

IFRS 11

– Nyttige avklaringer

I mars 2015 utga IFRS Interpretations Committee (IFRS-IC) flere agendabeslutninger vedrørende anvendelse av IFRS 11 *Felleskontrollerte ordninger*. Agendabeslutningene ga nyttige avklaringer på enkelte områder, og vil bidra til en mer ensartet anvendelse av standarden.



Artikkelen er forfattet av:

Statsautorisert revisor
Nina Servold Oppi
EY

Aktuelt om finansiell rapportering

Formålet med denne spalten er å gi løpende oppdatering på aktuelle og sentrale spørsmål om finansiell rapportering. Det vil kunne være nye standarder eller tolkninger fra IASB eller NRS, men også relevante uttalelser gitt av regulerende myndigheter, eller kommentarer til andre relevante utviklingstrekk med betydning for norske foretaks finansielle rapportering. En regnskapsfaglig spesialistgruppe i EY er forfattere av spalten.

Standarden er imidlertid fortsatt krevende å anvende, og det er fortsatt områder hvor det vil være nyttig med ytterligere veiledning fra IFRIC-IC eller IASB.

IFRS 11 trådte i utgangspunktet i kraft 1. januar 2013, men ikrafttredelsen var som kjent utsatt til 1. januar 2014 innenfor EU/EØS-området. IFRS-IC har siden ikrafttredelsen i 2013 mottatt flere henvendelser om anvendelse av standarden og i mars 2015 publiserte de syv ulike agendabeslutninger knyttet til anvendelsen av standarden. Dette gjaldt blant annet spørsmål om klassifisering av felleskontrollerte ordninger, regnskapsføring av deltakelse i felleskontrollerte driftsordninger og regnskapsføringen i selskapsregnskapet.

En agendabeslutning er en beslutning om ikke å avgi en fortolkning, og omtales også som «NIFRIC», som er en forkortelse for «Not IFRIC». Agendabeslutningene begrunnes, og begrunnelsen gir ofte godt grunnlag for forståelsen av gjeldende regler selv om de formelt sett altså ikke er fortolkninger.

Klassifisering av felleskontrollerte ordninger

Etter IFRS 11 skal en felleskontrollert ordning klassifiseres enten som en felleskontrollert driftsordning eller en felleskontrollert virksomhet. Klassifiseringen avhenger av rettighetene og pliktene til partene i ordningen. I en felleskontrollert driftsord-

ning har partene rettigheter til eiendelen og ansvar for forpliktelsene knyttet til ordningen, mens i en felleskontrollert virksomhet har deltakerne rett til ordningens nettoeindeler. Felleskontrollert virksomhet regnskapsføres etter egenkapitalmetoden, mens parter i felleskontrollerte driftsordninger innregner sin andel av inntekter, kostnader, eiendeler og forpliktelser. Ettersom regnskapsføringen er svært ulik for de to ulike typene felleskontrollerte ordninger, er klassifiseringen av stor betydning.

I klassifiseringen vurderes den juridiske formen til den felleskontrollerte ordningen, avtaler mellom partene og andre fakta og omstendigheter. IFRS-IC har fastslått at analysen av andre fakta og omstendigheter skal fokusere på om disse gir partene rettigheter til eiendelene og ansvar for forpliktelsene i ordningen. Det skal ikke legges vekt på forretningsmessige begrunnelser for deltakelse i den felleskontrollerte ordningen, i hvilken grad foretaket er involvert i driften eller på foretakets tidligere praksis.

IFRS-IC har også mer detaljerte kommentarer til enkelte konkrete fakta og omstendigheter:

– Det følger av IFRS 11 at dersom aktivitetene til en ordning i hovedsak er utformet for å fremstille produkter til partene, indikerer dette at den felleskontrollerte ordningen er en driftsordning. IFRS-IC har i sin agendabeslutning klargjort at vurderingene av «i

hovedsak», er en vurdering av verdien av produktene og ikke volum.

- Det klargjøres at det ikke er avgjørende for klassifiseringen om produktene selges til partene for markedspris. Dersom partene i all hovedsak kjøper produktene fra den felleskontrollerte ordningen, vil det at salget skjer til markedspris ikke være til hinder for en klassifisering som en driftsordning.
- Det klargjøres også at det ikke er avgjørende for klassifiseringen om produktene som produseres er ombyttbare eller spesialtilpassede.
- IFRS-IC klargjør at dersom kontantstrømmer til den felleskontrollerte ordningen fra salg av varer til partene og eventuell annen finansiering partene er forpliktet til å yte, er tilstrekkelig til å dekke foretakets forpliktelser, så vil eventuell finansiering fra tredjeparter ikke påvirke klassifiseringen.

IFRS-IC konkluderte på alle ovennevnte områder med at gjeldene standard gir tilstrekkelig veiledning.

Regnskapsføring av deltakelse i en felleskontrollert driftsordning

En part i en felleskontrollert driftsordning skal innregne sin andel av inntekter, kostnader, eiendeler og forpliktelser. IFRS-IC har diskutert om partene skal innregne inntekt som følge av den felleskontrollerte ordningens salg til partene, men konkluderer med at slik inntektsføring ikke skal

foretas. Kun salg til tredjeparter vil medføre at partene i driftsordningen innregner sin andel av inntektene. Tredjeparter inkluderer i denne sammenhengen ikke andre deltakere med felleskontroll over den felleskontrollerte driftsordningen.

I enkelte tilfeller kjøper de ulike partene i den felleskontrollerte driftsordningen en annen andel av produktene som driftsordningen produserer enn det deres eierandel i ordningen tilsier. Her kommenterer IFRS-IC at det i hvert enkelt tilfelle må gjøres en nærmere analyse av hvorfor dette «avviket» oppstår og at skjønn er nødvendig for å utarbeide et hensiktsmessig prinsipp for regnskapsføring. Dette er vanskelige vurderinger. IFRS-IC kommenterer at det nok kan være hensiktsmessig med ytterligere veiledning på dette punktet, men at det vil kreve en bredere analyse enn det IFRS-IC kan gjennomføre.

Regnskapsføring i selskapsregnskapet

IFRS-IC klargjør i sin agendabeslutning at regnskapsføringen av en investering i en felleskontrollert driftsordning er den samme i det separate finansregnskapet



EVALUERING: Det er planlagt en evaluering av standarden i 2016.

(selskapsregnskapet) som i konsernregnskapet. Det vil si at også i selskapsregnskapet innregnes en andel av eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader. Det innregnes ikke en investering i et annet foretak etter IAS 27 *Separat Finansregnskap* eller IAS 39 *Finansielle instrumenter – innregning og måling*

IFRS-IC har også diskutert regnskapsføringen i selskapsregnskapet til den felleskontrollerte driftsordningen. Deltakerne i

den felleskontrollerte driftsordningen innregner sin andel av eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader. Spørsmålet er om de samme eiendelene også skal innregnes i selskapsregnskapet til den felleskontrollerte ordningen. IFRS 11 gjelder kun regnskapsføringen i deltakernes regnskaper, og IFRS-IC påpeker at aktuelle IFRS-er må anvendes i selskapsregnskapet til driftsordningen. Etter IFRS-ICs oppfatning er det tilstrekkelig veiledning i IFRS når det gjelder regnskapsføringen i selskapsregnskapet til den felleskontrollerte driftsordningen. Dette kan imidlertid diskuteres. Det synes fortsatt å være usikkerhet knyttet til regnskapsføringen hos driftsordningen, og det er ikke usannsynlig at vi vil observere ulik praksis på dette området fremover.

Evaluering av standarden i 2016

Agendabeslutningene gir som beskrevet over nyttige avklaringer på flere områder, men det er også områder hvor det vil være nyttig med ytterligere veiledning fra IFRS-IC eller IASB. Det er derfor positivt at det er planlagt en evaluering av standarden («post-implementation review») i 2016.



EFFEKTSKAPER

DET BLIR ENKLERE MED STICOS PROFF

Sticos Proff gir deg en rekke veivisere som er spesielt tilpasset deg som rådgiver. Veiviserne genererer dokumenter og leder deg trinn for trinn gjennom krevende arbeidsprosesser som blant annet kapitalforhøyelse og fusjon. I Sticos Proff får du også eget klientregister med integrasjon mot Brønnøysundregistrene. Vi sørger for at du er oppdatert og har et enkelt verktøy som hjelper deg hele veien.

sticos
Alltid oppdatert

Se sticos.no eller ring 07356 for mer informasjon