

Aktuelt om internasjonale regnskapsstandarder:

# Konsolidering og inntektsføring



Artikkelen er forfattet av:

Statsautorisert revisor/dr. oecón.  
**Steinar Sars Kvitte**  
Ernst & Young  
Partner og fagdirektør regnskap i  
Ernst & Young og førsteamanuensis II ved Norges Handelshøyskole.

*Formålet med denne spalten er å gi løpende oppdatering på aktuelle og sentrale IFRS-saker. Dette vil kunne være nye standarder og fortolkninger, men også høringsutkast, diskusjonsnotater og relevante uttalelser gitt av regulerende myndigheter, som for eksempel Finansdepartementet, Kredittilsynet og andre standardsettere enn IASB/IFRIC, som for eksempel Norsk RegnskapsStiftelse (NRS).*

IASB har over lengre tid arbeidet aktivt med **flere sentrale prosjekter**, herunder konsolidering og inntektsføring. Førstnevnte er et prosjekt som har blitt viet særskilt oppmerksomhet den siste tiden som følge **av finanskrisen** og den fokus som i den forbindelse er blitt rettet mot poster utenfor balansen. Sistnevnte er et prosjekt som utfordrer de vanskelige spørsmålene som oppstår når balanseorienteringen i IASBs konseptuelle rammeverk skal gis praktisk anvendelse.

I det følgende redegjøres det for innholdet i høringsutkastet om konsolidering og diskusjonsnotatet om inntektsføring. Innledningsvis gis det en kort oppsummering av nye standarder og tolkninger som gjelder for første gang i 2008 og i 2009.

## Den endringsfrie perioden er over – viktige endringer med virkning før første kvartal 2009

Overgangen til IFRS i 2005 i Europa og i andre land viste seg ressurskrevende for de fleste involverte aktører og IASB kunn-

gjorde derfor i 2006 at perioden frem til 1. januar 2009 skulle være en endringsfri periode. Det har medført at bare mindre justeringer i IFRS har blitt gjort gjeldende i 2006, 2007 og 2008, med unntak av IFRS 7 *Finansielle instrumenter – opplysninger*, som ble gjort gjeldende i 2007 (standarden var vedtatt og ikrafttredelse var fastsatt før IASB innførte den endringsfrie perioden).

Det er således ingen betydelige endringer i kravene til 2008-regnskapet som ikke gjaldt tilsvarende i 2007-regnskapet. Det er vedtatt enkelte store endringer i 2008 med virkning for senere år, men som IASB tillater at tidliganvendes. Norske foretak kan imidlertid ikke tidliganvende endringer før de er godkjent av EU. De viktigste endringene i 2008 gjaldt regnskapsføring av virksomhetssammenslutninger (IFRS 3) og konsernregnskap (IAS 27). Ingen av disse endringene er p.t. godkjent av EU og er heller ikke forventet godkjent før i andre kvartal 2009. Således er de ikke aktuelle for tidliganvendelse i 2008-regnskapet.

Fra og med 1. januar 2009 er den endringsfrie perioden over og mange av de endringene og nyhetene som IASB har vedtatt de siste 2–3 årene trer i kraft fra og med dette tidspunktet. Det innebærer at utarbeidelsen av første kvartalsregnskap i 2009 krever ekstra oppmerksomhet. 8–10 standarder er endret med virkning for første kvartal og i tillegg gjelder en rekke mindre justeringer i 20 standarder gjennomført i det årlige forbedringsprosjektet

som ble vedtatt våren 2008. Mange av disse endringene gjelder bare utvalgte selskaper og omfanget vil således typisk være langt mindre enn det en enkel opplisting av antall endringer kan synes å tilsi. I det følgende kommenteres imidlertid to sentrale endringer som begge gjøres gjeldende i 2009 og som alle foretak bør analysere nærmere i god tid før avleggelse av regnskapet for første kvartal 2009, nemlig IFRS 8 *Driftssegmenter* og endringer i IAS 1 *Presentasjon av finansregnskap*.

IFRS 8 erstatter IAS 14 *Segmentrapportering* og representerer en grunnleggende forskjellig tilnærming enn tidligere praksis. Den nye standarden krever at segmentnoteten skal inneholde informasjonen som gis internt for ledelsesrapporteringsformål og både inndelingen i segmenter og innholdet og formen på informasjonen skal følge samme mal. For de fleste innebærer endringen til dels betydelige omlegginger i rapporteringsstrukturen som brukes for års- og delårsregnskapsformål. IFRS 8 ble vedtatt i november 2006 og flere foretak tidliganvendte den allerede i 2007, og flere foretak har også tidliganvendt den i 2008. Øvrige IFRS-rapporterende foretak må forberede implementering av IFRS 8 i første kvartal 2009.

IAS 1 ble endret i 2007. Fra og med 2009 skal egenkapitaloppstillingen kun inneholde endringer i egenkapitalen som følge av transaksjoner med eiere. Alle andre endringer i egenkapitalen, herunder inntekter og kostnader som føres direkte mot

# Regnskap

egenkapitalen, som for eksempel verdiendringer på investeringer klassifisert som tilgjengelig for salg etter IAS 39 *Finansielle instrumenter – innregning og måling* og valutaomregningsdifferanser etter IAS 21 *Virkningene av valutakursendringer*, skal inngå i en resultatoppstilling over sum inntekter og kostnader («The Statement of Comprehensive Income»). Dersom en gjør prinsippendringer med retrospektiv virkning, det vil si at det nye prinsippet gis anvendelse tilbake i tid slik at sammenligningstallene omarbeides, eller at en retter en feil, eventuelt at en endrer klassifisering i en av regnskapsoppstillingene, skal en vise en inngående balanse for den tidligste perioden en viser sammenlignbare tall.

## Konsolidering

Etter gjeldende IFRS er konsolidering regulert i IAS 27 *Konsernregnskap og separat finansregnskap* og i SIC 12 *Konsolidering – enheter for særskilte formål*. Konsolideringsprosjektet ble igangsatt med det formål å erstatte IAS 27 og SIC 12 med en egen IFRS. Som en følge av finanskrisen og fokuset på poster utenfor balansen har IASB blitt oppfordret til å prioritere konsolideringsprosjektet. Publiseringen av ED 10 *Konsernregnskap* 18. desember 2008 er således ikke tilfeldig.

Kritikken mot IAS 27 og SIC 12 har i stor grad omhandlet muligheten for å strukturere komplekse finansielle ordninger uten at disse reflekteres i regnskapet. I pressemeldingen som IASB ga ut i forbindelse med publiseringen av ED 10 er dette forholdet kommentert spesielt: «*The proposals address those concerns by presenting a new, principle-based, definition of control of an entity that would apply to a wide range of situations and be more difficult to evade by special structuring.*»

Gjeldende IAS 27 har en rendyrket kontrolltilnærming til konsolideringsprosjektet. Dersom et foretak kan styre et annet foretaks finansielle og operasjonelle beslutninger i den hensikt å oppnå økonomisk avkastning på underliggende eiendeler, anses sistnevnte å være datterselskap som skal konsolideres inn i førstnevntes konsernregnskap. SIC 12 er ment å utdype kontrollkonseptet, men har mer fokus på risiko og avkastningspotensialet som følger av investors involvering i enheter med særskilt formål («Special Purpose Entity», SPE). I noen tilfeller kan veiledningen i SIC 12 trekke i retning av en annen konklusjon enn det som følger av IAS 27. I ED 10 foreslås kontrolldefinisjonen i IAS

27 og kontrollindikatorerne i SIC 12 erstattet med en ny kontrolldefinisjon: «A reporting entity controls another entity when the reporting entity has the power to direct the activities of that other entity to generate returns for the reporting entity» (ED 10.4). Det følger av ED 10 at det som i dag omtales som «de facto control», eller faktisk kontroll, er en del av kontrollkonseptet. Det fremgår også at rett til eierinstrumenter, for eksempel aksjeopsjoner, kan bidra til at kontroll oppnås.

ED 10 bygger således videre på den prinsippbaserte tilnærmingen til konsolidering i gjeldende IFRS. Etter IASBs oppfatning vil imidlertid forslaget gi mindre rom for konstruering av ordninger som ikke leder til konsolidering enn det gjeldende IFRS gjør.

Det andre sentrale bidraget i ED 10 er utvidet opplysningsplikt. Etter høringsutkastet skal det blant annet gis tilleggsinformasjon i note om grunnlaget for konsolidering, om bruksbegrensninger, garantistilsettelser mv. som knytter seg til eiendeler og gjeld i datterselskapet, herunder krav som minoriteten har, og om ikke-konsoliderte strukturerte enheter som investor er involvert i.

IASB har for øvrig ikke funnet det nødvendig å revidere IAS 28 *Investeringer i tilknyttede foretak*, herunder og spesielt definisjonen av betydelig innflytelse, som en følge av ED 10.

ED 10 har høringsfrist 20. mars 2009.

## Inntektsføring

IASB og FASB publiserte 19. desember 2008 et felles diskusjonsnotat om inntektsføring, *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*. Diskusjonsnotatet er IASB og FASBs første omfattende forsøk på å implementere balanseorienteringen som har vært en del av deres respektive konseptuelle rammeverk i snart 20 år (IASB). Mer konkret er det IASBs første steg på veien mot å erstatte IAS 18 *Driftsinntekter* som lenge har vært ansett som IASBs akilleshæl og dårlige samvittighet.

I diskusjonsnotatet fremstilles inntektsgenereringen som en prosess med utspring i leveransekontrakter, hvor på inntekten genereres og skal inntektsføres etter hvert som leveranseforpliktelser bortfaller som følge av kontraktsoppfyllelse. Til tross for at IASB og FASB tidligere i inntektsfø-

ringsprosjektet har vært tilhengere av en virkelig verdi tilnærming til inntektsføring, har de ikke foreslått en slik modell i diskusjonsnotatet. Tvert i mot legges det til grunn at inntekten skal måles til transaksjonsverdien, som igjen er definert som verdien av vederlaget. Med mindre leveransekontrakten blir en tapskontrakt, skal ikke kontrakten måles på ny i etterfølgende perioder. På denne måten forsøker IASB og FASB å kombinere balanseorienteringen med transaksjonsbasert regnskapsføring.

Forslaget i diskusjonsnotatet vil neppe medføre betydelige endringer i praksis i ordinære salgstransaksjoner der leverandør og kunde gjør opp sine kontraktsforpliktelser samtidig. I noen tilfeller vil imidlertid forslaget typisk lede til utsatt inntektsføring sammenlignet med dagens praksis ettersom en i en del tilfeller i dag inntektsfører hele vederlaget i kontrakten ved levering av kontraktens hovedelement, mens en etter forslaget vil utsette inntektsføring av deler av vederlaget for å ta høyde for garantiforpliktelser og returretter for eksempel. Viktigere er det imidlertid at bruk av løpende avregningsmetode vil begrenses sammenlignet med dagens praksis. Med mindre kontroll med anlegget under utførelse overdras fortløpende til kunden, vil inntektsføringen måtte utsettes etter diskusjonsnotatet. Dette er for øvrig i samsvar med modellen i den nylig vedtatte tolkningen om eiendomsprosjekter, IFRIC 15 *Agreements for the Construction of Real Estate*. Videre gir diskusjonsnotatet utvidet veiledning sammenlignet med gjeldende IFRS om inntektsføring av flerementsavtaler. Dagens praksis er i stor grad i samsvar med US GAAP, som for eksempel for flerementsavtaler i softwareleveranser stiller krav til objektivt verdibevis («vendor-specific objective evidence») ved utskilling av de ulike elementene for inntektsføringsformål. Etter diskusjonsnotatet er det ikke krav om objektive verdibevis og etter diskusjonsnotatet vil det således bli større grad av utskilling av de ulike elementene for inntektsføringsformål enn det som følger av dagens praksis.

Diskusjonsnotatet har høringsfrist 19. juni 2009.