatene regelmessig for både produktlinjer og geografiske områder, og atskilt finansiell informasjon er tilgjengelig for begge kategorier. Foretaket må da bestemme hvilke deler som utgjør driftssegmenter tatt i betraktning hva brukerne av finansregnskapet trenger å vite for å kunne vurdere foretakets forretningsaktiviteter og de miljøene det opererer innenfor.

Foretak med matrisestruktur har fleksibilitet til å bestemme hvordan de vil presentere sine driftssegmenter. Slike foretak vil måtte gjøre en avveining mellom betydningen av de faktorene som førte til matrisestrukturen. Dersom et foretak prioriterer å øke totalt salg, markedsandeler og geografisk spredning, vil den mest relevante informasjonen for aksjonærene basere seg på de geografiske markedene. Eller, dersom foretaket prioriterer å øke salget av individuelle produkter, og øverste beslutningstaker anser forbedring og opprettholdelse av produktkvalitet som nøkkelen til å oppnå økt salg, så vil den viktigste informasjonen for aksjonærene være produksalg. Denne tilnærmingen er akseptabel under IFRS 8 dersom:

- foretaket kan underbygge grunnlaget for hvordan de respektive segmentene er bestemt; og
- foretaket kan begrunne at fastsettelsen av en slik inndeling av de respektive segmentene er hensiktsmessig med tanke på at den gjør det mulig for brukerne av regnskapet å evaluere foretakets aktiviteter og finansiell inntjening, og miljøene det driver sin virksomhet innenfor.



2. Sammenslåing og rapportering av driftssegmenter

2.1 Kan driftssegmenter som er basert på geografi, ikke produkter eller tjenester, slås sammen?

Ja, forutsatt at driftssegmentene for de individuelle landene som slås sammen har like økonomiske kjennetegn og tilfredsstillende de andre kriteriene i IFRS 8.12.

Når en forsøker å kombinere driftssegmenter for ulike land har det i praksis vist seg vanskelig å tilfredsstillende kravet om like økonomiske kjennetegn. Årsaken til dette er at landene for eksempel må ha lignende økonomiske forutsetninger, valutareguleringer og underliggende valutarisiko for at de skal anses å ha like økonomiske kjennetegn. Selv når det er tillatt å samle flere geografiske segmenter i ett, krever IFRS 8.33 atskilte opplysninger om driftsinntekter og eiendeler for hvert av de utenlandske landene. Disse opplysningene skal gis slik at brukerne av finansregnskapet kan vurdere hvor avhengig foretaket er av salget i/fra de enkelte landene.

2.2 Kan et foretak slå oppstartsvirksomhet sammen med etablert virksomhet?

Ja. Segmentinformasjonen skal hjelpe brukere å vurdere framtidsutsiktene for foretakets forretningsvirksomhet. Segmenter med like økonomiske kjennetegn viser ofte lik langsiktig utvikling. I den grad framtidig økonomisk utvikling (inkludert konkurranse og driftsrisiko) for oppstartsvirksomheten er forventet å være lik foretakets etablerte virksomhet, kan oppstartsvirksomheten og den etablerte virksomheten rapporteres i ett segment.

Eksempel – En butikkjede åpner en ny butikk

Kjeden har i en lengre periode drevet butikker i fem store byer i Norge. I inneværende år åpner kjeden flere butikker i disse byene. Hver butikk utgjør et separat driftssegment da foretakets øverste beslutningstaker gjennomgår de finansielle resultatene og fatter avgjørelser på butikknivå. De nystartede butikkene kan oppfylle kriteriene for rapportering sammen med etablerte butikker dersom ledelsen anser at de framtidige langsiktige finansielle utsiktene for de nye butikkene er lik utsiktene for allerede etablert virksomhet.

2.3 Kan to lignende driftssegmenter slås sammen til tross for at bruttfortjenesten over tid vil være forskjellig i de to segmentene?

Ja, kanskje. Ledelsen må vurdere flere ulike faktorer når de avgjør om de økonomiske kjennetegnene for segmentene er like eller ikke.

IFRS 8 uttrykker en forventning om at segmenter med like økonomiske kjennetegn har like langsiktige gjennomsnittlige bruttfortjenester. Men, ledelsen kan også vurdere andre faktorer som for eksempel salgstrender, kapitalavkastning og kontantstrøm fra drift.

Når ledelsen gjennomgår økonomiske kjennetegn og sammenligner segmenter, må ikke bare kvantitative resultater vurderes, men også årsaken til at resultatene er like eller ulike. Standardens "basis for conclusions" sier "separat rapportering av driftssegmenter vil ikke øke en investors forståelse av foretaket vesentlig dersom segmentene er så like at de kan forventes å ha samme framtidsutsikter". Skal rapporteringen være i samsvar med grunnprinsippene i IFRS 8, vil de faktiske forhold rundt foretaket underbygge sammenslåing av driftssegmentene i rapporteringssegmenter.

Ledelsen må være oppmerksom på:

- Dersom driftssegmentene ikke har like økonomiske kjennetegn, kan man ikke basere seg på de andre kriteriene i paragraf 12 for å samle driftssegmenter i rapporteringssegmenter. Dette er ofte en stor utfordring.
- Foretak må vurdere et utvalg av faktorer slik som trender innen vekst i produkter, bruttofortjeneste og langsiktige forventninger for varegrupper/driftssegmenter.
- Flere år med historiske og framtidig finansielle resultater bør trekkes inn i vurderingen.
- Segmentrapportering bør være i overensstemmelse med annen offentlig publisert informasjon og opplysninger, slik som websider, analytikerpresentasjoner og annen finansiell informasjon som kunngjøres utenom regnskapene.
- Begrunnelsen for å anse driftssegmenter som økonomisk like og rapportere dem samlet, må dokumenteres.

Eksempel – En telekomoperatør

En telekomoperatør som har følgende driftssegment; Mobil – Norge, Mobil – Utland og Fast telefoni. Følgende tabell viser begrenset finansiell informasjon for hvert segment.

	Mobil - Norge	Mobil - Utland	Fast telefoni
Gjennomsnittlig bruttomargin	25%	30%	33%
Antall kunder	500.000	375.000	20.000
Gjennomsnittlig abonnementspris	175 per måned	265 per måned	300 per måned
Vekstrate per år	3% (stabil)	2% (stabil)	-5% (nedgang)

Foretaket har opplevd en salgsnedgang i fast telefoni de siste årene og denne nedgangen forventes å fortsette. Ledelsen tror nedgangen i salget skyldes økende avvikling av fast telefoni. Det forventes at bruttomarginen på 33 % kan opprettholdes for minst tre år til. Selv om ledelsen fortsatt anser fast telefoni som gunstig for driften, har de gitt signaler om at de etter en femårsperiode vil vurdere om produktlinjen skal opprettholdes.

Mobile tjenester er levert på samme nettverk. Gjennomsnittlig bruttomargin og bruttosalg avviker for de to enhetene, men det er varegrupper i segmentet 'Mobil - Utland' som har veldig lik bruttomargin og abonnementspris som Mobil – Norge segmentet. Vekstraten i de to segmentene har beveget seg i takt de ti siste årene, og ledelsen forventer at denne utviklingen vil fortsette i fremtiden.

Segmentene Mobil - Norge og Mobil - Utland har like økonomiske kjennetegn, til tross for forskjeller i gjennomsnittlig bruttomargin. Fast telefoni segmentet har ulike økonomiske kjennetegn i vekst og driftsrisiko, selv om det er likhet i gjennomsnittlig prosentvis bruttomargin.

Konklusjonen over er ikke nødvendigvis entydig på grunn av forskjellen i gjennomsnittlig, prosentvis bruttomargin mellom Mobil - Norge og Mobil - Utland. Det er viktig at en er varsom ved sammenslåing av driftssegmenter med ulike bruttomargin og at en forsikrer seg om at segmentene er økonomisk like til tross for at de har ulike marginer. Jo større forskjell i langsiktig bruttomargin i driftssegmentene, jo vanskeligere blir det å forsvare påstanden om at driftssegmentene er økonomisk like.

2.4 Hvordan skal et foretak gjennomføre 10 prosenttesten når alle driftssegmentene måles ulikt, både med hensyn til lønnsomhet og eiendeler?

Når segmentene rapporterer ulikt mål for segmentresultat, segmenteiendeler og segmentforpliktelser, må det utarbeides felles måleparametere som benyttes i 10 prosenttesten. Dette benyttes uavhengig av om foretakets øverste beslutningstaker faktisk bruker parameteret når segmentenes prestasjoner blir vurdert.

Eksempel – Segmenter som benytter ulike parametere for lønnsomhet

Et foretak har tre driftssegmenter som må rapporteres separat. Følgende informasjon rapporteres til foretakets øverste beslutningstaker:

- Segment 1 måler lønnsomhet på grunnlag av driftsresultatet, justert for pensjonskostnader, som inkluderes etter kontantprinsippet. Segment 1 er det eneste segmentet som inkluderer pensjonskostnader i segmentets driftsresultat. Allokering av pensjonskostnader blir ikke foretatt i de to andre segmentene. Informasjon vedrørende eiendeler er begrenset til en oversikt over utestående fordringer.
- Segment 2 måler lønnsomhet basert på resultat før skatt, inklusive interne kapitalkostnader som er belastet av konsernet. Kun Segment 2 har blitt belastet for kapitalkostnader. Informasjon om eiendeler er begrenset til en oversikt over utestående fordringer og varige driftsmidler.
- Segment 3 måler lønnsomhet basert på resultat etter skatt. Informasjon vedrørende omløpsmidler er begrenset til en oversikt over utestående fordringer.

Driftsresultatet er det laveste tilgjengelige målet på lønnsomhet som er oversendt foretakets øverste beslutningstaker for de tre segmentene og brukes som måleenhet i 10 prosenttesten. Samme tilnærming brukes for eiendeler, og da utestående fordringer er den mest konsistente måleenheten, bør dette benyttes som et mål på eiendeler i 10 prosenttesten.

2.5 Hvordan skal et foretak identifisere de rapporteringspliktige segmentene under IFRS 8.13 (b) når det både har segmenter med overskudd og underskudd?

For segmentresultatet utføres 10 prosenttesten ved at absoluttverdien for et segments rapporterte overskudd eller underskudd, sammenlignes med det som er størst av

- (i) totalt overskudd for alle driftssegmenter som ikke rapporterte underskudd; og
- (ii) totalt underskudd for alle driftssegmenter som rapporterte underskudd.

Eksempel – Fastsette rapporteringspliktige segmenter

Foretak A har følgende driftssegmenter A-F (nedenfor). Omsetningen (internt og eksternt), bruttfortjeneste og eiendeler er gitt i tabellen nedenfor. Foretak A må bestemme hvor mange rapporteringspliktige segmenter de har. Tallene er forholdsmessig tilsvarende for tidligere år.

Segment	Total omsetning	Bruttfortjeneste	Totale eiendeler
A	11.000	2.000	25.000
B	7.500	1.000	15.500
C	3000	(1.000)	10.500
D	3.500	(500)	7.000
E	4.000	600	7.000
F	1.500	400	3.500
Total	30.500	2.500	68.500

Segment A, B, D og E tilfredsstillert klart omsetnings- og eiendelstesten i IFRS 8.13 (a) og (c), og er derfor rapporteringspliktige segmenter.

Segment C tilfredsstillert eiendelstesten og er derfor et rapporteringspliktig segment. Omsetningstest er derfor ikke nødvendig.

Segment F tilfredsstillert ikke omsetnings- eller eiendelstesten, men oppfyllert kravene til overskuddstesten. Grunnen til dette er at overskuddet på 400 utgjør 10 % av den største av totalverdien av tapene i de segmentene som går med underskudd (1500), og de som enten går i null eller går med overskudd (inkludert segment F utgjør dette 4000). Segment F er derfor også et rapporteringspliktig segment.

2.6 Kan informasjon vedrørende ikke-rapporteringspliktige driftssegmenter slås sammen og presenteres i en gruppe for "alle andre segmenter" ved avstemming mot informasjon i offisielt regnskap?

Nei. IFRS 8.16 krever at alle driftssegmenter som ikke er rapporteringspliktige samt informasjon om annen forretningsvirksomhet kombineres og presenteres i en felles kategori, "alle andre segmenter". Opplysninger om "andre avstemningsposter" presenteres separat i avstemmingen mot totalen i det konsoliderte finansregnskapet.

2.7 Kan et foretak slå et segment som ikke er vesentlig sammen med et rapporteringspliktig segment, selv om kriterier for sammenslåing i IFRS 8.12 ikke er tilfredsstillert?

Nei. To eller flere driftssegmenter kan kun slås sammen i ett rapporteringssegment dersom alle kriteriene for sammenslåing er oppfylt. IFRS 8.14 tillater ett unntak fra denne regelen. To eller flere uvesentlige segmenter (som ikke oppfyllert 10 prosenttesten) kan samles i ett segment så fremt de har like økonomiske kjennetegn og deler et flertall av de fem kriteriene for sammenslåingen.

Et foretak har identifisert to driftssegmenter - ett segment må rapporteres, mens det andre er uvesentlig. Dersom det vesentlige segmentet utgjør mindre enn 75 % av inntektene (75 prosenttesten i IFRS 8.15) kan det presenteres på én av følgende tre måter:

- Inkludere det uvesentlige segmentet i en "alle andre segmenter" kategori;
- Frivillig rapportere det uvesentlige segmentet separat; eller
- Om mulig, samle segmentet med andre ikke-rapporteringspliktige segmenter i henhold til IFRS 8.14 (ikke mulig i dette eksemplet).

2.8 Bør man alltid benytte det nest største driftssegmentet ved gjennomføring av 75 prosenttesten under IFRS 8.15?

Nei, dersom totalen for alle rapporterbare segmenter er mindre enn 75 %, må foretaket inkludere det mest betydningsfulle driftssegmentet av segmentene som ikke er rapporteringspliktig fram til 75 % grensen er nådd.

Det mest betydningsfulle driftssegmentet kan være det største vurdert mot omsetning, men ikke nødvendigvis. Selskapet skal vurdere både kvantitative og kvalitative faktorer når det fastsetter hvilket segment som vil ha størst nytte for brukere av årsregnskapet. For eksempel kan et foretak velge et lite segment målt i omsetning fordi det er et potensielt vekstsegment som forventes å bidra sterkt til framtidig inntjening.

Uvesentlige segmenter kan kun rapporteres sammen med vesentlige segmenter dersom samlet rapportering er i samsvar med grunnprinsippene, segmentene har like økonomiske kjennetegn og oppfyller sammenslåingskriteriene i IFRS 8.12.



Eksempel – utvelgelse av relevante driftssegmenter

Foretak A har identifisert følgende driftssegmenter.

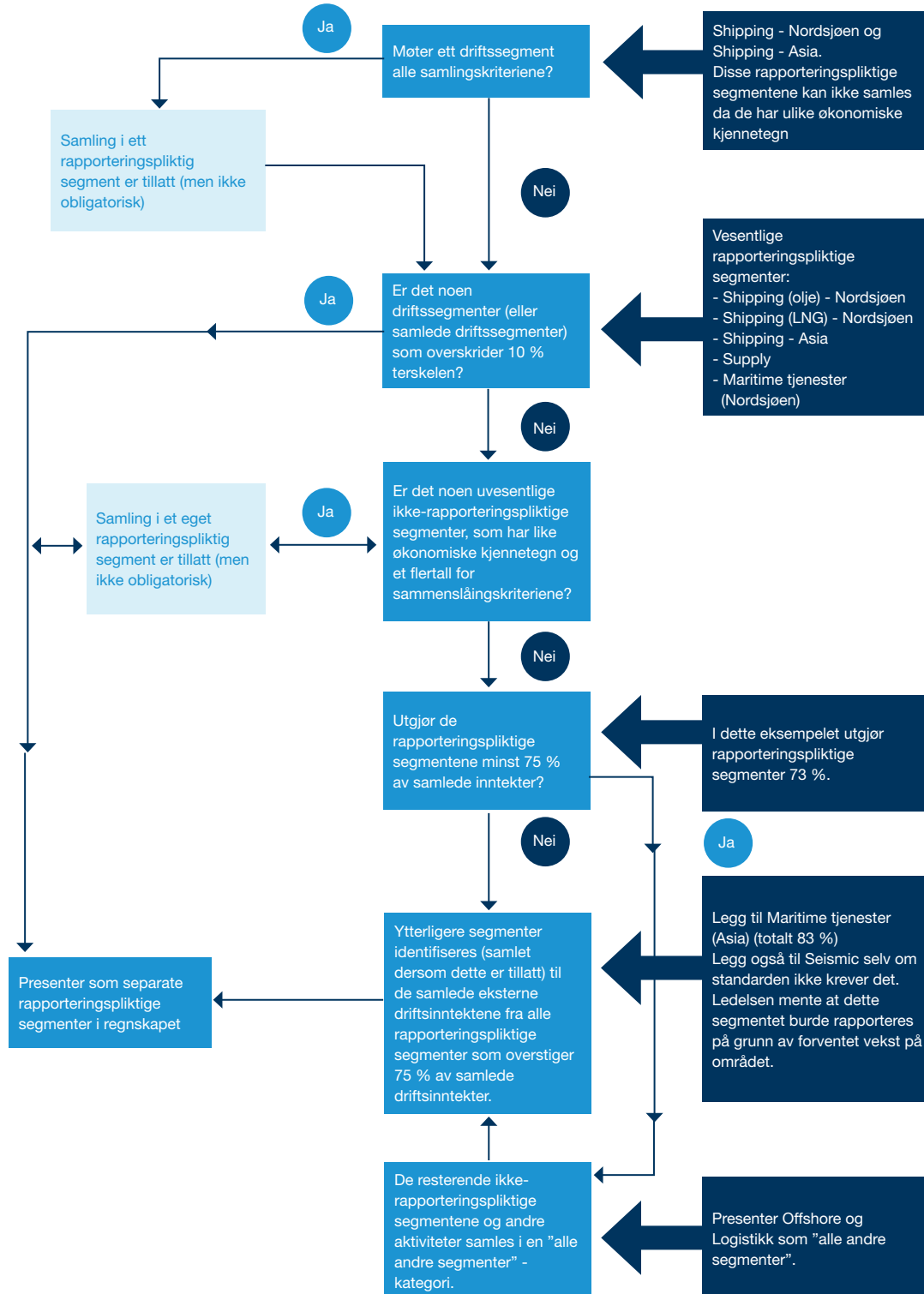
Segment	Total inntekt MNOK	% vis segment inntekt	EBITDA MNOK	% av EBITDA	MNOK	% vis segment eiendler
Shipping - Nordsjøen: -- Olje -- LNG	9.000 <u>6.100</u> 15.100	25	2.020 <u>1.370</u> 3.390	24	7.000 <u>4.730</u> 11.730	23
Shipping - Asia: -- Olje -- LNG	3.000 <u>2.100</u> 5.100	9	820 <u>580</u> 1.400	10	3.300 <u>2.200</u> 5.500	11
Supply	11.600	20	1.900	14	11.600	23
Maritime tjenester (Nordsjøen)	13.300	22	4.000	28	9.640	19
Maritime tjenester (Asia)	4.100	7	700	5	3.500	7
Seismic	3.850	6	900	6	2.590	5
Offshore	5.500	9	1.000	7	4.500	9
Logistikk	1.100	2	897	6	1.718	3
Totalt for alle segmenter	59.650		14.187		50.778	
Konsolidert inntekt per årsregnskap	53.900 ²					

Shippingsegmentene i Nordsjøen og Asia har like økonomiske kjennetegn og er like på alle fem punktene listet opp i IFRS 8.12.

²Forskjellen mellom segmentenes inntekter og den konsoliderte rapporterte inntekten er forårsaket av internt salg mellom maritime tjenester og shipping.

Følgende flytskjema viser prosessen for å finne hvilke segmenter som må presenteres separat, og hvilke segmenter som utgjør uvesentlige ikke-rapporteringspliktige segmenter som kan samles i kategorien "alle andre segmenter".

Rapporteringspliktige segmenter



3. Segmentinformasjon

3.1 Når øverste beslutningstaker mottar segmentresultat etter ulike målekriterier/resultatmål, hvilket resultat skal da rapporteres?

Dersom flere resultatmål er formidlet til øverste beslutningstaker, skal det mest pålitelige målet, sett fra øverste beslutningstakers ståsted, brukes til å vurdere inntjening og fordeling av ressurser. Dersom øverste beslutningstaker anser to lønnsomhetsmål som like gode, skal det lønnsomhetsmålet som i størst grad samsvarer med foretakets regnskap benyttes.

Tilleggsopplysninger kan være påkrevd i noen tilfeller. Se eksempel under.

Eksempel – Foretak A bruker to resultatmål for å vurdere resultatet

Foretak A rapporterer to mål pr. driftssegment til øverste beslutningstaker; driftsresultat og resultat før skatt. Driftsresultat per segment er bestemt ut i fra de samme prinsippene som benyttes for å beregne det konsoliderte driftsresultatet. Resultat før skatt for de respektive segmentene inkluderer noen interne kapitalkostnader som elimineres i det konsoliderte resultatet før skatt. I dette tilfellet vil driftsresultat pr. segment være det beste målet å benytte for ekstern rapportering, da dette i størst grad samsvarer med foretakets konsoliderte regnskap.

Tilleggsopplysninger om renteinntekter og -utgifter må utarbeides da denne informasjonen var inkludert i det andre lønnsomhetsmålet (beregningen av resultat før skatt) som ble formidlet til øverste beslutningstaker.

Det er verdt å merke seg at målet for resultat kan være ulikt i driftssegmentene, da driftssegmentene kan rapportere inn ulike mål på lønnsomhet til øverste beslutningstaker. IFRS 8.27 krever at foretakene forklarer hvordan segmentresultatet er målt for hvert av de rapporteringspliktige segmentene.

3.2 Hva skal rapporteres når innrapportert informasjon om eiendeler er begrenset eller slik informasjon ikke gjennomgås av øverste beslutningstaker?

I henhold til IFRS 8.25 skal bare eiendelene som er inkludert i målingen av segmentets eiendeler og brukt av øverste beslutningstaker rapporteres.

Scenario	Grunnlag for måling av segmenteiendeler
Informasjon om eiendeler er tilgjengelig, men ikke rapportert eller benyttet av øverste beslutningstaker.	Segmenteiendeler trenger ikke vises i note ² . Beskriv i note at informasjon om eiendeler ikke rapporteres.
Informasjon om eiendeler er rapportert, men ikke benyttet av øverste beslutningstaker.	Informasjon om eiendeler som er inkludert i andre rapporter og formidlet til øverste beslutningstaker skal med i note selv om informasjonen ikke benyttes av øverste beslutningstaker.
Informasjon om eiendeler er begrenset til kontanter, varelager og utestående fordringer.	Den totale summen av denne typen eiendeler rapporteres som segmenteiendeler. Totalsummen av segmenteiendeler må avstemmes mot summen av totale konsoliderte eiendeler. Det skal opplyses om grunnlaget for målingen i note.
Øverste beslutningstaker har fått informasjon om, og går igjennom nøkkeltall utledet fra omløpsmidler (dvs. arbeidskapitalen). Komponentene som inngår i nøkkeltallene er ikke presentert separat.	Det må ikke gis spesifikk informasjon om eiendeler eller arbeidskapital. Selv om omløpsmidler utgjør en del av segmenteiendelene er det ikke direkte grunnlag for beslutningene til øverste beslutningstaker. Et foretak kan imidlertid velge å rapportere total arbeidskapital, og deretter avstemme tallene mot konsolidert arbeidskapital.

Det skal også opplyses om anleggsmidler sortert etter geografiske områder (IFRS 8.33(b)) selv om denne informasjonen ikke er gjennomgått av øverste beslutningstaker.

² Etter BC35 skal en opplyse om hvordan samlede segmenteiendeler måles for alle segmenter uavhengig av om eiendelsinformasjonen gjennomgås av øverste beslutningstaker eller ikke. I desember 2007, konkluderte IASB med at BC35 burde endres og uttrykke at segmenteiendeler bare behøver opplyses i note når slik informasjon er formidlet til øverste beslutningstaker. Denne endringen trer i kraft som en del av IASB's årlige forbedringsprosjekt 2009. Inntil denne endringen trer i kraft, mener vi det er best å presentere segmenteiendelene etter kravene fra BC35.



3.3 Må presentasjon av segmentets driftsresultat, eiendeler og gjeld for hvert driftssegment være i overensstemmelse med regnskapsprinsipper etter IFRS slik de er benyttet i offisielt regnskap?

Nei. IFRS.8.25 krever at informasjonen presenteres etter samme prinsipper som den rapporteres etter internt, selv om segmentinformasjonen ikke samsvarer med IFRS.

Eksempler på slike situasjoner inkluderer segmentinformasjon innrapportert etter kontantprinsippet (i motsetning til regnskapsprinsippet hvor kostnader og inntekter sammenstilles) og rapportering etter lokale regnskapsregler for segmenter som består av utenlandske datterselskap.

Selv om grunnlaget for målingene er fleksibelt, krever IFRS 8.27 at følgende forklares i note;

- Hvordan transaksjoner mellom rapporteringspliktige segmenter behandles;
- Avstemming mellom total for alle segmenter og tilsvarende beløp i foretakets konsoliderte regnskap. Disse forskjellene kan for eksempel stamme fra forskjeller i regnskapsprinsipper og prinsipper for fordeling av utgifter som har påløpt sentralt, og som er nødvendige for å forstå den rapporterte segmentinformasjonen. Det skal opplyses om endringer av målemetoder sammenlignet med tidligere perioder, og effekten av disse endringene på segmentresultatet.
- Art og virkning av eventuelle asymmetriske fordelinger til rapporteringspliktige segmenter. Et foretak kan for eksempel fordele avskrivingskostnader til et segment uten å fordele de tilknyttede avskrivbare eiendelene til det samme segmentet.

I tillegg til dette krever IFRS 8.28 avstemming mellom segmentenes rapporterte beløp og det konsoliderte finansregnskapet.

3.4 Når øverste beslutningstaker kun mottar informasjon om segmentets kontantstrøm (altså ingen informasjon om resultat eller eiendeler), hva skal foretaket gi av segmentinformasjon?

Foretaket må bare presentere informasjon som er brukt av øverste beslutningstaker for å vurdere resultatet og allokere ressurser. Derfor skal foretaket presentere informasjon om kontantstrøm og så avstemme denne informasjonen mot foretakets totale inntekter, resultat før skatt og samlede eiendeler.

3.5 Når bør et foretak revurdere sin segmentrapportering?

Det finnes ingen spesifikk veiledning i IFRS 8 som definerer hvilke endringer som utløser endring i rapporteringspliktige driftssegmenter i et foretak. Endring av øverste beslutningstaker og/eller informasjonen formidlet til og benyttet av øverste beslutningstaker for å vurdere inntjening og ressursallokering vil ha innflytelse på de identifiserte driftssegmentene. Ledelsen bør derfor på hver rapporteringsdato ta stilling til og avgjøre om den gjeldende presentasjonen av de ulike driftssegmentene fortsatt er passende.

Fastsettelsen av driftssegmenter er et område som krever bruk av skjønn. Det er derfor viktig å vurdere om effekten av interne reorganiseringer vil påvirke identifisering og måling av driftssegmentene.

Ledelsen bør vurdere følgende når de fastsetter foretakets driftssegmenter:

- Hvem er øverste beslutningstaker og hva gjennomgås av øverste beslutningstaker?
- Er øverste beslutningstaker endret (eksempelvis er noen rapporteringslinjer endret)?
- Hvordan har øverste beslutningstakers rapporteringspakke endret seg?
- Har organisasjonskartet endret seg (eksempelvis oppkjøp/salg av forretningsvirksomhet)?
- Har det skjedd endring i hvem øverste beslutningstaker møter?
- Har det vært endringer i budsjettprosess/runde, eller nivå hvor budsjettene vedtas?
- Hva kommuniserer foretaket til eksterne parter som investorer, kreditorer og kunder (kommunikasjonsflyten ut)?

Situasjoner som kan påvirke identifiserte driftssegmenter:

- Ekspansjon mot et nytt forretningsområde.
- Produkter versus geografi (eksempelvis et foretak som har en ny administrerende direktør og den interne rapporteringsstrukturen endres fra å være basert på en geografisk modell til å baseres på produktrapportering).
- Nye systemer og rapporteringsverktøy (eksempelvis implementering av et nytt system som inkluderer ulike rapporteringsverktøy og dermed gjør det mulig for foretaket å håndtere og rapportere forretningsvirksomhetene forskjellig).

3.6 Må segmentinformasjon omarbeides som følge av endring i rapporteringspliktige segmenter (eksempelvis ved intern omorganisering)?

Ja. Dersom et foretak endrer sin interne organisasjonsstruktur slik at sammensetningen av rapporteringspliktige segmenter endrer seg, skal tilsvarende informasjon for tidligere perioder, herunder delårsperiodene, omarbeides, med mindre informasjonen ikke er tilgjengelig og utgiftene ved å omarbeide informasjonen er altfor store.

Dette krever en gjennomgang av hver enkelt post i noten for å vurdere om det foreligger tilgjengelig informasjon om postene og eventuelt om utgiftene til å omarbeide den er altfor store. Kravet til sammenlignbar informasjon innebærer at foretakets opplysninger kan bestå av både informasjon som er omarbeidet og informasjon som ikke er omarbeidet; effekten av dette skal det opplyses om.

Andre eksempler på når bearbeiding er påkrevd vises på neste side.

Scenario	Omarbeiding påkrevd?	
Et tidligere uvesentlig ikke-rapporteringspliktig segment blir vesentlig i inneværende år.	Ja. Omarbeiding av tidligere år for å reflektere nye rapporteringspliktige segmenter.	Omarbeiding er påkrevd selv om det er forventet at segmentet ikke møter 10 prosent terskelen i fremtiden (engangshendelse).
Et tidligere rapporteringspliktig segment blir ikke-rapporteringspliktig i det inneværende året.	Nei. Dersom ledelsen anser segmentet til fortsatt å være vesentlig, bør det fortsatt rapporteres som eget segment.	Informasjon om at segmentet ikke møter kvantitative terskler men er ansett å være vesentlig.
	Ja. Dersom segmentet ikke lengre er ansett å være vesentlig er det ikke krav om separate opplysninger om segmentet. Tidligere år bør omarbeides slik at det passer med presentasjonen av inneværende år.	Det bør opplyses om omarbeidingen av tallene.
Første års anvendelse.	Ja.	

3.7 Må segmentinformasjon omarbeides som følge av endring i målekriterier/resultatmål for et segments resultat?

Nei. IFRS 8 krever kun omarbeiding av sammenligningstall i sammensetningen av segmenter som resultat av strukturelle endringer i foretakets interne organisasjon. Selv om omarbeiding ikke er påkrevd, mener vi at det kan være hensiktsmessig å vise all segmentinformasjon på en sammenlignbar basis hvis mulig. Dersom tidligere års informasjon ikke er omarbeidet, krever IFRS 8.27 (e) uansett opplysninger om "endringer i målemetode for rapporterte segmentresultat fra tidligere års perioder, og effekten av endringene på segmentresultatet".

3.8 Som det følger av IFRS 8 er foretak pålagt å opplyse separat om vesentlige driftsinntekter og vesentlige andre anleggsmidler fra en enkelt utenlandsk stat. Hva er definisjonen på vesentlig?

IFRS 8 definerer ikke vesentlighetsgrensen for rapportering av et enkelt lands inntekter eller anleggsmidler. Vesentlighet fastsettes både på kvalitativ og kvantitativ basis. For fastsettelse av den kvantitative vesentligheten bruker standarden en terskel på 10 % eller mer for å avgjøre hvorvidt et driftssegment er rapporteringspliktig. Det fremstår derfor som rimelig å bruke samme test for å avgjøre hvorvidt et enkelt lands eksterne inntekter eller anleggsmidler er vesentlige og skal opplyses om.

Vi mener vesentlighetstesten utføres ved å sammenligne landets inntekter eller eiendeler med totale eksterne inntekter eller eiendeler for hele foretaket (inkludert landet som vurderes), heller enn å sammenligne disse tallene med de relevante totalene for inntekter og eiendeler for alle andre land.

4. Andre forhold

4.1 IFRS 8 påvirker regnskapsføring av nedskrivning

IFRS 8 har ført til betydelige endringer i IAS 36, *Verdifall på eiendeler*. Ved oppkjøp krevde IAS 36 at goodwill skulle tilordnes hver av det overtakende foretakets kontantstrømgenererende enheter. Ved endring i IAS 36 fastslås det at goodwill ikke kan tilordnes en større enhet enn et driftssegment. Ved overgangen til IFRS 8 må det vurderes hvordan dette påvirker nedskrivningstesting for goodwill.

4.2 Segmentrapportering i datterselskapers regnskap

Børsnoterte datterselskaper må presentere segmentinformasjon og må analysere segmentene på samme måte som morselskapet. Dette inkluderer identifikasjon av øverste beslutningstaker, fastsettelse av driftssegmentene basert på en gjennomgang utført av øverste beslutningstaker og en redegjørelse av de rapporteringspliktige segmentene i overensstemmelse med IFRS 8. Vi forventer i mange tilfeller at de enkelte datterselskaperenes rapporteringspliktige segmenter ikke vil være i samsvar med morselskapets presentasjon av datterselskapets aktiviteter. Det er ikke uvanlig at datterselskaperenes rapportering er mer detaljert enn presentasjoner av tilsvarende segment i morselskapets årsregnskap.

4.3 Konvergering mot den amerikanske standarden SFAS 131

IFRS 8 er nesten identisk med SFAS 131. Det er fortsatt noen mindre forskjeller mellom de to standardene. Disse er beskrevet i "basis for conclusions" i IFRS 8.

IFRS 8	SFAS 131	Betydning
Bruker begrepet "anleggsmidler".	Bruker begrepet "driftsmidler".	Driftsmidler begrenser seg til fysiske eiendeler, mens anleggsmidler inkluderer immaterielle eiendeler.
Inkluderer opplysninger om segmentforpliktelser så sant denne informasjonen formidles regelmessig til øverste beslutningstaker.	Krever ikke denne opplysningen.	Opplysningen vil ha betydning for enkelte foretak.
Tillater foretak med matrisestruktur å definere om segmentene skal fastsettes på vare/tjenestebasis eller geografi.	Krever at foretak med matrisestruktur må definere segmenter basert på varer/ tjenester.	Under IFRS 8 må foretaket bedømme hvilken segmentstruktur som gir best informasjon.

4.4 Hva kan vi forvente fremover?

International Accounting Standards Board har gitt uttrykk for at avsnittet om virkeområde (scope) i IFRS 8 mest sannsynlig kommer til å bli endret når IFRS standarden for små og mellomstore foretak foreligger. Intensjonen er at IFRS 8 skal brukes på alle foretak av offentlig interesse. Dette betyr at IFRS 8 skal anvendes når et foretak anvender full IFRS, og ikke er i stand til å bruke 'IFRS for private foretak'.

the 1990s, the number of people in the UK who are employed in the public sector has increased from 10.5 million to 12.5 million. The public sector has become a major employer in the UK, and this has implications for the way in which the public sector is managed and the way in which it is funded.

The public sector is a complex and diverse organisation, and it is difficult to define it precisely. However, it can be defined as the part of the economy that is owned and controlled by the state. This includes a wide range of organisations, from the police and the fire service to the NHS and the local authorities.

The public sector is a major employer in the UK, and it has a significant impact on the economy. It is a major source of government revenue, and it provides a wide range of services to the public. The public sector is also a major employer of people with disabilities, and it has a significant role to play in the social and economic well-being of the UK.

The public sector is a complex and diverse organisation, and it is difficult to define it precisely. However, it can be defined as the part of the economy that is owned and controlled by the state. This includes a wide range of organisations, from the police and the fire service to the NHS and the local authorities.

The public sector is a major employer in the UK, and it has a significant impact on the economy. It is a major source of government revenue, and it provides a wide range of services to the public. The public sector is also a major employer of people with disabilities, and it has a significant role to play in the social and economic well-being of the UK.

The public sector is a complex and diverse organisation, and it is difficult to define it precisely. However, it can be defined as the part of the economy that is owned and controlled by the state. This includes a wide range of organisations, from the police and the fire service to the NHS and the local authorities.

The public sector is a major employer in the UK, and it has a significant impact on the economy. It is a major source of government revenue, and it provides a wide range of services to the public. The public sector is also a major employer of people with disabilities, and it has a significant role to play in the social and economic well-being of the UK.

The public sector is a complex and diverse organisation, and it is difficult to define it precisely. However, it can be defined as the part of the economy that is owned and controlled by the state. This includes a wide range of organisations, from the police and the fire service to the NHS and the local authorities.

Kontaktpersoner

IFRS spesialister:

Financial Services

geir.julsvoll@no.pwc.com: Tel. +47 95 26 05 40
ola.anfinsen@no.pwc.com: Tel. +47 95 26 05 03
magne.sem@no.pwc.com: Tel. +47 95 26 05 78

Retail & Manufacturing

leif.a.jensen@no.pwc.com: Tel. +47 95 26 01 02
jan.brandt@no.pwc.com: Tel. +47 95 26 01 86

Shipping

rita.granlund@no.pwc.com: Tel. +47 95 26 02 37
anlaug.haarbye@no.pwc.com: Tel. +47 95 26 02 86

Service Industries

geir.haglund@no.pwc.com: Tel. +47 95 26 01 99

Utilities (oil, gas, water power)

thomas.fraurud@no.pwc.com: Tel. +47 95 26 08 78
gunnar.slettebo@no.pwc.com: Tel. +47 95 26 11 45
didrik.thrane-nielsen@no.pwc.com: Tel. +47 95 26 04 37

Oil & Gas

gunnar.slettebo @no.pwc.com: Tel. +47 95 26 11 45

Fish Farming

hallvard.aaro@no.pwc.com: Tel. +47 95 26 13 04

Financial Instruments

didrik.thrane-nielsen@no.pwc.com: Tel. +47 95 26 04 37

Andre kontaktpersoner:

Oslo

bjorn.einar.strandberg@no.pwc.com: Tel. +47 95 26 10 15
didrik.thrane-nielsen@no.pwc.com: Tel. +47 95 26 04 37
signe.moen@no.pwc.com: Tel. +47 95 26 00 62
lori.naess@no.pwc.com: Tel. +47 95 26 08 04

Bergen

jon.haugervaag@no.pwc.com: Tel. +47 95 26 13 00

Stavanger

tom.notland@no.pwc.com: Tel. +47 95 26 11 34

Kristiansand

bjorn.einar.strandberg@no.pwc.com: Tel. +47 95 26 10 15

Trondheim

rune.kenneth.s.laedre@no.pwc.com: Tel. +47 95 26 13 76

IFRS publications

anne.fredriksen@no.pwc.com: Tel +47 95 26 03 39

For abonnement: pwc-news@no.pwc.com

pwc.com/no

© 2008 PricewaterhouseCoopers. PricewaterhouseCoopers-navnet refererer til individuelle medlemsfirmaer tilknyttet den verdensomspennende PricewaterhouseCoopers-organisasjonen. *connectedthinking er et registrert varemerke for PricewaterhouseCoopers.