

beløp og korte løpetider, for eksempel kassekreditt og hyppige kjøp og salg av finansielle investeringer. Det gjelder også kontantstrømmer som i realiteten reflekterer aktiviteten til enheter utenfor foretaket, typisk inn- og utbetalinger på klientkonto.

Oppkjøp

Kontantstrøm ved kjøp og salg av datterselskap (og/eller virksomhet) skal presenteres separat i kontantstrømoppstillingen som investeringsaktivitet. Kontantstrømmen som skal vises, er netto kontantbetaling for aksjene med fradrag for kontantbeholdningen i datterselskapet på transaksjonstidspunktet. I konsernbalansen reflekteres oppkjøpet ved en økning i de ulike balansepostene som datterselskapet hadde

ved kjøpet. Økningen i de enkelte eiendeler eller forpliktelser skal ikke inkluderes i for eksempel «kjøp av varige driftsmidler» eller «endring i fordringer». Teknisk sett betyr det at oppkjøpsbalansen må trekkes ut av endringsbalansen før kontantstrømoppstillingen utarbeides. Tilsvarende gjelder ved salg.

Fremtidige endringer

IASB er i ferd med å utvikle en ny modell for rapportering av resultat og kontantstrøm som har som ett av målene å koble disse to datasettene nærmere hverandre. Det vil kunne bety at man får nye inndelinger i grupper. Når prosjektet er avsluttet, skal det erstatte både IAS 1 og IAS 7. I diskusjonsnotatet fra oktober 2008 foreslo man følgende:

1. Krav om den direkte metoden, med den indirekte metoden i notene.
2. En omfattende avstemming i noter mellom totalresultat og kontantstrøm der det blir skilt mellom periodiseringer og verdiendringer.
3. For å få en enda nærmere sammenheng mellom resultatregnskap og kontantstrømoppstilling fjernes investeringsaktiviteter som egen gruppe. Den blir i stedet en egen del av driftsaktivitetene. Samtidig innføres det et sterkere skille mellom finansierings- og driftsaktiviteter.

Det har kommet mange innspill på diskusjonsnotatet, og alt tyder på at høringsforslaget som forventes i andre kvartal 2010, vil avvike noe mindre fra dagens standard enn diskusjonsnotatet la opp til.

IFRS-rapportering:

Fem ting å huske på i rapporteringen 1. kvartal 2010

Delårsrapportering i henhold til IFRS og IAS 34 er tilsynelatende en smal sak. IAS 34 er en kort standard og oppstiller ikke mange spesifikke krav. Det er verdt å merke seg at IAS 34 har som utgangspunkt at man benytter de samme regnskapsprinsippene i delårsrapporteringen som i sist avlagte årsregnskap.

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor
Peggy Torgersen Berner
KPMG



Statsautorisert revisor
Jan Aastveit
KPMG

Forfatterne er partnere i KPMGs Fagavdeling Revisjon og Regnskap. Hovedfokusområde for begge er IFRS og rapporteringsforhold.

Flere endringer trer i kraft for 2010-rapporteringen. Nedenfor trekker vi frem enkelte forhold.

Ett eksempel på endrede krav finner vi for regnskapsføring av virksomhetssammenlutninger, i den såkalte IFRS 3R. Når man endrer regnskapsprinsipp, det være seg som følge av et frivillig valg eller ved innføring av nye standarder, skal man gjøre rede for prinsippendringen. Dette gjelder ikke bare for årsregnskapet, men også for delårsregnskapet. I tillegg må man være oppmerksom på forhold som er vesentlig endret i forhold til sist avlagte årsregnskap. Det skal gis tilstrekkelige opplysninger for å forstå endringer i foretakets finansielle stilling forrige årsregnskap. Dette kan innebære at det også må gis opplysninger utover minimumskravene i IAS 34.

Den første kvartalsrapporten for 2010 står for døren og i den forbindelse er det enkelte forhold det kan være nyttig å ha «i mente». Vi lister opp fem ting å huske på i den forbindelse, sett i lys av hva som er nytt i forhold til 2009-rapporteringen og forhold hvor det har vært forbedringsmuligheter i tidligere delårsrapporteringer.

I tillegg til det ovenstående ønsker vi å trekke frem to sentrale forhold:

- Finanstilsynet (tidligere Kredittilsynet) offentliggjorde før jul 2009 et sirkulære hvor de basert på en undersøkelse av utvalgte foretaks delårsrapportering trekker frem en rekke forbedringspunkter. Finanstilsynet forventer at

Regnskap

børsnoterte foretak etterlever IAS 34, herunder de punktene som Finanstilsynet trakk frem som spesielt svake

- I februar 2010 vedtok Stortinget loven om avtalefestet pensjon. Lovvedtaket har som konsekvens at de foretak som har regnskapsført en AFP-forpliktelse, må oppdatere sine beregninger i tråd med uttalelsen fra Norsk RegnskapsStiftelse høsten 2009. Eller sagt med andre ord – en rekke foretak vil kunne få en reverse-ring (inntektsføring) knyttet til den bokførte AFP-forpliktelsen

Forsinket offentliggjøring av finansiell rapportering

I tillegg til punktene over kan nevnes at Finanstilsynet allerede fra 4. kvartalsrapporteringen 2009 «strammet inn» når det gjelder forsinket finansiell rapportering. Kravet er at rapportering skjer «så raskt som mulig» og senest to måneder etter regnskapsperiodens utgang når det gjelder delårsrapportering. Finanstilsynet ilegger normalt et overtredelsesgebyr dersom den finansielle rapporteringen offentliggjøres etter fristen. Dersom den finansielle rap-

porteringen uteblir, kan man bli suspendert fra notering. Dette vil i så fall skje etter en konkret vurdering og etter at varsel er blitt sendt. Vi minner om tidsfristene:

- Fristen er senest siste dag i den aktuelle måneden og gjelder innen utløpet av dagen; dvs. kl. 24.00.
- Er siste dag i måneden en lørdag, løper fristen på vanlig måte ut ved midnatt, kl. 24.00 den aktuelle lørdagen.
- Dersom fristen faller på søndag eller offentlig høytidsdag i Norge, vil fristen forlenges til kl. 24.00 påfølgende dag. Eksempelvis vil fristen for offentliggjøring av årsrapporten være senest innen utløpet av 2. mai (kl 24.00) dersom 30. april faller på en søndag. 1. mai er en offentlig høytidsdag i Norge.



Nr	Tema	Forklaring
1	Er det gjennomført virksomhetssammenslutninger?	Den reviderte IFRS 3 <i>Virksomhetssammenslutninger</i> innfører nye regler for regnskapsføring av virksomhetssammenslutninger. Blant annet kan følgende nevnes: <ul style="list-style-type: none">• Transaksjonsutgifter skal nå resultatføres direkte, men emisjonsutgiftene skal som tidligere gå til fradrag i egenkapitalen. Tidligere var transaksjonsutgiftene en del av «oppkjøpsanalysen» og inngikk som en del av goodwill.• Betinget vederlag (for eksempel earn-out) skal innregnes til virkelig verdi og etterfølgende endringer resultatføres. Tidligere ble etterfølgende endringer ført mot goodwill.• Dersom du kjøper deg opp fra ikke-kontrollposisjon til kontrollposisjon, skal tidligere eierinteresser re-måles til virkelig verdi og gevinsten innregnes i resultatet.• Vederlag og det som er kjøpt, måles til «objektiv» virkelig verdi på overtakelsestidspunktet (tidspunkt for oppnåelse av kontroll).• Fulle notekrav gjelder også i delårsregnskapet.
2	Er det kjøpt eller solgt ikke-kontrollerende eierinteresser?	Den endrede IAS 27 <i>Konsernregnskap og separat finansregnskap</i> innfører nye regler. Kjøp av ytterligere eierandeler i investeringer hvor man allerede har kontroll, regnskapsføres som egenkapitaltransaksjon. Tilsvarende gjelder salg av eierandeler hvor man etter salget beholder kontroll.
3	Er det gjort utdeling til eiere av annet enn kontanter?	IFRIC 17 <i>Distributions of Non-cash Assets to Owners</i> sier at det skal innregnes en forpliktelse når utdelingen er godkjent og ikke lenger er «at the discretion of the entity». Forpliktelsen måles til virkelig verdi av eiendelen som skal deles ut. Med tanke på norske forhold vil IFRIC 17 blant annet kunne omfatte fisjoner, tingsutbytte via kapitalnedsettelse og tingsutbytte fra «fri egenkapital». Aksjelovene oppstiller en del formalregler både med hensyn til fisjoner og kapitalnedsettelse, og man må i slike tilfeller være oppmerksom på hvordan disse formalreglene påvirker tidspunktet for den initiale innregningen av forpliktelsen.
4	Noteinformasjon	IAS 34 <i>Delårsrapportering</i> har enkelte, spesifikke noteopplysningskrav (minimumskrav). Disse er imidlertid ikke uttømmende og det må alltid gjøres en vurdering av hvorvidt hendelser i delårsperioden må omtales i delårsrapporteringen. Store og vesentlige hendelser i kvartalet skal opplyses om selv om de tidligere har vært beskrevet i børsmeldinger eller presentasjoner.
5	Klassifisering av langsiktig gjeld	Brudd på covenants pr. 31. mars 2010 medfører at langsiktig gjeld skal klassifiseres som kortsiktig. Dersom man har fått en såkalt «waiver» som gjelder i minst 12 måneder fra 31. mars, kan lånet fremdeles klassifiseres som langsiktig.

DnR DAGEN 2010



Hvilken verdi har revisjon i børsnoterte selskaper?

Trond Berger har svaret.

TIRSDAG 4. MAI

Radisson BLU Plaza Hotel, Oslo

revisorforeningen.no