

Konsernregnskap

Publisert: 28.02.2017 kl 13:21

Formålet med konsernregnskap er å vise konsernets virksomhet som en økonomisk enhet. Ved konsolidering skal oppkjøpsmetoden benyttes. Det vil si at man i konsernregnskapet skal regnskapsføre oppkjøpet som om man indirekte kjøpte eiendeler og forpliktelser i det oppkjøpte selskapet.

[Konsernregnskap og konsolideringsutelatelse](#) [Oppkjøpsmetoden](#) [Identifikasjon av overtakende part og oppkjøpstidspunkt](#) [A](#)

Prinsippene for utarbeidelse av konsernregnskap er fastsatt i regnskapsloven, samt en standard for Virksomhetskjøp og konsernregnskap.

Plikten til å utarbeide konsernregnskap og konsolideringsutelatelse

Når det gjelder plikten til å utarbeide konsernregnskap er det viktig å være oppmerksom på at denne kan oppstå både ved at et selskap har juridisk kontroll eller faktisk kontroll. Juridisk kontroll har man for eksempel når man eier over 50 % av aksjene i et annet selskap. Faktisk kontroll kan foreligge når man ikke har juridisk kontroll, men likevel har kontroll. Dette kan være aktuelt når man eier en stor andel av aksjene (mindre enn 50 %), men der de andre aksjene er fordelt på et stort antall mindre aksjonærer. I slike tilfeller kan selskapet ha en plikt til å foreta konsolidering, som følge av at de i realiteten har flertallet på generalforsamlingen (faktisk kontroll). Det er viktig å presisere at det er en totalvurdering som er avgjørende for om det foreligger faktisk kontroll, og det er ikke tilstrekkelig at en indikasjon er tilstede.

Mange norske konsern er en del av utenlandske konsern. Det utenlandske morselskapet utarbeider et konsernregnskap der alle de norske selskapene er konsolidert. Regnskapslovens § 3-7 sier at et underkonsern er fritatt fra plikten til å utarbeide konsernregnskap, dersom underkonsernet inngår i et annet konsernregnskap i en EØS-stat. Etter vår oppfatning omfatter unntaket i lovteksten også de tilfeller hvor konsernregnskap utarbeides av underkonsernets bestemor, oldemor osv. så lenge mor, bestemor, oldemor osv. holder til i EØS-stat. Konsernregnskapet som utarbeides skal være utarbeidet og revidert i samsvar med lovgivningen i den aktuelle stat. Eksempelvis innebærer dette at dersom et EØS-land godtar konsernregnskap iht. IFRS, og konsernet utarbeider et IFRS-regnskap, vil et norsk underkonsern være fritatt fra plikten til å utarbeide eget konsernregnskap. Kravet betyr at en må kjenne til lovgivningen i det aktuelle landet for å vite om selskapet har konsolideringsfritak. Det er vedtatt en forskrift til denne paragrafen i regnskapsloven som åpner opp for at konsernregnskap som foreligger på svensk, dansk eller engelsk også kvalifiserer for fritak i tillegg til norsk som er lovtekstens krav.

Adgangen til å unnlate utarbeidelse av konsernregnskap gjelder i utgangspunktet for alle morselskap i underkonsern (gitt oppfyllelse av forutsetningene ovenfor). Dette innstrammes imidlertid for selskaper som eies mellom 90 og 100 %. Der må samtlige minoritetsaksjonærer godkjenne at det ikke utarbeides konsernregnskap. Regelen gir med andre ord minoritetsaksjonærene meget sterkt vern mht utarbeidelse av konsernregnskap.

For datterselskap som eies med mindre enn 90 % dvs. i de selskapene hvor det er mer enn 10 % minoritetsaksjonærer slippes det imidlertid litt opp på vernet av minoritetene igjen; jf. at minoritetsaksjonærene i dette tilfellet må kreve at det utarbeides konsernregnskap. Vi gjør oppmerksom på at disse reglene bare gjelder i de tilfellene unntaksreglene for morselskap kommer til anvendelse.

Det er viktig å være oppmerksom på at dersom man benytter seg av fritaket for å utarbeide konsernregnskap, må konsernregnskapet der det norske underkonsernet inngår, sendes inn til Regnskapsregisteret sammen med

selskapsregnskapet.

Selskaper som er definert som små foretak kan i henhold til regnskapslovens § 3-2 unnlate å utarbeide konsernregnskap.

Aksjer som er i midletidig eie, eller datterselskaper som er uvesentlig for konsernregnskapet kan utelates fra konsolideringen. Imidlertid kan mange uvesentlige datterselskaper til sammen gjøre at det blir vesentlig for konsernregnskapet og konsolideringsutelatelse kan da ikke foretas.

Det fritas også for konsernregnskapsplikt dersom det siste datterselskapet selges ut i løpet av året.

Oppkjøpsmetoden

Virksomhetskjøp skal regnskapsføres etter oppkjøpsmetoden. Oppkjøpsmetoden innebærer:

1. identifikasjon av overtakende part
2. identifikasjon av oppkjøpstidspunktet
3. måling og tilordning av anskaffelseskost og
4. regnskapsføring av goodwill eller negativ goodwill

Identifikasjon av overtakende part og oppkjøpstidspunkt

Utgangspunktet er at den som yter vederlaget vanligvis er den overtakende part. Imidlertid kan det i enkelte tilfeller være slik at det ikke er den som yter vederlaget som anses som den regnskapsmessige overtakende part. Slike transaksjoner kalles for omvendt oppkjøp. Indikatorer for identifisering av regnskapsmessig overtakende part fremgår av NRS 9 Fusjon punkt 5.1.

Dersom det ikke entydig kan identifiseres en overtakende part, kan det legges til grunn at selskapsrettslig overtakende part også er regnskapsmessig overtakende part.

Oppkjøpstidspunktet er tidspunktet for oppnåelse av kontroll og er det tidspunktet som verdimåling skal foretas og konsolidering skal starte.

Anskaffelseskost

Anskaffelseskost for den overtatte virksomheten er virkelig verdi av vederlaget på oppkjøpstidspunktet med tillegg av kjøpsutgifter. Vederlaget kan være kontanter, aksjer i det kjøpende selskap eller kombinasjon av begge. Kjøpsutgifter er eksterne utgifter direkte knyttet til oppkjøpet som for eksempel for rådgivning og revisorkostnader... Virkelig verdi kan være vanskelig å beregne, men da skal beste estimat legges til grunn. Er morselskapet børsnotert, kan verdimålingen normalt tautgangspunkt i børskursen dersom vederlaget er aksjer i morselskapet. I enkelte tilfeller skal vederlaget beregnes ut fra fremtidige resultater i det kjøpte selskapet (earn-out). Man må her estimere fremtidige resultater for å beregne vederlaget. Videre vil den fremtidige forpliktelsen måtte avsettes for i balansen. En slik avsetning er et betinget vederlag. Standarden sier at inntil betingelsen finner sted eller forpliktelsen bortfaller må forpliktelsen måles til det høyeste av opprinnelige beløp og det som fremkommer ved bruk av NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler. Endringer i denne forpliktelsen skal resultatføres i motsetning til tidligere praksis der endringer av forpliktelsen vil medføre en motsvarende endring av Goodwill i konsernregnskapet.

Tilordning av anskaffelseskost

På verdimålingstidspunktet skal anskaffelseskost tilordnes identifiserbare eiendeler og gjeld i datterselskapet som regnskapsføres i konsernregnskapet til virkelig verdi på oppkjøpstidspunktet. Virkelig verdi vil som oftest avvike fra de bokførte verdiene i det oppkjøpte selskap. Differansen kalles mer-/mindreverdi (mer-/mindreverdianalyse). Med identifiserbare eiendeler menes både finansielle, materielle og immaterielle eiendeler som ikke er goodwill. Som følge av enhetssynet skal hundre prosent av merverdiene balanseføres. Goodwill er med andre ord residual. Standarden sier at man kan velge om goodwill medtas bare for majoritet eller om man også tar med minoritetens andel. Goodwill skal avskrives over den økonomiske levetiden. Det gjøres oppmerksom på at goodwill etter IFRS ikke skal avskrives, men skal testes årlig om det er behov for nedskrivning. Andre immaterielle eiendeler skal fortsatt avskrives. For å kunne føre opp en immateriell eiendel må imidlertid vilkårene for å føre opp eiendelen være tilstede. Det refereres her til standard for immaterielle eiendeler. Dersom det ved oppkjøpet oppstår en badwill, skal denne i henhold til norsk regnskapslovgivning resultatføres systematisk over 5 år. Hvis badwillen skyldes forventninger om fremtidige tap, så skal denne tilbakeføres i henhold til når disse tapene

oppstår. I henhold til IFRS skal slik badwill resultatføres i oppkjøpsåret.

Restruktureringskostnader skal ikke tas hensyn til i tilordringen av anskaffelseskost.

For å finne riktig merverdi er det viktig at både egenkapitalen og vederlaget er riktig beregnet. I mange tilfeller blir aksjene kjøpt i løpet av året og da er det viktig at perioderegnskapet er tilnærmet riktig. Ofte blir det ikke regnskapsført skatt før i slutten av året, noe som medfører at resultatandelen som konsolideres ikke blir riktig. Feil i egenkapitalen vil også medføre feil i goodwill-beregningen.

Minoritetsinteresser og endring i eierandel

Ved trinnsvis kjøp av aksjer er det verdiene på tidspunkt for konserndannelse som skal legges til grunn i konsolideringen. Tidligere skulle goodwill som et unntak til hovedregelen verdsettes ved hvert kjøp, men nå skal også goodwill verdsettes på oppkjøpstidspunktet. Verdiendringer skal føres mot egenkapitalen.

Et nedsalg i et datterselskap skal ikke medføre gevinst eller tap i konsernet. Ved utgang datterselskap skal gevinst/tap beregnes i forhold til egenkapitalen i datterselskapet slik den er bokført i konsernregnskapet. Dette i motsetning til i morselskapets regnskap der gevinst beregnes i forhold til kostprisen på aksjene (forutsatt regnskapsført etter kostmetoden).

Minoritetsinteressene skal presenteres som en del av egenkapitalen. Under resultatet skal man presentere henholdsvis minoritetens og majoritetens andel av resultatet. Dette følger av at man skal presentere konsernet som en enhet (enhetssynet). Resultatandelen som tilfaller minoriteten beregnes med grunnlag i datterselskapets resultat etter skatt slik dette er tatt inn i konsernregnskapet etter eliminerings- og avskrivninger av mer-/mindreverdi. Dersom Goodwill er innregnet 100 prosent skal minoriteten tilordnes en andel av goodwillavskrivningene. Tidligere skulle minoriteter kun tas med dersom de var positive, men nå skal minoritetsinteressene presenteres også som negative minoriteter.

IFRS og konsernregnskap

Regnskapsloven § 3-9 sier at børsnoterte konsern skal avlegge et konsernregnskap i henhold til IFRS standardene. Vi gjør oppmerksom på at det i utgangspunktet er de standardene som er oversatt til norsk og vedtatt som norsk forskrift som skal følges. Imidlertid kan det være standarder som er vedtatt av EU, men ikke vedtatt av Norge. Det er forutsatt at norske konsern kan legge også disse standardene til grunn dersom det skal avlegges et konsernregnskap i perioden mellom EU sin godkjenning og Norge sitt forskriftsvedtak.

Når det gjelder noter skal alle relevante noter etter IFRS standardene hensyntas i konsernregnskapet, men det skal gis tilleggsopplysninger etter den norske regnskapsloven. Hvilke tilleggsnoter som skal gis i tillegg fremgår av regnskapsloven.

Andre selskaper som skal avlegge konsernregnskap, kan frivillig legge IFRS til grunn.

Om KPMG



Hold deg oppdatert



Redaktør for Verdt å vite



© KPMG AS and KPMG Law Advokatfirma AS, Norwegian limited liability companies and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.