

Foreløpig Norsk RegnskapsStandard

Investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felles kontrollert virksomhet

(November 1999, revidert oktober 2002, november 2006, august 2007 og juni 2008¹)

1. Innledning

Denne standarden omhandler regnskapsmessig behandling av investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felles kontrollert virksomhet (joint venture). Med selskap menes ethvert foretak uansett juridisk form. Tilknyttet selskap er foretak hvor investor har en betydelig innflytelse, men som ikke er datterselskap eller felles kontrollert virksomhet. Felles kontrollert virksomhet er økonomisk virksomhet regulert ved avtale mellom to eller flere deltakere slik at disse har felles kontroll over virksomheten.

2. Norsk regnskapslovgivning og internasjonale prinsipper

2.1 Norsk regnskapslovgivning

Investering i tilknyttet selskap skal etter regnskapsloven § 5-17 vurderes etter egenkapitalmetoden eller generelle vurderingsregler i selskapsregnskapet, og etter egenkapitalmetoden i konsernregnskapet. Egenkapitalmetoden kan likevel ikke anvendes for midlertidig investering i tilknyttet selskap. Etter regnskapsloven § 6-1 og § 6-1a skal inntekt fra tilknyttet selskap (og datterselskap) spesifiseres på egen linje i resultatregnskapet. I balansen skal investering i tilknyttet selskap etter § 6-2 spesifiseres på egen linje.

Deltakelse i felles kontrollert virksomhet skal etter regnskapsloven § 5-18 regnskapsføres etter generelle vurderingsregler, bruttometoden eller egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet og etter bruttometoden eller egenkapitalmetoden i konsernregnskapet. Midlertidig deltakelse i felles kontrollert virksomhet kan likevel ikke regnskapsføres etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden.

For investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felles kontrollert virksomhet skal det gis de tilleggsopplysninger som kreves i regnskapsloven § 7-15 og § 7-16. I selskapsregnskapet skal en positiv differanse mellom investeringenes balanseførte verdi etter egenkapitalmetoden og bruttometoden og deres anskaffelseskost avsettes til fond for vurderingsforskjeller, jf aksjelovens bestemmelser om fond for vurderingsforskjeller (§ 3-3).

Tilknyttet selskap eller felles kontrollert virksomhet som er av uvesentlig betydning kan vurderes etter de generelle vurderingsreglene (kostmetoden) i konsernregnskapet. Dersom

¹ Omtale av IAS/IFRS og US GAAP er tatt ut. Bakgrunnen for dette, er at NRS av ressursmessige årsaker ikke ser det som hensiktsmessig å vedlikeholde slik omtale og omtale av forskjeller mot god regnskapskikk. Det er ikke foretatt revidering av standarden utover dette

flere tilknyttede selskaper og/eller felles kontrollerte virksomheter hver for seg er uvesentlige, men samlet er vesentlig for investors regnskap, skal de likevel vurderes etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden.

2.2 Internasjonale/utenlandske standarder

Opphevet.

2.3 Små foretak

Små foretak har etter regnskapsloven § 3-2 fjerde ledd ikke plikt til å utarbeide konsernregnskap, og investeringer i tilknyttet selskap og felles kontrollert virksomhet kan vurderes etter kostmetoden. Dersom et lite foretak velger å utarbeide konsernregnskap, kan konsernregnskapet utarbeides etter NRS 8 om god regnskapsskikk for små foretak.

3. Regnskapsføring av tilknyttet selskap og felles kontrollert virksomhet

3.1 Tilknyttet selskap

Definisjon av tilknyttet selskap

Tilknyttet selskap er definert i regnskapsloven § 1-4, og er foretak hvor investor har en betydelig innflytelse, men som ikke er datterselskap eller felles kontrollert virksomhet. Betydelig innflytelse anses normalt å foreligge når investor har 20 prosent eller mer av stemmeberettiget kapital i et selskap. Tilsvarende gjelder dersom to eller flere konsernselskaper har en slik innflytelse over et annet selskap. Har investor mindre enn 20 prosent av stemmeberettiget kapital, må det sannsynliggjøres at investor har betydelig innflytelse.

Forhold som gjør at en eierandel på 20 prosent eller mer av den stemmeberettigede kapital alene ikke er tilstrekkelig for å tilfredsstille kravene til et tilknyttet selskap kan være:

- a) Det er tvil om transport av eierinstrumentene vil bli godkjent.
- b) Investor prøver, men får ikke styrerepresentasjon i det tilknyttede selskap.
- c) En annen dominerende eier eller eiergruppering styrer det tilknyttede selskapet på en slik måte at investor er uten innflytelse i selskapets styrende organer.
- d) Det foreligger varige restriksjoner som forhindrer at innflytelsen kan utøves.

Ett foretaks bestemmende innflytelse over et annet selskap vil ikke nødvendigvis utelukke at andre har betydelig innflytelse over det samme selskapet. I slike tilfeller må det vurderes nøye om investor har en betydelig innflytelse, f.eks. med bakgrunn i avtaler, styresammensetning eller lignende forhold.

Unntak fra egenkapitalmetoden for tilknyttet selskap

Egenkapitalmetoden kan ikke anvendes for midlertidig eie. Midlertidig eie foreligger når investor allerede på investeringstidspunktet har intensjoner om eller er forpliktet til å selge investeringen innen kort tid. Investeringen anses midlertidig selv om det på investeringstidspunktet er sannsynlig at det tar lenger tid å avhende investeringen som følge av omstendigheter som investor ikke kan påvirke.

Noen selskaper har som formål utelukkende å kjøpe andeler i, og eventuelt utvikle, andre selskaper for å realisere gevinster ved salg. Slike selskaper omtales ofte som investeringsselskaper. For slike selskaper kan egenkapitalmetoden gi et misvisende bilde av

selskapets investeringer. Selskapene det er investert i har ofte en relativt begrenset tilknytning til investor selv om investor bidrar med kompetanse og ressurser. For investeringselskaper vil midlertidig eie omfatte investeringer med lenger tidshorisont enn definert i forrige avsnitt. Det er en forutsetning at denne type investeringer er selskapets kjernevirksomhet, og at investeringsporteføljen behandles som omløpsmidler.

3.2 Felles kontrollert virksomhet

Deltakelse i felles kontrollert virksomhet skal etter regnskapsloven § 5-18 regnskapsføres etter generelle vurderingsregler, bruttometoden eller egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet og etter bruttometoden eller egenkapitalmetoden i konsernregnskapet.

Bruttometoden anbefales når denne er mer informativ. Krav om ensartet prinsipp anvendelse i regnskapsloven § 4-4 er ikke til hinder for at et foretak bruker begge metoder for regnskapsføring av ulike aktiviteter eller virksomheter. Det er også tillatt å benytte bruttometoden i konsernregnskapet, selv om egenkapitalmetoden benyttes i selskapsregnskapet.

Definisjon av felles kontrollert virksomhet

Felles kontrollert virksomhet er definert i regnskapsloven § 5-18, og er økonomisk virksomhet regulert ved avtale mellom to eller flere deltakere slik at disse har felles kontroll over virksomheten. Felles kontroll foreligger bare når strategiske, finansielle og operasjonelle beslutninger vedrørende virksomheten krever enstemmighet mellom deltakerne.

Investor i felles kontrollert virksomhet, som ikke er med på utøvelse av felles kontroll, skal vurdere investeringen etter kostmetoden. Selv om investor har en eierandel på 20 prosent eller mer, er dette normalt ikke tilstrekkelig for å bruke egenkapitalmetoden når andre deltakere har felles kontroll.

Samarbeidsavtalen

Deltakerne må ha inngått en samarbeidsavtale som regulerer den økonomiske virksomheten. Avtalen regulerer hvilke beslutninger som krever enstemmighet eller spesifisert flertall av deltakerne. Viktige beslutninger som vesentlige endringer i eller heving av samarbeidsavtalen, krever normalt enstemmighet mellom deltakerne.

Avtalen vil også normalt regulere:

- a) Aktiviteten og varigheten.
- b) Valg av styre og deltakernes stemmerett.
- c) Kapitalinnskudd fra deltakerne.
- d) Deling av produksjon, inntekter, kostnader eller resultatet av virksomheten mellom deltakerne.

Samarbeidsavtalen kan bestemme at en av deltakerne skal lede virksomheten (for eksempel være operatør, manager, driftsbestyrer, disponent eller forretningsfører). Lederen opptrer innenfor finansielle og driftsmessige retningslinjer som er avtalt mellom deltakerne.

Den økonomiske virksomheten

Den økonomiske virksomheten kan være organisert som et selskap (for eksempel aksjeselskap, ansvarlig selskap, kommandittselskap eller partrederi) eller bare regulert gjennom samarbeidsavtalen. Er virksomheten et selskap, vil regnskapsplikten være regulert i

lovgivningen og fordelingen mellom deltakerne regulert i samarbeidsavtalen. Når virksomheten ikke er et selskap, vil som regel både plikten til å føre regnskap og fordelingen mellom deltakerne være regulert i samarbeidsavtalen.

Felles kontrollert virksomhet kan foreligge når to eller flere deltakere går sammen om produksjon, markedsføring og/eller distribusjon av produkter eller tjenester. En felles kontrollert virksomhet kan også etableres for å utføre bestemte aktiviteter. Forskjellige deler av virksomheten kan bli utført av den enkelte deltaker. Den enkelte deltaker kan også bære egne kostnader og få andel av inntektene fra salget av produktet eller tjenesten.

Felles kontrollert virksomhet forekommer ofte ved etablering av en virksomhet i et annet land i samarbeid med lokale myndigheter eller organisasjoner. Felles kontrollert virksomhet kan også foreligge når to eller flere deltakere har felles kontroll over en eiendel og deler inntekter og kostnader knyttet til eiendelen. Innen entreprenørnæringen vil arbeidsfellesskap normalt være felles kontrollert virksomhet. Felleskontrollert virksomhet er vanlig innen olje, gass, mineralutvinning og offshore. Flere deltakere kan for eksempel samarbeide om driften av en rørledning. Hver deltaker bruker rørledningen til å transportere egne produkter og bærer en avtalt andel av kostnadene i forbindelse med driften.

Unntak fra egenkapitalmetoden og bruttometoden for felles kontrollert virksomhet

Midlertidig deltakelse i felleskontrollert virksomhet kan ikke regnskapsføres etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden.

3.3 Egenkapitalmetoden

Etter egenkapitalmetoden skal investeringen vurderes til investors andel av egenkapitalen, og andel av resultatet skal resultatføres. På kjøpstidspunktet vurderes investeringen til anskaffelseskost. Resultatandelen fratrukket utdelinger tillegges investeringen i balansen. Ved beregning av resultatandelen skal det tas hensyn til merverdi/mindreverdi på kjøpstidspunktet, og interngevinster.

Dersom investors/deltakers andel av ekstraordinære poster i tilknyttet selskap/ felles kontrollert virksomhet er vesentlig i forhold til investors/deltakers ordinære resultat, skal denne andelen klassifiseres som ekstraordinær også hos investor/ deltaker. Ekstraordinær resultatandel etter fradrag for ekstraordinær del av skattekostnad skal vises for seg.

Nedskrivning skjer gjennom nedskrivning i regnskapet til det tilknyttede selskapet og gjennom nedskrivning av merverdi. Det foreligger således ingen direkte nedskrivningsplikt ved bruk av egenkapitalmetoden.

Nærmere om beregning av egenkapitalandel og resultatandel

På kjøpstidspunktet vurderes investeringen til anskaffelseskost. Fastsettelse og tilordning av anskaffelseskost etter egenkapitalmetoden følger reglene for fastsettelse og tilordning av anskaffelseskosts for datterselskap i NRS om konsernregnskap.

Ved beregning av resultatandel må det regnskapsmessige resultatet korrigeres for amortisering av mer-/mindreverdier og tilhørende utsatt skatt/skattefordel. Resultatandelen beregnes av resultat etter skatt. Eventuell nedskrivning av merverdi inkluderes i resultatandelen.

Det kan forekomme at selskapet deler ut fortrinnsberettiget utbytte og at investor ikke har andel i dette. Dette forhindrer ikke anvendelse av egenkapitalmetoden, men fortrinnsberettiget utbytte skal redusere grunnlaget for beregning av resultatandelen.

Resultatandelen tillegges investeringen i balansen. Utbytte og andre utdelinger til investor/deltaker reduserer verdien av investeringen. Med utbytte menes foreslått utbytte, mottatt utbytte eller estimert utbytte. Brukes foreslått eller estimert utbytte, må investor sannsynliggjøre at utbyttet vil mottas.

Egenkapitaljusteringer i det tilknyttede selskapet/den felles kontrollerte virksomheten som ikke er resultatført påvirker investors balanseførte verdi og investors andel føres også direkte mot investors egenkapital. Eksempler på egenkapitaljusteringer er endring av regnskapsprinsipp eller korrigerende av tidligere års feil.

3.4 Bruttometoden

Deltakelse i felles kontrollert virksomhet er en del av deltakers virksomhet. Bruttometoden reflekterer deltakers andel av aktivitet og finansielle stilling i den felles kontrollerte virksomheten og anbefales derfor brukt når metoden gir bedre informasjon enn egenkapitalmetoden. For deltakelse i felles kontrollert eiendel og drift skal deltaker i så vel konsernregnskap som selskapsregnskap regnskapsføre sine inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld.

Etter bruttometoden regnskapsfører deltaker sin andel av inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld. Spesifikasjon i deltakers regnskap kan foretas på to måter. Det ene alternativet er å innarbeide andelen av regnskapspostene linje for linje i deltakers regnskap. Eksempelvis inkluderes andel av avskrivninger i posten avskrivninger i deltakers resultatregnskap og andel av kontanter og bankinnskudd inkluderes i deltakers tilsvarende post i balansen. Det andre alternativet er å spesifisere andelen som egen post for hver hovedgruppe. Eksempelvis vises andel av driftsinntekter på egen linje i gruppen driftsinntekter og andel av omløpsmidler på egen linje i gruppen omløpsmidler. Selv om det siste alternativet bare spesifiserer andel av hovedgrupper, er det ikke nødvendig med ytterligere spesifisering som noteopplysning. De to spesifikasjonsmåtene anses for likeverdige.

Foreslått eller estimert utbytte og andre utdelinger kan omklassifiseres til fordring dersom det er betydelig sannsynlighetsovervekt for at deltaker mottar utdelingen.

Fordelingen av inntekter, kostnader, eiendeler eller gjeld vil kunne avvike fra eierandelene i den felles kontrollerte virksomheten. Eventuell annen fordeling av regnskapspostene vil være regulert i samarbeidsavtalen. Deltakers regnskapsføring baseres på avtalt fordeling av regnskapspostene. Dette gjelder også når den økonomiske virksomheten er et selskap. Avvik mellom fordeling av regnskapsposter og eierandeler vil kunne skape fordringer og gjeld mellom deltakerne.

Felles kontrollert virksomhet er vanligvis etablert av deltakerne og deltakers kapitalinnskudd erstattes med andel av eiendeler og gjeld. Dersom det er foretatt et oppkjøp, er dette en transaksjon hvor det er kjøpt en andel i eiendeler og gjeld. Gjennomføring av bruttometoden innebærer samme prosedyre som ved utarbeidelse av konsernregnskap, jf. NRS om konsernregnskap. Bruttometoden blir av noen av den grunn omtalt som proporsjonal konsolidering.

3.5 Kostmetoden

Etter kostmetoden vurderes investeringer i annen virksomhet bestemt til varig eie eller bruk til anskaffelseskost. Mottatt utbytte skal normalt inntektsføres. Dersom utbyttet overstiger eierens andel av tilbakeholdt resultat etter kjøpet representerer den overskytende del tilbakebetaling av investert kapital, og reduserer anskaffelseskost for investeringen. Ved bruk av kostmetoden skal det foretas nedskrivning til virkelig verdi hvis verdifallet skyldes årsaker som ikke kan antas å være forbigående og det må anses nødvendig etter god regnskapsskikk. Nedskrivning skal reverseres når grunnlaget for nedskrivning ikke lenger er til stede. Utbytte fra tilknyttet selskap og felles kontrollert virksomhet som regnskapsføres etter kostmetoden kan inntektsføres i det regnskapsåret som utbyttet er foreslått med bakgrunn i, forutsatt at det er betydelig sannsynlighetsovervekt for slik utdeling. Dette gjelder uavhengig av om tilknyttet selskap / felles kontrollert virksomhet har balanseført foreslått utbytte som gjeld.

3.6 Transaksjoner mellom investor/deltaker og tilknyttet selskap/felles kontrollert virksomhet

Eiendeler som investor har kjøpt fra eller solgt til tilknyttet selskap eller felles kontrollert virksomhet, kan inneholde fortjeneste. Hvis eiendelene ikke er solgt videre på balansedagen, kan det oppstå urealisert internfortjeneste. Ved eliminering i felles kontrollert virksomhet må det tas hensyn til fordeling av regnskapsposter som avviker fra eierandel.

Ved kjøp fra tilknyttet selskap eller felles kontrollert virksomhet (oppstrømsalg) skal investors forholdsmessige andel av internfortjenesten korrigeres mot resultatandelen og den kjøpte eiendel, både etter egenkapitalmetoden og bruttometoden.

Ved salg til tilknyttet selskap eller felles kontrollert virksomhet (nedstrømsalg) skal investors fortjeneste elimineres forholdsmessig basert på eierandelen i tilknyttet selskap/felles kontrollert virksomhet. Elimineringen føres mot egenkapitalandelen. Internfortjenesten inntektsføres i takt med avskrivning av den solgte eiendel i form av redusert avskrivning. Ved videresalg av eiendelen eller ved realisering av eierandelen resultatføres gjenværende internfortjeneste. Ved bruttometoden skal deltakers andel av fortjenesten korrigeres mot deltakers fortsatte eierandel av den solgte eiendel.

Ved salg mellom tilknyttede selskaper og/eller felles kontrollerte virksomheter skal også den forholdsmessige urealiserte internfortjeneste korrigeres hos investor/deltaker basert på eierandelen i kjøpende selskap.

Når en deltaker overfører eiendel til felles kontrollert virksomhet, både ved salg og som tingsinnskudd, må det vurderes nøye om transaksjonen er på armlengdes avstand. De økonomiske realitetene og ikke formell avtale skal avgjøre om det har funnet sted en overføring av risiko. Forhold som kan indikere det motsatte, er høy eierandel, overføring av like eiendeler eller videreføring av virksomhet fra flere deltakere og eventuell kombinasjon av slike forhold. Ved salg må vederlagets form og tilleggselementer i salgavtalen også tillegges betydning. Hvis overføringen fra deltaker til felles kontrollert virksomhet i realiteten representerer kontinuitet, skal det ikke regnskapsføres noen gevinst. Overføring av like eiendeler kan i virkeligheten være et bytte av eiendeler.

Når det foretas korrigerende for urealisert interngevinst ved nedstrømsalg, må det korrigeres tilsvarende for utsatt skattefordel knyttet til interngevinsten. Den utsatte skattefordelen resultatføres når interngevinsten resultatføres.

Dersom egenkapitalmetoden eller bruttometoden benyttes både i selskapsregnskapet og konsernregnskapet skal korrigerings av interne gevinster skje likt i selskapsregnskapet og konsernregnskapet .

Tap som regnskapsføres ved salg til eller fra tilknyttet selskap eller felles kontrollert virksomhet indikerer som regel et nedskrivningsbehov og elimineres derfor normalt ikke.

3.7 Resultatskatt

Anvendelse av egenkapitalmetoden eller bruttometoden kan gi opphav til utsatt skatt eller utsatt skattefordel. Behandlingen av resultatskatt er omhandlet i egen regnskapsstandard.

3.8 Andre problemstillinger

Forskjellig regnskapsår

Har et tilknyttet selskap eller en felles kontrollert virksomhet annet regnskapsår enn investor, kan det sist avlagte regnskap benyttes. Det må anvendes regnskap med samme periodelengde og avviket i balansedag må være det samme fra periode til periode. Når regnskap med forskjellig balansedag benyttes, må det korrigeres for virkningen av vesentlige hendelser og transaksjoner i tiden frem til investors balansedag.

Ikke avsluttet regnskap

Dersom endelig regnskap for tilknyttet selskap ikke foreligger på det tidspunkt investor avlegger regnskapet, kan likevel egenkapitalmetoden benyttes hvis resultatet estimeres. Avvik mellom estimert resultat og endelig regnskap tas med i investors regnskap for den etterfølgende periode. Et alternativ er å bruke et regnskap på et tidligere tidspunkt, jf. avsnittet foran om forskjellige regnskapsår.

Endring av regnskapsestimer

Investor skal normalt legge regnskapet for det tilknyttede selskapet eller den felles kontrollerte virksomheten til grunn for beregning av resultatandelen. Er regnskapet bygget på estimer som ikke samsvarer med investors vurdering av tilsvarende forhold, bør investor legge et beste estimat til grunn når dette er av vesentlig betydning for investors regnskap.

Forskjellige regnskapsprinsipper

Ideelt sett skal ensartede regnskapsprinsipper anvendes for like transaksjoner og hendelser. Dette gjelder også for regnskapsføring av tilknyttet selskap og felleskontrollert virksomhet for å gi et mest mulig informativt bilde av investors samlede virksomhet. Dersom et tilknyttet selskap eller en felles kontrollert virksomhet benytter andre prinsipper enn investor, herunder utenlandske prinsipper, bør regnskapene omarbeides før regnskapet legges til grunn for vurdering etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden. Dersom forskjellene er uvesentlige kan omarbeidelse unnlates. Dersom det ikke er praktisk mulig å omarbeide regnskapet, skal det opplyses at det er benyttet forskjellige prinsipper.

Investering med negativ egenkapitalandel

Investeringen i tilknyttet selskap skal normalt ikke regnskapsføres med negativ verdi i balansen. Det vil likevel være nødvendig å avsette for andel av tap dersom investor har en forpliktelse eller intensjon om å dekke sin andel av tapet. Dette vil bl.a. være tilfelle ved investering i ansvarlig selskap, ved skyldig kapitalinnskudd i kommandittselskap og hvis det er gitt garantier for selskapets forpliktelser eller foretatt betaling på vegne av selskapet for dets forpliktelser. Regnskapsført negativ verdi klassifiseres i balansen som ”Andre avsetninger for forpliktelser” (post D I nr. 3). Dersom negativ verdi ikke er balanseført skal

det ved en senere økning i egenkapitalen i det tilknyttede selskapet ikke beregnes resultatandel før egenkapitalandelen igjen er positiv. Dette innebærer at investor ikke regnskapsfører resultatandel så lenge egenkapitalandelen har negativ verdi.

Deltaker i felles kontrollert virksomhet vil normalt regnskapsføre negativ nettoverdi av deltakelse i felles kontrollert virksomhet, fordi deltakerne vanligvis dekker eventuelle tap som oppstår i virksomheten. Dersom verdien er negativ og deltaker ikke vil dekke denne, skal deltaker ikke anvende bruttometoden, men i stedet anvende egenkapitalmetoden.

Tap som følge av at investor eller deltaker er solidarisk ansvarlig med andre eiere, eksempelvis i ansvarlig selskap, inngår ikke i resultatandelen, men behandles som tap på garanti.

Trinnvis investering og overgangstilfeller

Ved trinnvis investering i tilknyttet selskap og felles kontrollert virksomhet skal hvert kjøp behandles for seg.

Ved overgang fra kostmetoden til egenkapitalmetoden eller bruttometoden skal resultatandelen fra tidligere perioder som ikke er blitt resultatført hos investor/deltaker, medtas i egenkapitalandelen og føres direkte mot egenkapitalen til investor/deltaker. Vurdering etter kostmetoden skal fullføres før overgang, slik at eventuell nødvendig nedskrivning resultatføres. Eventuell økning av egenkapitalen for investor/deltaker som følge av overgangen inngår normalt i fond for vurderingsforskjeller. For felles kontrollert virksomhet som ikke er selskap skal deltakerens egenkapitaljustering føres mot annen egenkapital.

Ved overgang fra egenkapitalmetoden til bruttometoden, skal deltakers andel av balansepostene på etableringstidspunktet spesifiseres. Dersom investor velger å endre metode for regnskapsføring av deltakelse i felles kontrollert virksomhet, fra egenkapitalmetoden til bruttometoden eller motsatt, måles og presenteres overgangen ved periodens begynnelse. Sammenlignbare tall omarbeides tilsvarende. Dersom overgangen medfører at nettoverdien av andelen endres, skal endringen resultatføres.

En reduksjon i innflytelse/eierandel som medfører overgang fra datterselskap til tilknyttet selskap, redusert eierandel i tilknyttet selskap eller felles kontrollert virksomhet, eller overgang til kostmetoden, anses normalt som en salgstransaksjon for investor. Slike situasjoner behandles som partiell avhendelse. Etter transaksjonen skal investeringen/deltakelsen regnskapsføres til investors andel av balanseført egenkapital i selskapet/virksomheten, korrigert for mer-/mindreverdi fra kjøp, basert på den eierandel investor har etter transaksjonen. Gevinst eller tap utgjør endringen i investors andel av virksomheten slik denne er regnskapsført før og etter transaksjonen. Dersom transaksjonen innebærer videreføring av virksomhet eller bytte av likeartet virksomhet foreligger ikke risikooverføring og resultatføring skal ikke foretas. Også i andre tilfeller ved fusjon eller tingsinnskudd må det vurderes om investors risikobilde er endret, slik at en eventuell gevinst er opptjent.

Dersom investor etter salg av en mindre del av investering fortsatt har en ikke ubetydelig eierandel i selskapet, og/eller har styrerepresentasjon, vil investeringen normalt fortsatt være et tilknyttet selskap. Midlertidig redusert eierandel eller midlertidig redusert kontroll gir ikke grunnlag for å benytte kostmetoden i mellomliggende periode.

Restriksjoner ved kjøp

Det kan gå lang tid fra avtale om kjøp av en andel til investor/deltaker får innflytelse over det tilknyttede selskapet/den felles kontrollerte virksomheten. Behandlingen blir som ved konsolidering, jf. NRS om konsernregnskap.

3.9 Fond for vurderingsforskjeller

Etter aksjelovene § 3-3 skal en positiv differanse mellom investeringenes balanseførte verdi etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden og deres anskaffelseskost avsettes til fond for vurderingsforskjeller. En forskjell som skyldes gevinst ved transaksjon mellom investor og et selskap regnskapsført etter egenkapitalmetoden, kan selskapet unnlate å avsette til fondet. En slik forskjell skal til enhver tid ikke være større enn investors gjenværende urealiserte gevinst.

Dette vil omfatte resultatandel fratrukket utbytte og tilsvarende utdelinger. Regnskapsført andel av egenkapitaljusteringer i det tilknyttede selskapet/den felles kontrollerte virksomheten som ikke er innskudd eller tilbakebetaling av kapital skal inngå i fondet. Det samme gjelder omregningsdifferanser. Fondet kan ikke bli negativt. En negativ differanse dekkes opp ved senere positive differanser før det igjen avsettes til fondet. Investor i tilknyttet selskap og deltaker i felles kontrollert virksomhet som ikke er aksjeselskap eller allmennaksjeselskap skal ikke avsette til fond for vurderingsforskjeller.

3.10 Noteopplysninger

Investor skal gi følgende noteopplysninger om tilknyttet selskap, og felles kontrollert virksomhet som regnskapsføres etter egenkapitalmetoden eller bruttometoden:

- a) Navn på selskap/virksomhet det er investert i (firma), forretningskontor, eierandel og andel av stemmeberettiget kapital.
- b) For hver vesentlig investering og samlet:

	Verdi i balansen ved periodens begynnelse
+/-	Tilgang/avgang i perioden
+/-	Resultatandel
+/-	Internfortjenester
	Utbytte
+/-	Egenkapitaljustering ført direkte mot egenkapitalen
+/-	<u>Innbetalt/tilbakebetalt egenkapital i perioden</u>
=	<u>Verdi i balansen ved periodens slutt</u>

Avskrevet på merverdi i perioden.

Merverdi ved periodens slutt.

Eventuelle avvikende regnskapsår og forskjellige regnskapsprinsipper.

For andeler i tilknyttet selskap og felles kontrollert virksomhet som er kjøpt i regnskapsperioden, og som regnskapsføres etter egenkapitalmetoden, skal i tillegg følgende opplysninger gis:

- anskaffelseskost
- balanseført egenkapital på kjøpstidspunktet

Deltaker skal i tillegg gi følgende opplysninger om deltakelse i felles kontrollert virksomhet som er selskap når deltakelsen er vesentlig for deltaker:

- a) Innbetalt kapital, skyldig innskudd, andel av resultat dersom resultatandelen avviker vesentlig fra eierandelen og spesifikasjonsmåte i deltakers regnskap.
- b) Deltaker som innarbeider sin andel linje for linje må spesifisere samlet andel i felles kontrollerte virksomheter for hver hovedgruppe i regnskapet.

For tilknyttet selskap eller felles kontrollert virksomhet som regnskapsføres etter kostmetoden skal det gis følgende tilleggsopplysninger:

- a) Navn på selskap/virksomhet det er investert i (firma), forretningskontor, eierandel og andel av stemmeberettiget kapital
- b) Egenkapital og resultat ifølge siste årsregnskap.