

mentor

nr. 2 2008

I denne utgaven

20

Verdikjedeoptimalisering

38

Konsernregnskapet i endring

42


Næringseiendom - 10 års
bindingstid

og mer...



**Økonomihåndbok som
styringsverktøy**

Praktisk bruk i Mesta 6

PRICEWATERHOUSECOOPERS 

I fokus	5 Leder v/Jørgen Kjørsvik, adm. dir.
Virksomhetsstyring	6 Økonomihåndboken som styringsverktøy i Mesta 10 Har din virksomhet effektiv økonomisk styring og kontroll? Økonomihåndbok kan være nøkkelen 14 Systemdynamikk - et hjelpemiddel for å fremskaffe faktabasert beslutningsgrunnlag 20 Verdikjedeoptimalisering - Et fokusområde for å kutte kostnader, sikre høy leveringsevne og etablere bedre styring og kontroll 26 Korrupsjon - en risiko i faktisk og regulatorisk utvikling
Finansiell rapportering	30 Årsberetningen - omtalen av årsregnskapet og framtidsutsiktene 33 Hva er nytt i IFRS? 38 Konsernregnskapet i endring. Oppkjøp kan gi nye effekter på regnskapet.
Skatt, avgift og selskapsrett	42 Hva må du vite om de nye reglene om 10 års bindingstid på mva- investeringer i næringseiendom? 47 Aktuelle nyheter 50 Goodwill-avskrivninger under press
Publikasjoner	54 Aktuelle publikasjoner og undersøkelser

6

Etablering av økonomihåndbok har vært et viktig verktøy for den daglige økonomiforvaltningen i Mesta AS. Intervju med Sissel Fjelstad, økonomisjef i Mesta Drift Vest.



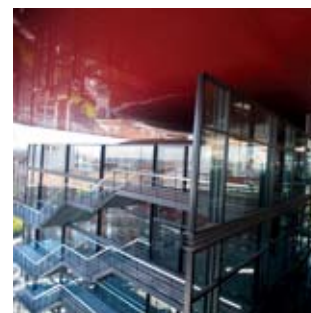
20

Supply Chain Management og Verdikjedeforbedring handler om målretting og samordning av alle leddene i verdikjeden.



36

Revidert IFRS 3 og IAS 27 som kom i januar 2008 inneholder betydelige endringer som vil påvirke utarbeidelsen av konsernregnskap.



42

For bygg og byggetiltak som er ferdigstilt fom. 1. januar 2008 gjelder en bindingstid på 10 år for mva-fradrag ved investering.

Ansvarlig utgiver:

PricewaterhouseCoopers

Mentor publiseres fem ganger i året.

Opplag: 11 500

ISSN: 1501-8474

Redaksjonell tilrettelegging og grafisk produksjon

PricewaterhouseCoopers

Trykk

RK Grafisk

Distribusjon

Gratis magasin for kunder av PricewaterhouseCoopers

Abonnement

For adresseforandring eller abonnement, kontakt oss på

PwC-news@no.pwc.com

Redaksjonen

Ansvarlig redaktør

Jens-Erik Huneide, partner revisjon, jens-erik.huneide@no.pwc.com

I redaksjonen

Helene Raa Bamrud, partner rådgivning, helene.raa@no.pwc.com

Hanne Skaarberg Holen, partner skatt/avgift, hanne.s.holen@no.pwc.com

Rita Granlund, partner revisjon, rita.granlund@no.pwc.com

Anders Ellefsen, direktør revisjon, anders.ellefsen@no.pwc.com

Hilde Udnæs, Marketing & Comm. manager, hilde.merete.udnaes@no.pwc.com

Bidragstere

Ola Rye, Hildegunn Naas, Pål I. Davidsen, R. Carter Pate, Gunnar Krosby, Bjørn Hesthamar, Petter Vold, Helge Kvamme, Jens-Erik Huneide, Didrik Thrane-Nielsen, Rita Granlund, Sjur Holseter, Lars Hallvard Moen Flatåker, Hanne Skaarberg Holen, Hanne Fritzsønn Kvarme, Karoline Hoff, Andreas Lind Groh

Foto

Forsidefoto: Bård Gudim

Tommy Normann, John Nordahl, Espen Tollefsen, Getty Images, Scanpix Creative, Corbis

For tidligere utgaver av Mentor i nedlastbar pdf-utgave, se Publikasjoner på www.pwc.no.

PricewaterhouseCoopers er verdens største nettverk av revisorer, advokater og rådgivere, og leverer et bredt spekter av profesjonelle tjenester gjennom 146 000 medarbeidere i 150 land. Dette drar vi stor nytte av ved våre kontorer i Norge. Med over 1200 ansatte ved 33 kontorer, er vi i dag en av landets ledende leverandører av tjenester innen revisjon og rådgivning. www.pwc.no

© 2008 PricewaterhouseCoopers.

PricewaterhouseCoopers-navnet refererer til individuelle medlemsfirmaer tilknyttet den verdensomspennende PricewaterhouseCoopers-organisasjonen.

Innholdet i denne informasjonen er kun for generell veiledning. Enhver situasjon er unik, og PricewaterhouseCoopers kan derfor ikke ta ansvar for eventuelle beslutninger som baseres på innholdet. Vennligst ta kontakt med våre revisorer, advokater og/eller rådgivere dersom du har spørsmål om innholdet.



Leder

I fokus

Våre kunder opplever i økende grad makroøkonomiske, konkurransemessige og regulatoriske endringer. Det kreves mye av dagens styrer og ledere for å håndtere denne økte eksponeringen. PwC har i løpet av de siste ti årene utviklet et mangfold av kompetanse innen styring og kontroll for å gjøre våre kunder i stand til å håndtere disse strategiske og operasjonelle utfordringene på en effektiv måte.

I denne utgaven av Mentor tar vi for oss noen av de tjenester vi tilbyr våre kunder for å kunne gi ledelsen et riktig beslutningsgrunnlag og hjelp til effektiv virksomhetsstyring.

Mesta har fra oppstarten i 2003 arbeidet målrettet med å etablere gode rutiner for økonomistyring og kontroll (s. 6). For å sikre effektiv virksomhetsstyring har entreprenørselskapet utviklet sin egen økonomihåndbok og gjort denne til et praktisk styringsverktøy i den daglige drift av konsernet. Økonomihåndboken bidrar til god økonomisk styring og kontroll innen alle virksomhetsområder i konsernet. Dette bidrar igjen til økt trygghet i finansiell rapportering og god innsikt i virksomhetens driftsområder. En godt tilpasset økonomihåndbok har vært av stor betydning for utviklingen av god styring og kontroll i konsernet.

Både private og offentlige virksomheter står til stadighet overfor beslutningsprosesser hvor komplekse sammenhenger berøres. Utfordringen er ofte å kunne anvende tilgjengelig informasjon riktig i komplekse beslutningsprosesser, herunder å ha tilstrekkelig kunnskap om årsaks-/virkningssammenhenger. Konsekvensen av å velge feil kan bli kostbart. For å sikre beslutningsgrunnlaget og riktige valg, kan det ofte være hensiktsmessig å anvende modellering basert på matematisk og statistisk metodikk. I artiklene om Systemdynamikk (s. 14) beskriver vi simulering og optimering som hjelpemidler i prosessforbedring, risikostyring og i beslutningstaking. I nært samarbeid med Universitetet i Bergen har PwC bygget opp et Center of Excellence innen modellering som både våre kunder og vårt internasjonale nettverk i økende grad anvender i analyse- og beslutningsprosesser.

I næringer preget av sterk og økende konkurranse rettes nå fokus mot verdikjeden som helhet for å redusere kostnader og effektivisere driften. I artikkelen om Verdikjedeforbedring (s. 20) ser vi på hvordan vår ledende metodikk bidrar til målretting og samordning av alle leddene i verdikjeden. En sentral del av verdikjedeforbedring er Lean-tankegangen som mange kjenner fra Toyota. Lean har vært sentral i

produksjonsvirksomheter en tid, men metoden benyttes nå i økende grad også av øvrige bransjer.

En rekke saker i media i nyere tid har vist at korrupsjon er et risikoområde også for norske virksomheter. For effektiv styring og kontroll av denne risikoen er kjennskap til gjeldende regelverk sentralt. Vi gir i dette nummeret (s. 26) en innføring i norsk og utenlandsk korrupsjonslovgivning, herunder gjennomgang av ny lov om erstatningsansvar ved korrupsjon.

Under Finansiell rapportering tar vi for oss årsberetningen (s. 30) og gir en innføring i de poster denne bør omfatte. Videre omhandler avsnittet nyheter innen IFRS (s. 33) og endringer i konsernregnskapet (s. 36). En oppdatering av endringer i regelverket som trådte i kraft fra 1. januar for fradrag av mva ved investering i næringseiendom, avrunder den faglige delen av denne Mentor-utgaven.

Vi håper artiklene vil gi deg ny innsikt og være til nytte i din hverdag. God lesning.

Jørgen O. Kjorsvik
Administrerende direktør

Økonomihåndboken som styringsverktøy i Mesta

Etablering av økonomihåndbok har vært et viktig verktøy for den daglige økonomiforvaltningen i Mesta AS. Det er siden oppstarten i 2003 etablert gode rutiner og arbeidsmåter som gir godt grunnlag for økonomisk styring. I følge Sissel Fjellstad, økonomisjef i Drift Vest, har etableringen av en økonomihåndbok vært helt avgjørende.

Av Ola Rye

I dette intervjuet forteller Sissel Fjellstad mer om hvordan økonomistyringen ivaretas i virksomhetsområdet og hvordan økonomihåndboken har vært brukt for etablering av økonomisk styring og kontroll i deres region.

Hvordan er økonomistyringen organisert og hva er de viktigste utfordringene du som økonomileder står ovenfor?

Vår aktivitet er spredt over hele Vestlandet. Regionen er organisert i fire distrikter som har ansvar for økonomisk styring av drifts- og vedlikeholdskontraktene og de øvrige prosjektene. I distriktene er det distriktssjefer og prosjektledere som ivaretar den daglige oppfølging. Disse

får støtte fra prosjektcontrollere og økonomimedarbeidere.

Ved etableringen av Mesta i 2003 var det viktig å sikre konsistente og gode rutiner både for den sentrale økonomistaben og lokalt i hvert distrikt og prosjekt. Jeg føler at vi i stor grad har lyktes med å etablere en enhetlig og effektiv struktur for styring og kontroll. Samtidig har vi fortsatt utfordringer noen steder knyttet til å få etablert og etterlevd gode nok rutiner helt ut på det enkelte prosjektet. Vi jobber spesielt med sammenhengen mellom produksjon og økonomiske resultater, og å sikre at vår daglige oppfølging og rapportering reflekterer den faktiske status i det enkelte prosjekt. Dette er en utfordring som vi jobber med både gjennom videreutvikling av våre økonomi-



Sissel Fjellstad er økonomisjef i Mesta Drift Vest. Ola Rye, senior manager ved PricewaterhouseCoopers i Bergen, har deltatt i teamet fra PwCs rådgivningsenhet som har bistått Mesta i prosessen med etablering av økonomihåndbok.

Foto: Bård Gudim

systemer og rutiner, samt gjennom økt opplæring og støtte til lokale linjeledere og økonomimedarbeidere.

Hvordan bruker dere økonomihåndboken i den daglige økonomistyringen?

Økonomihåndboken gir føringer for hvem som har ansvar for hva, og hvordan de enkelte arbeidsoppgaver skal utføres. Økonomihåndboken er tilgjengelig for alle ansatte på Mesta sitt intranett, og er viktig som støtte for opplæring ved iverksetting av nye systemer og rutiner. Tilgjengeligheten på web forenkler kommunikasjonen, men krever samtidig løpende oppdatering. En annen viktig funksjon er at Økonomihåndboken også brukes ved koordinering av viktige

periodiske prosesser, slik som budsjettprosess og årsoppgjør, samt kommunikasjon av frister for rapportering og møteplaner. Et eksempel på det siste er sentralt fastsatte frister for lokal godkjenning, registrering og lukking av forsystemer.

Jeg har også lyst til å nevne at økonomihåndboken legger føringer for hvordan interne transaksjoner skal behandles med hensyn på prising og fordeling av verdiskapning i verdikjeden. Dette er svært viktig i Mesta der flere virksomhetsområder samarbeider om prosjekter. På denne måten prøver vi å forebygge og redusere suboptimalisering internt.

Selv om vi bruker Økonomihåndboken aktivt, kan jeg som økonomileder bli

enda bedre til å stille krav til bruk og følge opp at rutiner gjennomføres som tiltenkt ute i distriktene. Dette vil bidra til riktig fokus, økt forståelse og redusert risiko for manglende oppfølging og rapportering. Samtidig vil det gi nyttige innspill til videre utvikling av økonomihåndboken som effektivt verktøy.

Hvordan ble økonomihåndboken utviklet i Mesta og er det noen erfaringer du kan dele med andre som ønsker å etablere en økonomihåndbok i sin bedrift?

Ved etableringen av Mesta ble eksisterende økonomisystemer og rutiner videreført fra Statens vegvesen samtidig som nye systemer kom til. Det var et klart behov for å etablere rutiner



i forhold til nye krav. Det ble etablert et eget prosjekt, og arbeidet med en økonomihåndbok ble høyt prioritert og forankret hos selskapets ledelse. Linjeledere og økonomistab deltok aktivt i å utarbeide og kvalitetssikre rutiner for økonomisk styring på alle nivåer. De som kjente virksomheten godt ble direkte involvert og jeg tror dette skapte et naturlig eierskap hos de som senere skulle være brukere og etterleve økonomirutinene. Arbeidet var svært lærerikt for alle som deltok. Det var god dugnadsånd og vi ble tvunget til å tenke gjennom hva som egentlig var behovet da policies, instruksjoner og veiledninger skulle defineres. Et viktig moment var at rutinene skulle være praktiske og så effektive som mulig. Samtidig var det krevende fordi prosjektarbeidet måtte gjøres ved siden av alle de faste arbeidsoppgavene.

Ambisjonen for økonomihåndboken var å etablere enhetlige, entydige og fullstendige rutiner der også

organiseringen av økonomifunksjonene, rolleavklaringer og hjelp til selvhjelp helt ute på prosjektene var en viktig del. Mesta etablerte en sentral regnskapsenhet i Moss og ambisjonen var at økonomihåndboken skulle dekke rutiner i regnskaps-senteret på lik linje med rutiner rundt om i virksomhetsområdene. Vi har i ettertid opplevd at dette var en nødvendig, men krevende ambisjon. I økonomihåndboken kunne vi gjennom et bedre søkeverktøy enklere få frem hvilke deler av økonomihåndboken som var spesielt rettet mot arbeid lokalt i prosjekter og arbeid i sentral økonomi/regnskap stab. Et godt tips til andre er derfor å være enda tydeligere på skillet mellom roller og fokusere på brukervennlighet.

I Mesta har vi også andre viktige verktøy som blant annet prosjekthåndbok. Bruken av disse har et viktig grensesnitt mot økonomistyringen. Vår anbefaling til andre er at en bør sette av tid til å

se på grensesnitt og hvordan ulike verktøy og håndbøker skal fungere sammen før arbeidet med utvikling av økonomihåndbok settes i gang. Det viktige er at de som er brukere ikke opplever usikkerhet med hva som ligger hvor og hva som er gjeldende praksis.

I Mesta har vi en ambisjon om å sikre at rutiner blir mest mulig enhetlig gjennomført. Spesielt på områder som krever god vurdering er det viktig at vi enes om kravene. Dette vil redusere risikoen for feilrapportering og feil beslutningsgrunnlag. Vår erfaring er at det er ulike behov i virksomhetsområdene selv om våre prosjekter er sammenlignbare. Det er derfor viktig at økonomihåndboken gir klare føringer for hvilke forhold som må følges opp, vurderes, og dokumenteres.

Samtidig bør det legges til rette lokal tilpasning hvor det er påkrevd. I et begrenset omfang tror jeg det er

“Ambisjonen for økonomihåndboken var å etablere enhetlige, entydige og fullstendige rutiner der også organiseringen av økonomifunksjonene, rolleavklaringer og hjelp til selvhjelp helt ute på prosjektene var en viktig del.”



mulig uten at risikoen for manglende oppfølging og rapportering øker.

En økonomihåndbok bør være et verktøy som er tilpasset den daglige driften. Hva mener du er viktigst for at økonomihåndboken skal være et effektivt verktøy for økonomistyringen fremover?

Det er spesielt viktig at økonomihåndboken vedlikeholdes. I Mesta har vi fordelt ansvaret for oppdatering og vedlikehold per delområde eller prosess til økonomiledere. Siden oppstarten har vi gjort flere oppdateringer blant annet

som følge av nye systemer og endret behov. Vi har også sett at det i enkelte rutiner er behov for å gjøre instruksjoner mindre omfattende og spisse budskapet ytterligere. Dette er naturlig etter hvert som vi får erfaring med hvor skoen trykker. Vi er også veldig opptatt av koblingen mellom produksjon og økonomi, og at vi jobber videre med å tydeliggjøre og forenkle grensesnittene mot andre håndbøker og systemer. Et praktisk eksempel på dette er at prosjektledere med støtte i maler fra prosjekthåndboken planlegger timeforbruk og følger opp dette ukentlig.

Denne rutinen er spesielt viktig å fange opp som grunnlag for vurdering og rapportering av lønnskostnader.

Oppsummert vil jeg si at vedlikehold og oppmerksomhet rundt grensesnittene er det viktigste endringsarbeidet vi gjør nå. Det er også behov for forenklinger og videreutvikling av daglige rutiner ute i prosjektene. Målet er hele tiden å gi et best mulig verktøy for den enkelte som skal utføre oppgavene. Lykkes vi med dette, vil økonomihåndboken være et viktig verktøy for å sikre god styring og kontroll fremover.



Mesta AS

Mesta ble etablert som konkurranseutsatt entreprenørselskap 01.01.2003 ved fisjon fra Statens vegvesen. Selskapet har virksomhet hovedsakelig innen anlegg, drift og vedlikehold av vei, asfalt og elektro.

Mesta Drift Vest er et av virksomhetsområdene og har fokus på vedlikehold og ettersyn av veinettet fra Rogaland til Møre og Romsdal. Etter utskillelsen fra Statens vegvesen i 2003 har regionen konkurrert om drifts- og vedlikeholdskontrakter på Vestlandet. De har i dag 17 av i alt 25 drifts- og vedlikeholdskontrakter i regionen. Enheten har mange mindre anlegg, og utfører spesialoppdrag som rekkverk, støyskjerming og fjellsikring. Mesta Drift Vest har en årlig omsetning på ca. 700 mill. kr. og i underkant av 350 ansatte.

Har din virksomhet
effektiv økonomisk
styring og kontroll?
Økonomihåndbok kan være
nøkkelen.

Det er ikke lenge mellom hver gang vi hører om kostnadssprekk i prosjekter som følge av svake rutiner, manglende intern oppfølging og mangelfull økonomisk kontroll. Tilsvarende ser vi brudd både på lovregler og internt regelverk som får alvorlige konsekvenser for foretakets omdømme og finansielle stilling. Gjennom arbeidet med etablering av en økonomihåndbok vil man avdekke svakheter i selskapets styring og kontroll, og man vil få økt fokus på og innsikt i styringen av selskapet.

Av Hildegunn Naas og Ola Rye

Effektiv økonomisk styring og kontroll

Effektiv økonomisk styring og kontroll betyr at aktiviteter i selskapets økonomistyring utføres på en kostnadseffektiv måte som bygger opp under foretakets ambisjoner og mål.

Siden økonomisk informasjon danner grunnlag for foretakets beslutninger vil kvaliteten i den økonomiske rapporteringen være avgjørende for foretakets videre utvikling. Spørsmålet er derfor hvordan vi kan sikre god kvalitet på en effektiv måte.

Virksomheter som har effektiv økonomisk styring kjennetegnes ved at de har gode beskrivelser av forventninger og krav til internkontrollen, regnskapsføringen og den finansielle rapporteringen. Det bidrar til at medarbeidere i økonomiapparatet har en felles forståelse av hvem som har ansvar for hvilke oppgaver og hvordan

oppgavene skal utføres. For å oppnå dette må rutinebeskrivelser være lett tilgjengelig og entydig kommunisert. Det kan oppnås ved å etablere en økonomihåndbok for virksomheten. Økonomihåndboken blir da verktøyet for å effektivisere og samordne økonomisk styring og kontrollaktiviteter i virksomheten.

Effektiv økonomisk styring og kontroll er styrets og ledelsens ansvar

I tillegg er formålet med en økonomihåndbok å tydeliggjøre styrets og ledelsens ansvar for tilfredsstillende regnskapsføring og økonomisk styring, samt å presisere og delegere dette ansvaret i foretaket. Økonomihåndboken må derfor angi styrende mål og retningslinjer, i tillegg til å beskrive foretakets prosesser og tilhørende regnskapsføring og rapportering. Ved å påvirke innholdet, utformingen og bruken

av økonomihåndboken, kan styret og ledelsen ivareta sitt ansvar.

En god økonomihåndbok er en naturlig del av foretakets operative styringssystem og vil sikre:

- Avklaring av ansvar og fordeling av arbeidsoppgaver
- Fokus på risiko og kontroller på økonomiområdet
- Konsistent bruk av prinsipper og enhetlig gjennomføring av arbeidsoppgaver
- Effektive og fullstendige rutiner i samsvar med interne forventninger og eksterne krav
- Kvalitativt tilfredsstillende rapportering

Økonomihåndbok som verktøy

Økonomihåndboken må tilpasses det enkelte foretak, men vil generelt bygges opp med fire hovednivåer som igjen er delt inn i prosesser og dokumenter. Selskapets IT-systemer støtter opp om alle prosessene. Se illustrasjon side 13.

Denne artikkelen beskriver en modell for Økonomihåndbok som kan inngå i selskapets overordnede styringsmodell for Corporate Governance. Vi viser til Mentor nr 2 - 2007 der styringsmodell for selskapets Corporate Governance er beskrevet.



Foto: John Nordahl



Foto: Bård Gudim

Artikkelforfatterne Hildegunn Naas (partner) og Ola Rye (senior manager) arbeider innenfor rådgivningsområdet Performance Improvement i PwC.

Selskapets verdikjede og IT-systemer

Forståelse for og kartlegging av foretakets verdikjede og aktiviteter står sentralt. Økonomisk styring og forvaltning er støtteprosesser som må tilpasses selskapets verdiskapende aktiviteter for å gi best mulig grunnlag for måling, styring og rapportering.

Aktiviteter og prosesser er i mange tilfeller avhengig av IT-systemer. Forståelse for og kartlegging av IT-systemer vil være avgjørende for å forstå hvordan prosesser gjennomføres, og hvilke kontroller og aktiviteter som best understøtter effektiv styring.

De fire hovednivåene

Nivå 1 og 2 skal angi selskapets mål og mandat for økonomifunksjonen, sette fokus på kontrollmiljø og beskrive viktige policies innenfor økonomiområdet. Eksempler på områder i nivå 1 kan være etablert mandat for økonomifunksjon og organisasjon, med fordeling av roller

og ansvar i økonomioppfølgingen. Nivå 2 kan for eksempel omfatte regnskapsprinsipper og kreditt- og finanspolicy for virksomheten.

Nivå 3 og 4 skal dokumentere hvordan overordnede prinsipper operasjonaliseres i foretaket gjennom instruksjoner, veiledninger, blanketter og skjemaer - med konkret angivelse av krav, hvilke aktiviteter som skal utføres, hvem som er ansvarlig og hvordan aktivitetene skal utføres, dokumenteres og rapporteres.

Utvikling, implementering og bruk – 7 nøkler til suksess

Forankring

Økonomihåndboken skal være ledelsens verktøy for å sikre tilfredsstillende styring og kontroll på økonomiområdet. Formålet og ressursbruken må derfor være forankret hos styret og ledelsen. Dette synliggjøres ved at foretakets styre og ledelse viser engasjement for dette arbeidet.

Prosjektstyring

For å sikre effektiv gjennomføring bør utarbeidelse av økonomihåndboken gjennomføres som et eget prosjekt. For at prosjektet skal lykkes bør det ha sin forankring og eierskap på et høyt nivå i organisasjonen – hos lederen for økonomiområdet i foretaket eller hos administrerende direktør. Viktige elementer vil være klart formulerte mål og mandat, klar målsetning for fremdrift og ressursbruk og faste rutiner for kvalitetssikring og rapportering av fremdrift. Prosjektorganisering vil også fremme fokus og øke synligheten av arbeidet internt.

Involvering

Både ansatte med sentrale, relevante oppgaver og aktive brukere må involveres i arbeidet. Dette vil sikre at lokale forhold i foretaket ivaretas, at man får erfaringsoverføring på tvers av enheter og at man utarbeider rutinebeskrivelser på et enkelt og praktisk nivå. Dette øker kvaliteten i arbeidet.

Involvering av ansatte er også en forutsetning for å skape eierskap og aksept for de prinsipper og prosedyrer ledelsen ønsker å gjennomføre i foretaket.

Kvalitetssikring

Det bør etableres et forum for prinsipielle avklaringer og kvalitetssikring før økonomihåndboken etableres som foretakets gjeldende retningslinjer. Et slikt forum bør bestå av personer med god forståelse for prosesser, arbeidsoppgaver og faglige krav. En viktig del av kvalitetssikringen vil være å vurdere om relevante risikoforhold knyttet til aktivitetene er tilstrekkelig ivaretatt.

Målettet opplæring av brukere

Bare når de ansatte kjenner til, forstår og bruker økonomihåndboken kan den spille en viktig rolle i styringen og forvaltningen av foretaket. For

å sikre felles forståelse og bruk av økonomihåndboken bør det gjennomføres opplæring for alle brukere. Arranger gjerne intern lansering ("kick off") og skap blesst om verktøyet internt. Videre må det fokuseres på kost/ nytte og gevinster i det daglige arbeidet.

Brukervennlighet

Økonomihåndboken må være brukervennlig. En vellykket implementering i foretaket er avhengig av god tilgjengelighet og lav brukerterskel. Dette sikres ved å gjøre økonomihåndboken tilgjengelig på intranettet med en lettfattelig og funksjonell struktur, gjerne med grafiske fremstilling av grensesnitt og sammenhenger. Det bør være et skille mellom absolutte krav og veiledende råd, ved for eksempel å skille med fargekoder på dokumenter. Videre bør maler og

veiledninger kunne gi nok informasjon til at brukerne er selvhjulpne.

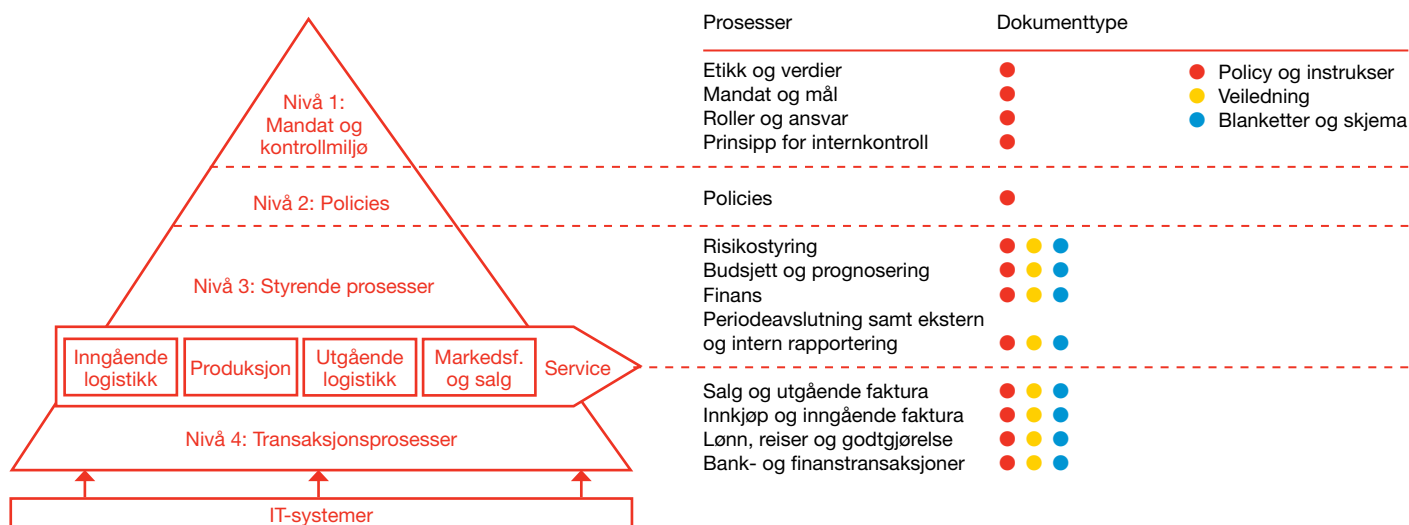
Vedlikehold av innholdet

Ansvar for periodiske (årlige) oppdateringer må defineres. Innholdet må fange opp endringer i prosesser og rutiner. Vedlikehold og oppdateringer bør involvere sentrale medarbeidere. Endringer kan kommuniseres via intranettet til alle brukere, i tillegg kan det foretas lokal opplæring etter behov. Det må sørges for at alle vet at innholdet i økonomihåndboken er relevant og oppdatert for den enkeltes bruk. Dette vil fremme bruken og etterlevelsen.

For ytterligere informasjon, kontakt:

hildegunn.naas@no.pwc.com 952 60 118
ola.rye@no.pwc.com 952 61 243

Figur 1: Økonomihåndboken er bygget opp rundt fire hovednivåer, som igjen er delt inn i prosesser og dokumenter



Systemdynamikk

– et hjelpemiddel for å fremskaffe faktabasert beslutningsunderlag

Systemdynamikk er studiet av komplekse, dynamiske systemer ved hjelp av datamaskinell modellering og simulering. Metoden er fagnøytral både i sitt språk og sin anvendelse og nyttes ikke minst i studiet av problemer som spenner over flere fagfelt, som går på tvers av flere sektorer og der en gjerne har en blanding av kvalitativ og kvantitativ forståelse av problemets karakter.

Av Professor Pål I. Davidsen - leder for Systemdynamikkgruppen ved Universitetet i Bergen

Systemdynamikk er studiet av komplekse, dynamiske systemer ved hjelp av datamaskinell modellering og simulering. Metoden er fagnøytral både i sitt språk og sin anvendelse og nyttes ikke minst i studiet av problemer som spenner over flere fagfelt, som går på tvers av flere sektorer og der en gjerne har en blanding av kvalitativ og kvantitativ forståelse av problemets karakter.

Systemdynamikk er problemorientert og understøtter strategiutvikling, policyutforming og beslutningstaking der en tar utgangspunkt i en modellbasert forståelse av sammenhengen mellom struktur og adferd i sammensatte systemer: En forståelse av hvordan de underliggende mekanismer skaper en utvikling over tid og hvordan en slik utvikling føres tilbake og forårsaker strukturell dynamikk i virksomheten.

Metoden ble utviklet av professor Jay W. Forrester på M.I.T. på slutten av 1950-årene og har hatt en stor utbredelse både innen den offentlige og den private sektor. I offentlig sektor er metoden benyttet i langsiktig nasjonal og regional planlegging i en rekke land, herunder i ressurs- og miljøplanlegging. En rekke offentlige etater som for eksempel nasjonale sikkerhetsorganisasjoner, det militære, helsevesenet og utdanningssektoren, har tatt i bruk metoden som et operativt verktøy i sin virksomhet. I privat sektor spenner anvendelsene svært vidt og omfatter blant annet studiet av innovasjonssykluser, verdikjeder, logistikk og kvalitets-forbedring. Metodens grafikk gjør den spesielt vel egnet til tapping og samordning av kunnskap fra ekspertpaneler som arbeider omkring spesifikke problemstillinger.





Dr. Peter Senge, forfatteren av boken "The Fifth Discipline", skapte i 1990 et gjennombrudd for systemdynamikk i den korporative sektor. Den er et virkemiddel i organisasjonslæring der erfaringer nedfelles i systemdynamiske modeller og gjenskapes ved hjelp av simulering. I den senere tid har en, ved hjelp av interaktive læremiljøer, inngående studert hvorfor mennesker har problemer med å forstå komplekse dynamiske systemer og derfor heller ikke er i stand til å utforme optimale strategier, policies eller beslutninger.

Det ligger i systemdynamikkens natur å studere sammenhengen mellom årsaker og virkninger, strukturelle sammenhenger som til sammen danner et mangfold av feedback-mekanismer. Hver av disse mekanismene virker forsterkende eller dempende på et systems utvikling som bevirker en gunstig utvikling under visse forhold og en ugunstig utvikling under andre omstendigheter. Disse sammenhengene er gjerne preget av akkumuleringsprosesser som forårsaker et vell av tregheter (forsinkelser) i utviklingen og som skaper utfordringer til

en samordning av virkemidler. Sammenhengene er preget av ulineæriteter som realiserer samspillet mellom delene i ett system, og som er avgjørende for hvilke feedback-mekanismer som til enhver tid dominerer systemets utvikling.

En rekke konsulentvirksomheter har søkt å skaffe seg profesjonell kompetanse i systemdynamikk. Men den begrensede utdanningskapasiteten som foreligger på verdensbasis har gjort det vanskelig å rekruttere personer med toppkompetanse på feltet. Universitetet i Bergen tilbyr en av de svært få utdanninger av internasjonalt format på master- og doktornivå og programmet rekrutterer studenter fra alle kontinenter. Gjennom sitt strategiske samarbeid med UiB, har PwC sikret seg en plass ved tappekranen til den ekspertise som utdannes på dette felt.

Professor Pål I. Davidsen (Mag. Art. Department of Information Science, University of Bergen) er leder for Systemdynamikkgruppen ved Universitetet i Bergen. Han har vært professor i systemdynamikk siden 1993, og har en lang rekke internasjonale arbeider, publikasjoner, verv og engasjementer bak seg, herunder vært president for The System Dynamics Society.



Eksempel helse:

Simulering og optimeringsteknikker støtter kompleks beslutningstaking

Av R. Carter Pate, US-Partner/Global Health Leader, PricewaterhouseCoopers

Romfartsingeniører og høyteknologi-avdelingene hos ledende bilfabrikanter er velkjent med simulerings- og optimeringskonseptet. Uprøving av nye ideer eller forsøk med å presse en avansert motor utover grensene for dens aktuelle yteevne, under "tenk-om"-scenarier i risikofrie omgivelser, har vært den drivende kraften bak de største nyvinningene innen ytelses-, sikkerhets- og prosessforbedringer av luftfartøy og biler.

I matematikken er betegnelsen optimering relatert til problemstudier som går ut på

å minimere eller maksimere en reell funksjon gjennom manipulering av variabler. Undersøkelser av resultatene, enten de har vært tilsiktet eller ikke, i et simulert miljø, kan ikke bare være til hjelp i beslutningsprosessen og bidra til å minske risiko, men også fjerne barrierer for innovasjon og være en driver for reell omdanningsendring.

Mens produksjonsindustrien til nå har vært en av hovedbrukerne av denne vitenskapelige tilnærmingen til prosessforbedring, innser man nå fordelene innen andre områder, som

for eksempel helsevesenet. Jeg kan ikke tenke meg en mer kompleks motor enn en helseorganisasjon for testing av fordelene med prosessforbedring gjennom simulering og optimering.

Dagens helseorganisasjoner er under økende press fra kravene til forbedring i pasientflyten og kvaliteten på helsetjenestene, samtidig som kostnaden med å levere tjenestene skal minimeres og pasienttilfredsstillelsen maksimeres. I øyeblikkelig hjelp-sammenheng, slik som et akuttmottak, intensivavdelinger, operasjonssaler og deres respektive preoperative og postoperative områder, er flaskehalsen i pasientflyten innen og mellom disse enhetene vanlig. Likevel kan "tenk-om" tilpasninger i pasientflytprosessen eller fordeling av personalressurser være en stor nok risiko i den "virkelige verden" til å hindre ledere fra å forsøke endringer.

Helsevesenet er et område hvor endring ikke er en enkel klisjé, men en betingelse



for bærekraften i helseorganisasjonene og verdens helsesystemer i fremtiden. Utfordringene som helseforetakene står overfor rundt om i verden er ufattelige, og virkningene på den globale økonomien, vår helse og våre liv like store.

Ved å gjøre bruk av simulering og optimering i helsesektoren er det mulig å forsere frem betydelige prosess- og ytelsesforbedringer, redusere kostnader og forbedre kvalitet og sikkerhet i helseforetakene over hele verden. PricewaterhouseCoopers' norske simulerings- og optimeringsmetodikk har allerede vist seg å styrke endringsledelsen i organisasjoner i Skandinavia, Europa og Midtøsten.

PricewaterhouseCoopers har for eksempel anvendt metodikken til å assistere ett av de mest travle sykehusene i Skandinavia i å løse dets problemer skapt av overbelegg i akuttmottaket, utilstrekkelig sengekapasitet, lang ventetid for

øyeblikkelig hjelp-pasienter og økende tilførsel av pasienter for øyeblikkelig hjelp. Ved først å lage en modell av miljøet rundt pasientstrømmen i den aktuelle akuttavdelingen og teste de ulike scenariene, som omfattet hele spekteret fra tilførsel av personale til å øke kapasiteten på undersøkelsesrommene, kunne sykehusledelsen "se" virkningen av hver variabel og ta strategiske og pasientorienterte beslutninger.

Ved å etablere et globalt kompetansesenter gjennom et dedikert fagmiljø i Bergen, kan PricewaterhouseCoopers nå ta i bruk praktiseringen av og prinsippene for simulering og optimering når som helst det er et behov i markedet

for kvantitativ metodikk til støtte for beslutningstaking og prosessforbedring.

I USA er det startet opp et pilotprosjekt i flere helseorganisasjoner for å påvise verdien av simulering og optimering med spesielt fokus på akuttavdelingene på sykehus, utforming av arbeidsflyt og ressursfordeling.

Ettersom helseorganisasjoner utforsker endring som en måte for forbedring av forretningsprosesser, vil sykehusledere, fremtidige planleggere av helsetjenester og driftsingeniører uten tvil innse verdien av simulering og optimering som en strategisk beslutningsstøtte og verktøy for endringsledelse.

Ved å gjøre bruk av simulering og optimering i helsesektoren er det mulig å forsere frem betydelige prosess- og ytelsesforbedringer, redusere kostnader og forbedre kvalitet og sikkerhet i helseforetakene over hele verden.

Fagmiljø i Norge:

Systemdynamikk som beslutningsstøtte - unik innsikt i komplekse problemstillinger

Av Bjørn Hesthamar og Gunnar Krosby

Produkter, som for eksempel medikamenter, hvitevarer, møbler eller biler gjennomgår omfattende og nitidige tester før de slippes på markedet. Hvorfor tester vi ikke for eksempel komplekse kostnadsutt prosjekter, organisatoriske endringer eller verdikjederasjonaliseringer på samme måte før de iverksettes?

Kvantitativ beslutningsstøtte

Ulike virksomheter, offentlige som private, står kontinuerlig overfor beslutningsprosesser hvor komplekse sammenhenger berøres. Svært ofte må slike beslutninger treffes uten at en har

tilstrekkelig kunnskap om årsaks-/virkningssammenhenger, om løsningen som velges er den beste i forhold til målsettingen, eller om risikoen for, og konsekvensen av å velge feil. Dette har i en rekke tilfeller vist seg å være svært kostbart. Ved å tilføre bruk av avanserte, kvantitative modeller, vil en kunne beregne både optimale løsninger og sensitiviteten til de enkelte variabler, og en vil kunne teste ut den presise effekten av ulike scenarier. Dette kan gjøres gjennom modellering av både organisatoriske, prosessuelle, fysiske, økonomiske eller abstrakte sammenhenger. En slik tilnærming sikrer at en klarer å hensynta helheten, ikke bare partielle deler av et

problem, og at en klarer å kvantifisere dette på en presis måte.

Der et komplekst problem ikke lar seg løse direkte, vil en modellering kunne avhjelpe dette.

Hva brukes modellering til?

I PwC anvendes i dag to hovedformer for modellering; simulering og optimering basert på matematisk og statistisk metodikk. Disse brukes dels komplementært og dels hver for seg, avhengig av problemstillingens art. Modellene har sin anvendelse innen en rekke områder i ulike bransjer. Kjennetegnet er kompleksitet, delproblemer som må sees i sammenheng, og store verdier på spill. Typiske eksempler vil kunne være optimering innen prosessindustri, logistikk- og transportproblemer, kapasitets-dimensjonering, organisering av arbeidskraft, pasientlogistikk og sykehusorganisering/-dimensjonering, arealutnyttelse, risikostyring, porteføljestyling etc.



Gunnar Krosby og Bjørn Hesthamar er partnere ved PricewaterhouseCoopers' rådgivningsenhet i Bergen.

Foto: Espen Tollefsen

Hvilke verdier kan dette tilføre?

Bruk av simulering og/eller optimering sikrer et langt sterkere og mer eksplisitt, kvantifisert beslutningsgrunnlag for virksomheter som står overfor sammensatte problemstillinger. Gjennom modellering på PC forut for beslutning og implementering, kan en teste sensitivitet og konsekvenser av ulike handlingsalternativer. En ser totalbildet, og en unngår negative eller ikke-optimale løsninger. Tilnærmingen skjer risikofritt, ved at dette testes på PC-nivå forut for iverksetting.

Erfaringer så langt

PwC startet oppbyggingen av dette fagmiljøet for ca tre år siden. Vår erfaring så langt er at det gir både kunden og konsulentent helt unik innsikt i komplekse problemstillinger, og at denne innsikten svært ofte leder til helt andre løsninger enn en intuitivt ville valgt. Kostnadene forbundet med å foreta slike modell-analyser i forkant er som regel marginale sammenlignet med kostnadene ved å velge feil eller unødvendig dårlig løsning. Videre erfarer vi at selv om selve modelleringen er svært teknisk, og

utføres av spesialister, er framgangsmåten engasjerende og svært involverende. Hypotesedannelse, modellbygging, validering og scenarietesting skjer i nært samarbeid med kunden, noe som sikrer både eierskap og dybdeforståelse av uoversiktlige sammenhenger.

For ytterligere informasjon, kontakt:

gunnar.krosby@no.pwc.com 952 61 269
bjorn.hesthamar@no.pwc.com 952 61 479

Etablering av Center of Excellence innen modellbasert, kvantitativ beslutningsstøtte

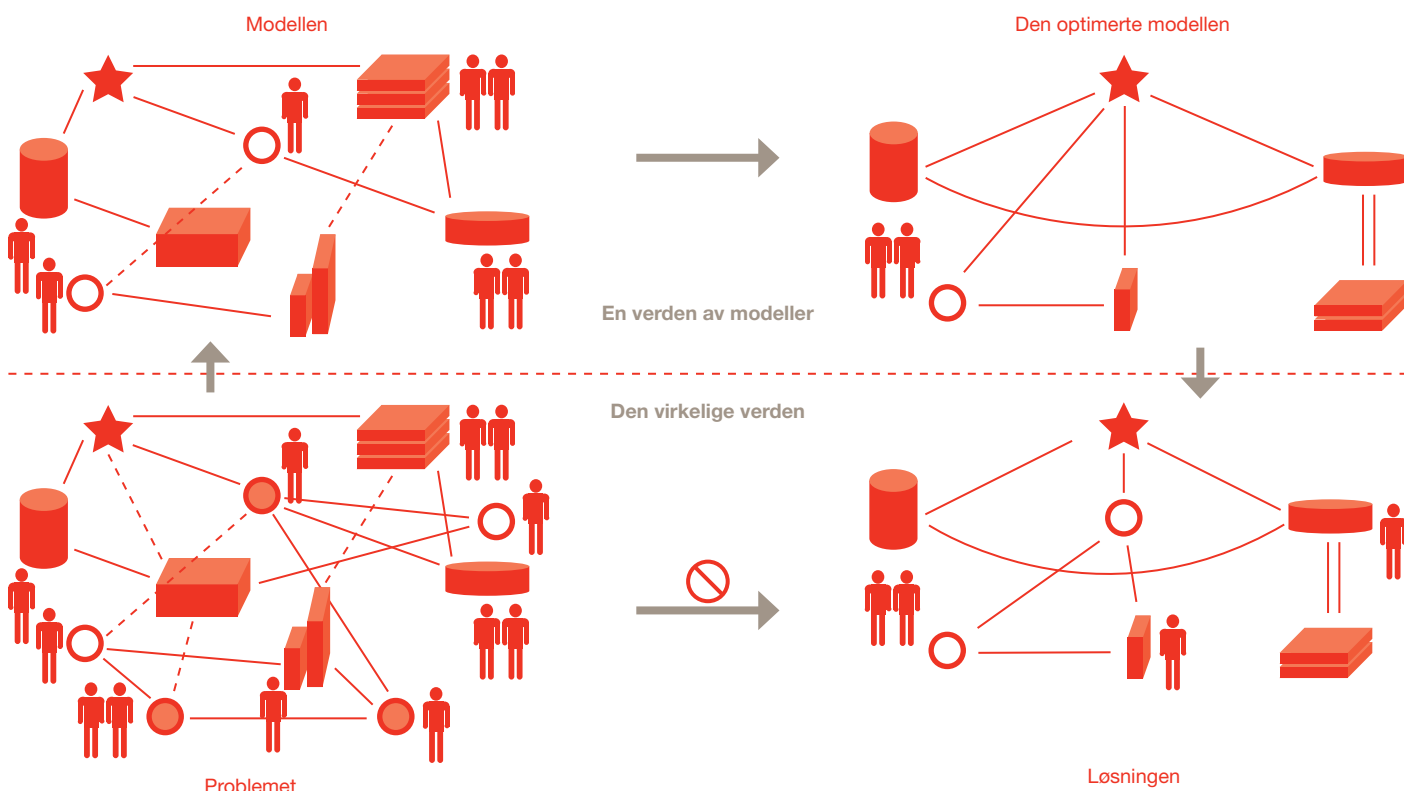
Bruk av simulering og/eller optimering utvikles og brukes i dag som en integrert del av PwC sin samlede rådgivingsvirksomhet, for å styrke vår analytiske kapasitet og sikre best mulige løsninger for våre kunder. Fagmiljøet består av høyt spesialisert kompetanse, samlet i et fagmiljø ved PwC's kontor i Bergen. Dette miljøet er nå

i ferd med å etableres som et internasjonalt Center of Excellence (CoE) for PwC, med hovedansvar for EMEA-området (Europe, Middle East, Africa). Dette har vært mulig bl.a. gjennom et nært og godt samarbeid med det unike og sterkt internasjonale fagmiljøet innen disse fagområdene ved Universitetet i Bergen. Deler av softwaren som brukes er også utviklet i Bergen. Gjennom stadig tettere samarbeid mellom PwC, akademia og store virksomheter,

vil det over tid kunne skapes en "klynge" eller et kunnskapsmiljø i Bergen som kan forsvare å ha høye internasjonale ambisjoner.

For PwC betyr dette at vi har styrket vår eksisterende rådgivingsvirksomhet betydelig, gjennom tilførsel av analysekapasitet som hittil i liten grad har vært anvendt i praktisk beslutningsstøtte verken i Norge eller internasjonalt. Dette gjelder på tvers av bransjer.

Figur 1: **Dynamisk simulering.** Der et komplekst problem ikke lar seg løse direkte, vil en modellering kunne avhjelpe dette.



Verdikjedeoptimalisering – Et fokusområde for å kutte kostnader, sikre høy leveringsevne og etablere bedre styring og kontroll

Av Petter Vold

Supply Chain Management og verdikjedeoptimalisering handler om målretting og samordning av leddene i verdikjeden fra leverandørens leverandør og helt frem til kunde.

Supply Chain Management og verdikjedeoptimalisering handler om målretting og samordning av leddene i verdikjeden fra leverandørens leverandør og helt frem til kunde. Vi snakker gjerne om "Fra jord til bord". En kombinasjon av tettere integrasjon mellom alle ledd fra leverandør til kunde og innovativ tilnærming til nye forretningsmessige muligheter, vil kunne gi bedriftene en tydeligere profil i markedet og økt konkurransevne. Selskapet Performance Measurement Group (PMG) gjennomførte i perioden 1995-2004 en benchmarking av 225 selskaper med fokus på operasjonelle nøkkeltall i verdikjeden. Resultatene fra studien viser en entydig sammenheng mellom graden av verdikjedesamarbeid



og lønnsomhet. Selskaper som har satt fokus på samarbeid og integrasjon i sine verdikjeder har redusert logistikkostnader betydelig (opptil 50 % reduksjon), redusert sine lagerbeholdninger med opptil 60 % og økt sin leveringsevne med opptil 30 %.

Det er flere kjennetegn ved selskaper som har oppnådd denne type resultater:

- De har inngående kjennskap til kundene sine og deres behov.
- De har et klart og tydelig bilde av de ulike verdikjedene de opererer i og differensierer mål og krav for de ulike verdikjedene.
- De utformer arbeidsprosesser sammen med sine leverandører og

Utfordringene i verdikjeder kan være mange, sammensatte og ressurskrevende

Helheten	Oppfatter alle aktører helheten likt?
Samme mål	Arbeider alle mot samme mål?
Endringer	Oppfatter organisasjonen konsekvensen av endringer i mål og prosesser?
Målrettet	Er effektiviseringstiltakene tilstrekkelig målrettet?
Effekt	Gir tiltakene tilstrekkelig effekt?

Det å løse denne type utfordringer er hovedfokus innen såkalt verdikjedeoptimaliseringsprosjekter.

Petter Vold er partner ved PricewaterhouseCoopers' rådgivningsshenhet Performance Improvement i Oslo.

Foto: Espen Tollefsen



kunder med det formål å oppnå målene til de ulike verdikjedene.

- De har fokus på kontinuerlig forbedring.

Start med kundesiden

Ulike markedssegmenter har ulike behov og krav til verdikjedene, noen må være hurtige, andre fleksible eller kostnadseffektive. Ulike studier viser at selskaper ofte er lite bevisste på hva kundene faktisk ønsker og er villig til å betale for. Resultatet er at selskapene etablerer motstridende målsettinger om at de skal være best på kostnader, leveringsevne, fleksibilitet osv. Dette resulterer igjen i verdikjeder som leverer dårligere enn det kundene faktisk forventer.

En virksomhet opererer ofte i flere verdikjeder, avhengig av eksempelvis type kunde og type produkt. Tar man byggevarebransjen er det eksempelvis to tydelige verdikjeder der den ene leverer mot sluttkunde og den andre mot proffmarkedet (entreprenører og håndverkere). Disse verdikjedene vil ha forskjellige krav i forhold til kostnader, leveringspresisjon og hurtighet for å nevne enkelte faktorer. Første steg på veien mot en optimal forsyningskjede vil således være å identifisere hvilke verdikjeder virksomheten faktisk opererer i. Når verdikjedene er identifisert

blir neste spørsmål hva den enkelte verdikjede skal være best på:

- Skal verdikjeden være mest mulig kostnadseffektiv?
- Skal verdikjeden være best på leveringspålitelighet?
- Skal verdikjeden være best på fleksibilitet?

Svarene på disse spørsmålene er selvfølgelig hvilke preferanser sluttkunden i verdikjeden har. Poenget er uansett at en verdikjede ikke kan være best på alt og virksomheter må derfor prioritere konkurransefaktorene.

Et av de mest anerkjente rammeverket innenfor Supply Chain Management, har fått navnet SCOR (Supply-Chain Operations Reference-model). SCOR ble etablert av ledende amerikanske selskaper på midten av 1990-tallet. Bakgrunnen var et ønske om et felles begrepsapparat, standardiserte prosesser, samme type måling og en arena for utveksling av teknikker og erfaringer. SCOR fokuserer på fem ulike konkurransefaktorer; kostnader, pålitelighet, fleksibilitet, hurtighet og kapitalbinding. Konkurransefaktorene skaper utgangspunktet for et selskaps og en verdikjedes målekort, fra strategisk til operativt nivå. Dette danner igjen utgangspunktet for å definere hvilke arbeidsprosesser med tilhørende

organisasjon og teknologistøtte, den enkelte verdikjede skal ha.

Forstå dagens arbeidsprosesser og hvordan de understøtter målsettingene

Fordi mange virksomheter ikke er bevisste på hvilke verdikjeder de opererer i, har de heller ikke differensiert sine arbeidsprosesser i forhold til disse verdikjedene. Poenget er at to verdikjeder, der den ene skal være mest mulig kostnadseffektiv og den andre skal være best på leveringspålitelighet og fleksibilitet, bør ha forskjellige arbeidsprosesser.

Selskaper som ønsker å "starte veien" mot en optimal verdikjede må derfor ha et klart bilde av hvilke arbeidsprosesser de har per i dag, og hvordan prosessene, organisasjonen og IT støtter oppunder målsettingene til den enkelte verdikjede.

PwC har lang erfaring i å bistå klienter med en kartlegging av hvordan de opererer i dag og i hvilken grad dette understøtter selskapenes overordnede målsettinger. Kartleggingen gjennomføres typisk basert på analyse av en rekke nøkkeltall og prosesskartlegging.

Nøkkeltallsanalysene fokuserer eksempelvis på måling av servicegrad (i

En virksomhet opererer ofte i flere verdikjeder, avhengig av eksempelvis type kunde og type produkt. Disse verdikjedene vil ha forskjellige krav i forhold til blant annet kostnader, leveringspresisjon og hurtighet.

hvilken grad leveres det riktig kvantum i forhold til det kunden har bestilt), leveringspresisjon (i hvilken grad leveres varer til riktig tid), kapitalbinding, kostnader (brutt ned på ulike prosesser) med flere.

I tillegg til å analysere nøkkeltall er det viktig å forstå hvorfor det enkelte nøkkeltall utvikler seg som det gjør og hvor godt nøkkeltallet er i forhold til sammenlignbare aktører (såkalte benchmarks). I dette arbeidet er det helt sentralt å forstå hvordan prosessene i verdikjeden foregår og henger sammen. Det finnes ulike type rammeverk for prosesskartlegging (IDEF0, SCOR m.fl.), men det avgjørende for å lykkes er ikke

verktøyene, men derimot involvering. Bred involvering vil innebære å trekke personer fra ulike nivåer i selskapet, fra kundesiden og fra leverandørsiden inn i kartleggingen av prosesser. Gjennom bred involvering sikres det en felles forståelse for hvordan prosesser henger sammen, hvilke konsekvenser den enkelte prosess har for helheten, samt at det skapes et tydeligere bilde på hvorfor ulike nøkkeltall har utviklet seg i en eller annen retning.

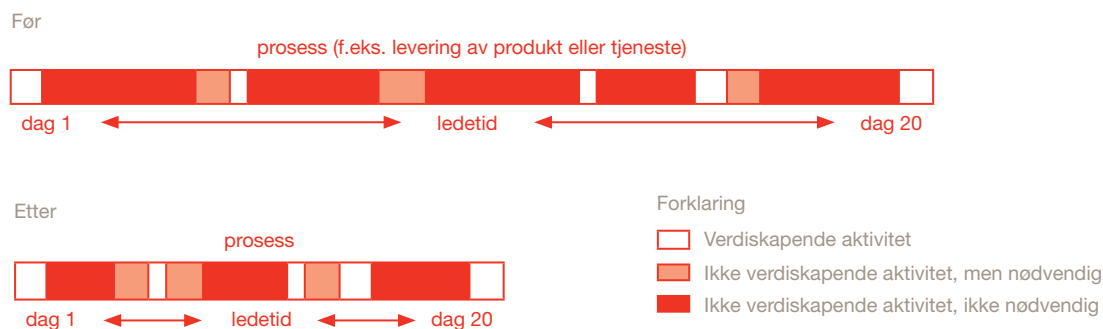
Kontinuerlig forbedring og Lean

En gjennomgang av nøkkeltall og prosesser som beskrevet over kalles ofte en "As-Is kartlegging", der det

fokuseres på å forstå dagens situasjon i en verdikjede. Denne type kartlegging vil forhåpentligvis avdekke på hvilke områder et selskap ikke når sine operasjonelle målsettinger og hvorfor.

Neste spørsmål blir da hvilke arbeidsprosesser, hvilken organisasjon og hvilken teknologistøtte selskapet bør utvikle, både internt og sammen med andre aktører i verdikjeden, for å nå målsettingene. Dette arbeidet kalles ofte "Design og utvikle To-Be situasjonen", der det først og fremst fokuseres på arbeidsprosessene og i hvilken grad de er verdiskapende eller ikke. Med fokus på fjerning av ikke-verdiskapende aktiviteter oppnås ofte

Figur 1: Tid brukt på verdiskapende vs. ikke-verdiskapende aktiviteter i en prosess for å produsere et produkt eller en tjeneste



“Brilliant process management is our strategy. We get brilliant results from average people managing brilliant processes. We observe that our competitors often get average (or worse) results from brilliant people managing broken processes.”

Toyota’s Lean Strategy

enkler prosesser som gir grunnlaget for å trekke kostnader ut av verdikjeden og øke servicen til kundene.

Fokus på ikke-verdiskapende aktiviteter er også helt grunnleggende i den såkalte Lean-tankegangen.

Lean er en forbedringsfilosofi der grunnholdningen er å skape verdi for sluttkunden gjennom å effektivisere og forenkle prosesser. Det er en fundamental måte å tenke og jobbe på – en holdning om å oppnå perfekt produksjon, ved fjerning av all sløsing, kontinuerlige forbedringer og arbeid mot 100 % kvalitet. Lean kan vise

til betydelige og varige forbedringer både innenfor produksjonsbedrifter og tjenesteytende virksomheter.

Lean-tankegangen ble utviklet for å effektivisere Toyotas bilproduksjon, men har fått stadig større fokus innenfor andre bransjer. Bedrifter som har introdusert Lean-filosofien med tilhørende prinsipper og verktøy kan vise til økt omsetning, reduserte kostnader, mer fornøyde medarbeidere og større kundetilfredshet.

Lean definerer ikke-verdiskapende aktiviteter som såkalt sløsing. I henhold til Lean finnes det syv typer sløsing:

1. Overproduksjon
2. Unødvendig prosessering
3. Transport
4. Bevegelse
5. Venting
6. Lager
7. Feil/vrak

Erfaringer fra Lean prosjekter er at verdiskapende aktiviteter utgjør ofte en liten del av den totale tiden det tar å produsere et produkt eller en tjeneste. Dette er illustrert i figur 1.

Å etablere og utvikle en kultur for kontinuerlig forbedring er den viktigste suksessfaktoren ved innføring av Lean.

Figur 2: **Typiske faser** i et verdikjedeoptimaliseringsprosjekt





Aktiv deltakelse fra alle medarbeidere er kritisk for å etablere kontinuerlig forbedring. Det er spesielt viktig at medarbeidere "på gulvet", de virkelige ekspertene på arbeidsplassen, inkluderes i kreative prosesser for å identifisere hvordan dagens problemer kan løses og hvordan fremtidige prosesser bør utformes.

Verdikjedeoptimalisering gir resultater

PwC har gjennomført en rekke prosjekter med fokus på Verdikjedeoptimalisering. Disse prosjektene gjennomføres typisk i seks faser som vist i figur 2.

Som det fremkommer av figur 2 er hovedfokus i fase 1-4 å kartlegge dagens og fremtidige prosesser med utgangspunkt i selskapets konkurranseparametere. Når fase 4 er gjennomført er det etablert et grunnlag for å identifisere gapene mellom hvor et selskap er i dag og hvor de ønsker å være. Dette gapet må lukkes med et sett av tiltak, som kan være alt fra store strategiske grep til små rutineendringer. Fokus i fase 5 er således å identifisere tiltak og prioritere disse i en plan basert på en analyse av hvilken kost-nytte verdi hvert tiltak vil gi og hvilken tilhørende

vanskelighetsgrad og risiko det vil være å gjennomføre tiltaket.

Et prosjekt av denne typen ble gjennomført for en norsk retailkjede i perioden 2006-2007. PwC besatt rollen som ekstern prosjektleder som sammen med intern prosjektleder var ansvarlig for å sikre gjennomføring av prosjektets hovedleveranser/milepæler.

Bakgrunnen for prosjektet var at selskapet i lengre tid hadde hatt utfordringer med stort omfang av utsolgsituasjoner ut mot forbruker og ønsket å etablere et prosjekt for å redusere omfang av utsolgsituasjoner og effektivisere prosessene i verdikjeden.

Som prosjektleder hadde PwC ansvar for å kartlegge dagens prosesser (As-Is), designe nye prosesser (To-Be), vurdering/valg av system, implementering av system og nye prosesser, samt etablering av ny vareforsyningsorganisasjon.

Nye prosesser og ny teknisk løsning er nå innført i selskapets verdikjede, ny vareforsyningsorganisasjon er etablert og resultatene har vært meget positive:

- Omfang av utsolgsituasjoner mot forbruker redusert med 5 prosentpoeng.
- Kapitalbinding redusert med 20 prosent.
- Svinn redusert med 10 prosent.
- Sortimentslojalitet økt med 5 prosent.

Viktigheten av verdikjedeoptimalisering fremover

Med økende konkurranse og stadig mer krevende kunder vil selskaper kontinuerlig måtte identifisere måter å redusere sine kostnader og forbedre sin leveringsevne. Fokus på hele verdikjeden som helhet vil være avgjørende i en slik sammenheng. Fremtidens vinnere er de selskapene som raskest klarer å respondere på markedets svingninger og se mulighetene som skapes i de skiftende omgivelser. Evne til innovasjon og synliggjøring av sluttkundens behov gjennom integrerte verdikjeder blir avgjørende konkurransefaktorer.

For ytterligere informasjon, kontakt:

petter.vold@no.pwc.com

95 26 06 05

PwC har over de siste fem årene bygget opp Norges ledende fagmiljø innenfor Supply Chain Management (SCM). Per dags dato er det cirka 25 personer som er dedikert til dette tjenesteområdet, hvorav 20 tilhører Oslo kontoret. Vi jobber med et bredt spekter av prosjekter for klienter som Norgesgruppen, Coop, Apotek 1, Expert, National Oilwell Varco, Telenor for å nevne noen. Felles for de aller fleste prosjektene er at de søker å ha et verdikjedeperspektiv i sin tilnærming

Korrupsjon - en risiko i faktisk og regulatorisk utvikling

Korrupsjon er et operasjonelt risikoområde som er i utvikling regulatorisk og som har offentlighetens søkelys rettet mot seg i forhold til både konkrete hendelser og diskusjoner med hensyn til omfanget av korrupsjon og bestikkelser.

Av Helge Kvamme

Kunnskap om aktuelle regelverk er vesentlig for å ha styring og kontroll med denne risikoen og jeg vil i denne artikkelen gi en oppdatering når det gjelder regelverk. Jeg vil innlede med en kort gjennomgang av en aktuell internasjonal lovgivning; den amerikanske korrupsjonsloven Foreign Corrupt Practices Act (FCPA), og deretter se på regelutviklingen i Norge.

Foreign Corrupt Practices Act

Amerikanske myndigheter arbeider med stadig flere store korrupsjonssaker med grunnlag i FCPA. Fokuset er økende mot europeiske virksomheter som har økonomisk tilknytning til USA, herunder børsnotering, og som har aktiviteter i land hvor korrupsjonsrisikoen er høy. Vi har sett at også norske selskaper har blitt gjenstand for gransking i forhold til mulige brudd på bestemmelsen.

”Slagordet” for en FCPA-konferanse i USA nylig var betegnende nok: “More than USD 1 trillion is paid in bribes each year. How much is your company paying?”

Å gjøre forretninger i ukjente territorier med myndighetsrepresentanter, agenter

og andre mellommenn gir grobunn for risiko for å bli involvert i korrupsjon og bestikkelser med konsekvenser både i forhold til sanksjoner og tap av omdømme.

Lovgivningen ble innført i 1977 og de krav som følger av regelverket regnes i dag i stor grad som en form for ”best practice” når det gjelder anti-korrupsjonsarbeid.

FCPA er delt i to:

- ”Anti-bribery provisions” som innebærer forbud mot å betale bestikkelser (“anything of value”) til offentlig ansatte (“foreign government or political officials”) med hensikt å vinne eller opprettholde forretningsaktivitet eller prosjekter. Bestikkelser kan være i form av kontante penger, pengetransaksjoner, gaver, representasjon, eiendommer, investeringer mv.
- ”Books and Records Provisions” som krever at virksomhetene fører nøyaktige og riktige regnskap og ikke skjuler på noen måte for eksempel slike betalinger eller fordelsoverføringer som nevnt over.

Det er tøffe reaksjoner som venter selskaper som bryter FCPA. Statoil har allerede fått merke dette med bakgrunn i reaksjonen fra amerikanske myndigheter etter Iran-saken. Denne reaksjonen kom i tillegg til Økokrims håndtering av saken. Statoil inngikk en USD 21 mill avtale med amerikanske myndigheter høsten 2006.

Virksomheter som blir rammet av FCPA-overtredelser kan risikere bøter opp mot det dobbelte av fortjenesten ved prosjekter vunnet ved å ta i bruk bestikkelser.

Det er ca 50 FCPA granskinger på gang for øyeblikket og olje & gass-industrien er spesielt nevnt sammen med farmasøytisk industri.

Når det gjelder risikoutsatte markeder er ”emerging markets” spesielt aktuelle, omfattende Russland, Kina, India, Sentral- og Sørøst-Asia.

Hva sier norsk lovgivning og hva skjer i Norge?

Betydningen av problemet har fått økt oppmerksomhet også i Norge de senere årene. Norge har deltatt aktivt i det internasjonale arbeidet mot korrupsjon



Helge Kvamme er partner og leder for PricewaterhouseCoopers' granskingsenhet.

Foto: John Nordahl

og har forpliktet seg til å følge med i utviklingen ved å vedta flere av de viktige internasjonale konvensjonene, herunder FN-konvensjonen. Derfor ble det vedtatt straffebestemmelser mot korrupsjon i straffeloven §§ 276 a, b og c i 2003. Disse innebærer en uttrykkelig kriminalisering av det å gi og ta i mot bestikkelser og ta del i påvirkningshandel. Grov korrupsjon kan medføre straff i form av fengsel med inntil 10 år.

Ved mistanke om grov korrupsjon kan politiet ta i bruk ekstraordinære etterforskningsmetoder, for eksempel telefonkontroll. I forhold til tidligere er reglene snudd når det gjelder såkalte "facilitation payments". Utgangspunktet er nå at det er straffbart å betale slike mindre bestikkelser. Men straffbarheten er avhengig av en konkret vurdering av om forholdet må karakteriseres som utilbørlig, det vil si sterkt klanderverdig.

Rene tilfeller av smøring vil også være straffbare etter de nye bestemmelsene i straffeloven. Blant annet på dette området går våre regler lengre enn våre konvensjonsforpliktelser og fremmed rett, blant annet nevnte amerikansk rett (FCPA). Norske selskaper og deres ansatte kan straffes etter disse reglene uansett om brudd på bestemmelsene skjer her hjemme eller i utlandet.

Aktiv korrupsjon er i henhold til bestemmelsene å gi eller tilby

en utilbørlig fordel i anledning vedkommendes stilling, verv eller oppdrag. Det er grunn til å merke seg at det ikke kreves at bestikkelsen gis for å oppnå en forretningsmessig gevinst, og derved vil også for eksempel smøring rammes.

Passiv korrupsjon er å kreve, motta eller akseptere et tilbud om en utilbørlig fordel i anledning av stilling, verv eller oppdrag, og er likestilt med aktiv korrupsjon. Passiv korrupsjon kan skje direkte eller indirekte, for eksempel ved bruk av mellommenn.

Begrepene stilling, verv eller oppdrag er ment å favne vidt og gjelder alle tenkelige stillingsformer, verv som for eksempel styreverv og oppdragsforhold, som for eksempel oppdrag som advokat eller konsulent/rådgiver.

Bestemmelsene gjelder både i privat og offentlig sektor og bestikkelser mellom private er altså nå likestilt med bestikkelse av offentlig tjenestemann.

Begrepet "utilbørlig fordel" er en rettslig standard og det vil etter hvert være opp til domstolene og rettspraksis å sette rammene. En fordel er alt som mottakeren kan se seg tjent med eller kan ha nytte av, og trenger ikke være penger eller verdigjenstander. Det kan for eksempel være en gave til en veldedig organisasjon eller det å oppnå en sykehusplass. Likeledes kan reiser,

idrettsarrangement, hytteinnredning mv. være å regne som fordeler.

Når er så fordelene å regne som utilbørlig? Dette vil være gjenstand for en konkret vurdering, men det fremkommer av lovforarbeidene at det forutsettes klart klanderverdig forhold. Gjennom rettspraksis har vi allerede registrert at "listen" vil legges lavt og at typiske "smørearrangement" som reiser, middager mv med verdi under kr 10.000, kan bli vurdert som utilbørlige fordeler.

Ny lov om erstatningsansvar ved korrupsjon

Arbeidsgivers erstatningsansvar etter skadeserstatningsloven § 1-6¹

Reguleringen av erstatningsansvar er et hovedelement i Europarådets sivilrettslige konvensjon (4. november 1999) om korrupsjon. For å sikre gjennomføringen i norsk rett, er det vedtatt en ny § 1-6 i skadeserstatningsloven om erstatningsansvar ved korrupsjon. § 1-6, som trådte i kraft 1. mars 2008². Ifølge bestemmelsen kan den som har lidt økonomisk skade som følge av korrupsjon, på visse vilkår kreve erstatning fra den ansvarlige og fra dennes arbeidsgiver.

Korrupsjon (aktiv og passiv korrupsjon samt påvirkningshandel) kan påføre tredjemann betydelig skade, og

¹ lov 13. juni 1969 nr. 26

² iflg. res. 11 jan 2008 nr. 3

den direkte ansvarlige vil ikke nødvendigvis være i stand til å dekke erstatningsansvaret vedkommende pådrar seg. I bestemmelsen slås det fast at skadelidte ikke bare kan kreve erstatning fra den ansvarlige, men også fra dennes arbeidsgiver (solidaransvar). Dette kan derfor bli en praktisk viktig bestemmelse.

Det er et vilkår for ansvar at *"korrupsjonen er skjedd i tilknytning til utføring av arbeid eller verv for arbeidsgiveren"*. Kravet om at korrupsjonen er skjedd i *"tilknytning til"* slikt arbeid eller verv er en utvidelse av ansvaret i forhold til det alminnelige arbeidsgiveransvaret i § 2-1. Det skal sikre at bestemmelsen gjelder for alle former for korrupsjon, herunder både det at arbeidstakeren er den som gir eller tilbyr noen en utilbørlig fordel, samt også når arbeidstakeren for seg eller andre krever, mottar eller aksepterer et tilbud om en utilbørlig fordel som er å regne som korrupsjon.

Bestemmelsen omfatter både korrupsjon som skjer i arbeidsgiverens interesse og tilfeller der arbeidstakeren krever, mottar eller aksepterer en utilbørlig fordel for å forholde seg på en måte som skader (også) arbeidsgiverens interesser.

Arbeidsgiveren kan gå fri fra et eventuelt ansvar ved å påvise at det er truffet alle rimelige forholdsregler for å unngå

korrupsjon, og at ansvar heller ikke vil være rimelig etter en samlet vurdering av omstendighetene i saken. Vilkårene er kumulative, og det er arbeidsgiveren som har bevisbyrden.

Hva som skal til for at en arbeidsgiver har truffet "alle rimelige forholdsregler for å unngå korrupsjon" vil bero på en konkret vurdering i den enkelte sak. Et hovedformål med bestemmelsen er at den skal virke preventivt, slik at korrupsjon kan unngås. Arbeidsgiverne bør ha betydelig oppmerksomhet på antikorrupsjonsarbeid, herunder tilrettelegge for varsling etter arbeidsmiljølovens regner, bevisstgjøring av de ansatte og kontrolltiltak for å hindre korrupsjon.

Selv om arbeidsgiveren påviser at han har truffet alle rimelige forholdsregler for å unngå korrupsjon, vil vedkommende bare være fri for ansvar dersom han påviser at ansvar ikke vil være rimelig etter en samlet vurdering av omstendighetene i saken. Det kan for eksempel være relevant om korrupsjonen har en nær nok sammenheng med den ansattes arbeidsoppgaver, og at den er påregnelig for arbeidsgiveren.

For ytterligere informasjon, kontakt:

helge.kvamme@no.pwc.com 952 61 270

§ 1-6. (ansvar for skade voldt ved korrupsjon)

1. Den som har lidt skade som følge av korrupsjon, kan kreve erstatning fra den som med forsett eller uaktsomhet svarer for korrupsjonen eller for medvirkning til korrupsjonen. Erstatning kan også kreves fra den ansvarliges arbeidsgiver hvis korrupsjonen er skjedd i tilknytning til utføring av arbeid eller verv for arbeidsgiveren, med mindre denne påviser at det er truffet alle rimelige forholdsregler for å unngå korrupsjon og ansvar heller ikke vil være rimelig etter en samlet vurdering av omstendighetene i saken. Lovens § 2-1 nr. 2 og nr. 3, § 2-2 og § 2-3 gjelder tilsvarende.

2. Erstatning skal dekke den skadelidtes økonomiske tap, jf. kapittel 3 og 4.

3. Med korrupsjon menes atferd som nevnt i straffeloven §§ 276 a og 276 c. Dette gjelder uten hensyn til om noen er straffskyldig. Hører den ansvarlige eller dennes arbeidsgiver hjemme i Norge, gjelder ansvaret også om korrupsjonen skjer i utlandet eller skaden oppstår i utlandet.



Årsberetningen – omtalen av årsregnskapet og framtidutsiktene?

Av Jens-Erik Huneide

De fleste årsregnskap holder en god kvalitet. Det samme kan dessverre ikke alltid sies om årsberetningen. Dette skyldes delvis at årsberetningen ofte blir skrevet i 12. time (derfor er langt flere årsregnskap enn årsberetninger ferdige når dette leses), men også at mange som utarbeider årsberetningen ikke kjenner kravene godt nok. Utgangspunktet for artikkelen er kravene for ”øvrigt” foretak. Små foretak har mindre omfattende krav.

Som forhåpentligvis kjent er kravene til innholdet i årsberetningen lovregulert. Det som antakelig er mindre kjent, er at det finnes en egen regnskapsstandard om årsberetning. Denne regnskapsstandard fikk status som ”endelig” med virkning fra 2007, noe som betyr at regnskapsstandard *skal* følges, på linje med andre endelige regnskapsstandarder. Regnskapsstandard utdyper kravene i loven, og kan tilnærmet sammenlignes med forskrifter.

Her vil vi konsentrere oss om de bestemmelsene som vi antar normalt har størst interesse for brukerne av regnskapet. Det er bestemmelsene om omtalen av årsregnskapet og den framtidige utviklingen. Det er et tankekor at det er på disse mest sentrale områdene at årsberetningene avviker mest fra kravene i regnskapsloven og regnskapsstandard. Vi håper

at artikkelen kan gi nyttige innspill til forbedringer. Husk at årsregnskap og årsberetning er offentlige dokumenter. En fyldig og god årsberetning blir helt sikkert oppfattet positivt av de som leser den, og kan derfor gagne selskapet.

Omtale av årsregnskapet

Annet ledd er den grunnleggende bestemmelsen om omtale av årsregnskapet. Den lyder:

Årsberetningen skal minst omfatte en rettvise oversikt over utviklingen og resultatet av den regnskapspliktiges virksomhet og av dens stilling, sammen med en beskrivelse av de mest sentrale risikoer og usikkerhetsfaktorer den regnskapspliktige står overfor. Oversikten skal være en balansert og fyllestgjørende analyse av utviklingen og resultatet av den regnskapspliktiges virksomhet og av

dens stilling, hensyntatt virksomhetens størrelse og kompleksitet. Det skal gis opplysninger om forsknings- og utviklingsaktiviteter.”

Tredje og fjerde ledd utdyper kravene i annet ledd. Som nevnt ovenfor utdyper regnskapsstandard kravene ytterligere.

Omtalen av årsregnskapet er i en rekke årsberetninger stort sett begrenset til å gjengi noen sentrale tall fra resultatregnskapet og balansen, med sammenligning mot fjoråret. En vanlig formulering er for eksempel: ”Driftsinntektene ble på kr. 110.000 i år mot kr 100.000 i fjor, dvs. en økning på 10 %”. Driftskostnader, resultat før skatt og årsresultatet omtales da ofte på den samme måten. Jeg tror jeg har mange lesere med meg på at det må utvises særdeles mye godvilje for å kalle et slikt referat av tall fra resultat-



regnskapet for en ”balansert og fyllestgjørende analyse av utviklingen og resultatet”.

Kravet til ”rettvisende oversikt” forutsetter at det gis opplysninger som er av betydning for at regnskapsbrukerne skal kunne bedømme stilling og resultat. Det betyr at hovedfaktorene som påvirker virksomheten må identifiseres og forklares. Det gjelder særlig faktorer som varierer over tid, og derfor gir svingninger i resultatet.

Ifølge regnskapsstandarden skal man når det gjelder resultatregnskapet først og fremst omtale viktige endringer og spesielle forhold i løpet av regnskapsåret. Viktige endringer kan for eksempel være:

- Endringer i markedsforhold
- Nye produkter og tjenester

- Endringer i markedsandeler eller markedsposisjoner
- Endringer i salgsmengde eller marginer
- Endringer i valutakurser og relevante prisforhold

Spesielle forhold i resultatregnskapet (og delvis også balansen) kan for eksempel være:

- Store enkelttransaksjoner generelt
- Kjøp eller salg av foretak, ny virksomhet, avviklet virksomhet og andre viktige anskaffelser og avhendelser. Kjøp eller salg av virksomhet påvirker jo som regel driftsinntekter og driftskostnader i vesentlig grad. Salg av virksomhet eller enkelteideler gir ofte vesentlig utslag i resultatregnskapet i form av gevinster eller tap ved realisasjonen,

og vesentlig endring i en rekke balanseposter

- Realisering eller oppbygging av merverdier i for eksempel verdipapirer eller fast eiendom. Dette kan være poster som i vesentlig grad påvirker det reelle resultatet og den reelle egenkapital i enkelte selskaper, og som oftest ikke gir seg utslag i regnskapet før ved realisasjon.
- Andre uregelmessige eller uvanlige poster

Når det gjelder balansen presiserer regnskapsstandarden at formen på omtalen skal være vurderende, med bruk av tallmateriale i den utstrekning det letter forståelsen. Det vil oftest være relevant å trekke fram sentrale forholdstall, for eksempel egenkapitalandelen. Blant andre ting som fremheves er at likviditetssituasjonen skal gjennomgås. I den

Artikkelforfatter Jens-Erik Huneide er partner i revisjonsenheten ved PricewaterhouseCoopers' kontor i Fredrikstad.

Foto: Espen Tollefsen



forbindelse vil det ofte være nødvendig å peke på vesentlige endringer i ulike balanseposter.

Regnskapsstandarden sier også at kontantstrømoppstillingen skal kommenteres. Det skal blant annet redegjøres for vesentlig avvik mellom driftsresultatet og kontantstrømmen fra operasjonelle aktiviteter. Videre skal det foretas en vurdering av sammenhengen mellom operasjonelle aktiviteter og investeringsaktiviteter på den ene siden og finansieringsaktivitetene på den andre siden. Erfaringene fra praksis er at vi svært sjelden finner kommentarer til kontantstrømoppstillingen i årsberetningen. I de få tilfellene som kontantstrøm omtales, har det ikke vært helt uvanlig at det opereres med kontantstrømbegreper og -størrelser som ikke finnes i kontantstrømoppstillingen, for eksempel at kontantstrøm defineres og beregnes som resultat pluss avskrivninger. Det er ganske klart at slik praksis ikke er god regnskapsskikk.

Loven inneholder også krav til omtale av eventuelle forsknings- og utviklingsaktiviteter, for eksempel

omfanget, typen og tidshorisonten på slike aktiviteter. Kravene kan gis på overordnet nivå, og bør ses i sammenheng med de opplysningene som pliktes gitt i noter.

Som det går fram av lovbestemmelsen kreves det også en beskrivelse av de mest sentrale risikoer og usikkerhetsfaktorer den regnskapspliktige står overfor. Noen ganger kan det være minst like naturlig å gi en slik beskrivelse i redegjørelsen for foretakets utsikter.

Redegjørelse for foretakets utsikter

Her heter det: *”Det skal gis en redegjørelse i årsberetningen som gir grunnlag for å vurdere den regnskapspliktiges framtidige utvikling. Regnskapspliktig som i foregående årsberetning eller årsregnskap har angitt resultatmål eller gitt andre opplysninger om forventet utvikling, skal opplyse om forventningene er i samsvar med årets resultat og begrunne eventuelle avvik.”*

Det skal altså først gis en redegjørelse som gir grunnlag for å vurdere foretakets

framtidige utvikling. Den bør angi sannsynlig økonomisk utvikling på et overordnet nivå. Det bør presiseres at det som regel er betydelig usikkerhet om utviklingen, jf. ovenfor om at loven krever en beskrivelse av de mest sentrale risikoer og usikkerhetsfaktorer. Det er verken krav eller spesielt ønskelig at en opplyser om budsjetter eller detaljerte prognoser. Redegjørelsen bør heller drøfte faktorer og forhold som har betydning for framtidige resultater, for eksempel antatt markedsutvikling og prisutvikling for selskapets produkter, antatt utvikling i konkurranse-situasjonen, teknologisk utvikling i bransjen, investeringer osv. På den måten bør regnskapsbrukerne få tilstrekkelig informasjon til å danne seg et bilde av den forventede utviklingen.

Noen hevder at det kan svekke selskapets konkurransesituasjon hvis konkurrentene gjennom regnskapet får slik informasjon som loven krever. Loven gir imidlertid ingen adgang til å fravike kravene. Dessuten er informasjonskravene som nevnt ovenfor ikke så spesifikke at det er reell grunn til å tro at selskapet blir svekket i forhold til konkurrentene av å gi slik informasjon. Børsnoterte selskaper og konsern har gitt slik informasjon i mange år. Noen ganger er det nok slik at argumentet brukes for å slippe og skrive noe...

En litt spesiell bestemmelse er at det skal opplyses om årsakene til avvik i forhold til de forventningene som det ble gitt uttrykk for i fjorårets årsberetning. Dette punktet i loven ser i stor grad ut til å være glemt. Ofte vil det være naturlig at det opplyses om slike avvik i omtalen av årsregnskapet. Det bør altså gå en tråd fra omtalen av fremtidsutsiktene i fjorårets beretning via omtalen av årets regnskap til omtalen av fremtidsutsiktene i årets beretning.

For ytterligere informasjon, kontakt:

jens-erik.huneide@no.pwc.com
95 26 09 22

Hva er nytt i IFRS?

Vi legger til grunn at IFRS-regnskapene for 2007 nå enten er vel i havn eller i ferd med å ferdigstilles. Mange vil nok være enige i at implementering av nye IFRS-standarder og -fortolkninger kan være utfordrende, og at erfaringer med standarder som IFRS 7 har lært oss at god planlegging er nødvendig for å oppfylle de kravene som ulike IFRS-standarder og -fortolkninger stiller på en vellykket måte.

Av Didrik Thrane-Nielsen

2008 et rolig år

Etter at årsregnskapet for 2007 er avlagt er vi inne i den meget omtalte stille perioden der det skal være begrenset med endringer fram til årsregnskapet for 2009. Vi kan i denne sammenheng komme med gode nyheter, i og med at endringene i IFRS 3 og IAS 27 som IASB offentliggjorde nå i januar 2008 først får virkning fra og med 2010 for selskaper

som har kalenderåret som regnskapsår. For omtale av endringene i IFRS 3 og IAS 27 vises det til annen artikkel i denne utgaven av Mentor.

Det er faktisk ingen nye standarder eller endringer i standarder som er obligatoriske fra og med 2008. Men de tidligere omtalte IFRIC 11, IFRIC 12 og IFRIC 14 (se Mentor september 2007) gjelder alle fra og med 2008. Av disse er

kun IFRIC 11 godkjent av EU når dette skrives.

Oppdateringer fra tidligere "Hva er nytt i IFRS"

I forrige artikkel (september 2007) uttalte vi oss om tidspunktene for forventet EU-godkjenning av IFRS 8, endringer i IAS 23 og endringer i IAS 1. IFRS 8 er nå godkjent for bruk i EU/EØS. Det er fremdrift i prosessen rundt godkjenning av endringene i IAS 23 og IAS 1, men vi har per i dag ingen dato for når slik godkjenning vil foreligge. Det må legges til grunn at det vil ta såpass lang tid at endringene ikke vil gjelde 2007-regnskapet selv for de aller seneste regnskapsavleggerne.

Vi nevnte også hvilke standarder og fortolkninger som var forventet i løpet av 2007. Det var IFRS 3 Business Combinations (fase II), IAS 32 Financial Instruments: Presentation (aksjer som kan kreves innløst av selskapet), IFRS 2 Share Based Payments (opptjeningsbetingelser) og IFRS 1 First time Adoption of IFRS (kost av investering i datter). Varslede fortolkninger er IFRIC D21 Salg av fast eiendom (IAS 11/ IAS 18) og IFRIC D22 Sikring av nettoinvestering i utenlandsk virksomhet (IAS 39 / IAS 21).

IASB og IFRIC har fortsatt sine stolte tradisjoner med stadige forsinkelser i forhold til egne tidsplaner. Ingen av disse forventede endringene kom derfor i 2007. Så langt i 2008 har vi fått endringene i IFRS 3 og tilhørende IAS 27, IFRS 2 og IAS 32. Endringene i IAS 1

(nå også med tilhørende endringer i IAS 27) er sendt ut på ny høring. IFRIC har når dette skrives ennå ikke kommet ut med noen endelig fortolkning basert på IFRIC D21 eller IFRIC D22.

Endring i IFRS 2

Mange vil med rette oppfatte endringene i IFRS 2 knyttet til opptjeningsbetingelser og behandlingen av kanselleringer som mindre endringer.

Det er gjennomført en endring av hva som menes med opptjeningsbetingelser ("vesting conditions") og en reformulering av hva som menes med opptjening ("vesting"). Det sies nå at opptjeningsbetingelser er enten tjenestebetingelser ("service conditions") eller måloppnåelsesbetingelser ("performance conditions"). Det er ingen endring i innholdet av

tjenestebetingelser, mens måloppnåelsesbetingelser nå betinger både at en definert tjenestetid og at ett eller flere definerte mål oppnås.

Det er forventet utfall av opptjeningsbetingelser og endringer i disse forventningene som, sammen med den beregnede verdien av den aksjebaserte betalingen, bestemmer periodens regnskapsføring. Betingelser som ikke er opptjeningsbetingelser ("non-vesting conditions") skal inkluderes i verdsettingen av egenkapitalinstrumentene (slik det også gjelder for markedsbetingelser).

Hva gjelder kanselleringer (som medfører resultatføring som om full opptjening var gjennomført) er det nå eksplisitt slått fast at det ikke skilles mellom kanselleringer som gjøres av enheten eller av de som er

Artikkelforfatter Didrik Thrane-Nielsen er partner i fagavdelingen i PricewaterhouseCoopers' revisjonsenhet.

Foto: Bård Gudim



Det ventes at endringen i IAS 32 vil få svært liten konsekvens for norske selskaper, da betingelsene som skal være oppfylt ikke er i samsvar med norsk selskapslovgivning.

mottaker av den aksjebaserte betalingen. Det er også slått fast at dersom en enhet eller mottakeren av den aksjebaserte betalingen kan velge hvorvidt en betingelse som ikke er en opptjeningsbetingelse skal oppfylles så skal en manglende oppfyllelse behandles som en kansellering.

For å illustrere endringene i standarden er implementeringsveiledningen som følger standarden oppdatert med et nytt beslutningstre (IG4A), et nytt eksempel (IG15A) og en ny oversikt over eksempler på ulike opptjeningsbetingelser og betingelser som ikke er opptjeningsbetingelser (IG24).

De beskrevne endringene i IFRS 2 trer i kraft fra og med 2009. Tidligere bruk kan velges, men vær oppmerksom på at endringen i IFRS 2 ennå ikke er godkjent av EU.

Endring i IAS 32

Endringen i IAS 32 er knyttet til definisjonen av finansielle eiendeler og finansielle forpliktelser. Den medfører at noen instrumenter som tidligere har vært klassifisert som gjeldsinstrumenter nå skal klassifiseres som egenkapital når visse betingelser er oppfylt. Det gjelder instrumenter der enheten kan bli tvunget til å utbetale eiendeler ved innløsningen av instrumentet, uten at selskapet som helhet blir oppløst. De betingelsene som må være oppfylt kan forenklet beskrives som at instrumentene må være i en klasse som er etterordnet alle andre kapitalklasser ved utdeling fra selskapet, og at eierne av instrumentet kan kreve instrumentet innløst til en verdi som tilsvarer instrumentets eierandel i selskapet.

Det ventes at endringen i IAS 32 vil få svært liten konsekvens for norske selskaper da betingelsene som skal være oppfylt ikke er i samsvar med norsk selskapslovgivning. Det kan være at endringen får konsekvenser for et mindre antall norske selskaper med utenlandske datterselskaper med minoriteter og innløselige eierinstrumenter. De som tror de kan ha innløselige eierinstrumenter og dermed kan være rammet av endringen i IAS 32 kan ta kontakt med PwC for en analyse av hvorvidt de faktisk er påvirket av endringene i standarden.

Det er tilhørende endringer i IFRS 7, IAS 1, IAS 39 og IFRIC 2. Disse endringene er kun relevante for selskaper som er påvirket av endringen i IAS 32.

Endringene i IAS 32 trer i kraft fra og med 2009. Tidligere bruk kan velges, men endringen i IAS 32 er ennå ikke godkjent av EU.

Endringen i IAS 32 er ikke den siste endringen som kommer i standarden. Både IASB og FASB arbeider nå på neste generasjon regnskapsstandard som skal definere skillet mellom gjeld og egenkapital og beskrive den regnskapsmessige behandlingen av egenkapital. Dette er utvilsomt et meget vanskelig prosjekt. Men det er samtidig et meget viktig prosjekt som kan få store konsekvenser for svært mange selskaper som har instrumenter utover helt vanlige aksjer. Eksempler på instrumenter som kan bli påvirket er konvertible lån, lån med tegningsretter, frittstående tegningsretter, innløselige eierinstrumenter, evigvarende lån, lån hvor rente og eller avdragsbetaling er under selskapets kontroll eller andre

mer avanserte finansieringsstrukturer. Mange selskaper bør derfor nå vurdere det arbeidet som IASB og FASB utfører og komme med innspill tidlig i prosessen med arbeidet med en ny standard.

IASBs årlige forbedringsprosjekt

IASB har når dette skrives ikke kommet med endringer i standarder som følge av det årlige forbedringsprosjektet. Det antydes nå at utgivelsen nå vil bli skjøvet ut i tid til april/mai 2008 og at enkelte forslag kanskje tas ut av prosjektet for å fremmes i egne forslag til endring i standarder. Vi vil komme tilbake med en beskrivelse av endringene når forbedringsprosjektet gir seg utslag i endrede standarder.

Negative fortolkninger fra IFRIC

IFRIC er i ferd med å behandle en negativ fortolkning knyttet til panteordninger som kan ha en viss allmenn interesse. Vi kommer tilbake til denne og andre negative fortolkninger i neste artikkel i serien "Hva er nytt fra IASB".

Benytt året 2008 godt

Som vi nå har sagt mange ganger er 2008 et relativt stille IFRS-år. Selskaper bør benytte dette stille året til å forbedre de systemene de har etablert for å oppfylle kravene i dagens IFRS og å forberede selskapet, systemer og brukere på de endringene som vil følge fra endringer i IFRS som er vedtatt, men som først trer i kraft i 2009 eller senere.

For ytterligere informasjon, kontakt:

didrik.thrane-nielsen@no.pwc.com
952 60 437



Ny bok

Konsernregnskap etter IFRS

Få regnskapsmessige problemstillinger oppfattes som så sofistikerte og kompetansekrevene som å regnskapsføre et oppkjøp. Vi har savnet norske hjelpemidler når vi skulle finne svar på spørsmål om konsernregnskap etter IFRS, og har vi måttet søke til internasjonal litteratur eller de store revisjonsselskaperes internasjonale fagavdelinger. Nå har Revisorforeningen utgitt boken "Konsernregnskap – Virksomhetssammenslutninger etter IFRS" med mange praktiske problemstillinger og eksempler. Boken er forfattet av Rita Granlund og Sjur Holseter fra PricewaterhouseCoopers og Helge Bettmo og Anders Gøbel fra Ernst & Young.

Av Rita Granlund og Sjur Holseter

De viktigste endringene som kom med IFRS

IFRS skiller klart på om et kjøp er et virksomhetskjøp eller om det kun er et kjøp av en gruppe eiendeler. Det er kun ved virksomhetskjøp det oppstår goodwill. Det vi ellers vil fremheve som forskjeller i forhold til god regnskaps-skikk, er behandling av goodwill og negativ goodwill. Goodwill skal ikke avskrives etter IFRS, men i stedet testes for nedskrivning minst en gang i året. Og i de sjeldne tilfellene det oppstår negativ goodwill ved et oppkjøp, skal effekten inntektsføres umiddelbart. Før inntekten kan tas, må det gjøres en grundig revurdering av kostprisallokeringen. Likevel har vi sett i praksis at noen selskaper har fått en slik merkelig inntektsføring etter et oppkjøp som følge av denne IFRS-regelen.

For øvrig er oppkjøpsmetoden etter god regnskapsskikk tilnærmet lik IFRS 3.

Norsk praksis er nok noe mindre detaljert allokering av kostpris enn det man må gjennomføre etter IFRS. Et eksempel der norske regler nå har tilpasset seg IFRS er at det alltid må identifiseres en overtakende part i en virksomhetssammenslutning som ikke er omorganisering med uendret eierskap. De aller fleste eksemplene i boken er gyldige også for regnskap avlagt etter god regnskapsskikk. Oppkjøp regnskapsføres fra tidspunktet for kontroll over den overtatte virksomheten. Vederlaget fordeles på eiendeler og gjeld i den oppkjøpte virksomheten på 100 % basis, det vil si at minoriteten får en andel av disse merverdiene. Resterende ikke allokert kostpris blir goodwill, som kun regnskapsføres med majoritetens eierandel. Dette betyr at ved kjøp av mindre enn 100 % av en virksomhet, kommer hundre prosent av identifiserte eiendeler og gjeld inn i konsernbalansen til virkelig verdi, men goodwill kommer

kun for den prosentvise eierandelen morselskapet har i det oppkjøpte selskapet.

Hva boken omhandler

Boken har en prosessorientert tilnærming til utarbeidelse av konsernregnskap. Konsernregnskapet følges fra etablering av konsern ("virksomhetssammenslutning") til realisasjon av konsernselskaper ved salg eller utvanning med tap av kontroll. For å illustrere hvordan beslutningstagere og regnskapsansvarlige må forholde seg til de gjeldende standardene inkluderer boken et praktisk prosesskart med referanser til relevante kilder og veiledning.

"Konsernregnskap – Virksomhetssammenslutninger etter IFRS" bruker plass innledningsvis på å diskutere sentrale temaer, eksempelvis hva som utgjør et konsern og hva som kvalifiserer som virksomhet. Dette er

sentrale begreper og av avgjørende betydning i forhold til bruk av reglene i IFRS 3 og IAS 27. Når det er konkludert med at en transaksjon utgjør en virksomhetssammenslutning, må man vite hva oppkjøpsmetoden innebærer. Fastsettelse av vederlaget og allokering av vederlaget til identifiserte eiendeler, forpliktelser og betingede forpliktelser er sentralt under oppkjøpsmetoden.

Endrede eierinteresser etter konsern-etableringen som ikke innebærer tap av kontroll, kan oppstå som følge av en rekke transaksjoner. Boken beskriver ulike transaksjoner som medfører endrede eierinteresser, og hvilke effekter transaksjonene får på regnskapet. Regnskapsføring av minoritetsinteresser er omtalt i et eget avsnitt i boken.

Skatt i konsernregnskaper gir en rekke utfordringer utover å konsolidere skatteposisjoner for de enkelte datterselskapene. De mest sentrale utfordringene omtales i et eget kapittel.

Når et konsern er etablert, må konsernet utarbeide konsernregnskap så lenge konsernet eksisterer. Boken fokuserer

på hvordan man kan etablere intern kontroll for en konsolideringsprosess, og er praktisk rettet. Den praktiske konsolideringen, med blant annet eliminering av aksjer i datterselskaper, mellomværende og konserninterne transaksjoner.

Endringene i IFRS 3 og IAS 27 som kom i januar 2008 er omhandlet i et eget kapittel i boken. Boken inkluderer de offisielle oversettelsene av IFRS 3 og IAS 27 som vedlegg. Disse bør aktivt brukes som hjelpemidler ved bruk av boken. Det er viktig å være klar over at det er de engelskspråklige standardene som må tillegges vekt dersom det er usikkerhet knyttet til oversettelsene.

Forfatterne håper boken kommer til nytte som et praktisk hjelpemiddel, og er takknemlig for kommentarer og tilbakemeldinger slik at dette kan tas hensyn til ved neste utgivelse.

For anskaffelse av boken, se
www.revisorforeningen.no



Fakta: Forskjeller i standardene

De viktigste forskjellene mellom IFRS og god regnskapsskikk:

- 1** Vi må skille på kjøp av virksomhet og kjøp av en gruppe eiendeler
- 2** Goodwill skal ikke avskrives, men testes for nedskrivning minst en gang i året
- 3** Negativ goodwill skal inntektsføres umiddelbart

PwC har flere hjelpemidler som er tilgjengelig ved utarbeidelse av konsernregnskap. Blant annet er verktøyet "Applying IFRS" fritt tilgjengelig på vår globale internett-side www.pwc.com under temaet "Applying IFRS". Verktøyet er også tilgjengelig som en integrert del av vår internasjonale kildedatabase "Comperio", som kan kjøpes via vår globale internett-side.

For mer avanserte brukere er PwC sin globale "IFRS manual of accounting – Global guide to international financial reporting standards" et effektivt hjelpemiddel, som gir praktiske løsninger på kompliserte problemstillinger basert på gjeldende regelverk. Boken utgis årlig og kan bestilles på www.pwc.com/no.

Ta kontakt med din PwC kontakt for en demonstrasjon av tilgjengelige hjelpemidler og hvordan disse kan anskaffes og brukes.

A large, dense green hedge made of leafy plants, possibly ivy or a similar climbing plant, covers most of the frame. A wooden A-frame ladder is leaning against the right side of the hedge. The background is a clear blue sky. The overall scene is outdoors and well-lit.

Konsernregnskapet i endring. Oppkjøp kan gi nye effekter på regnskapet.

Revidert IFRS 3 Virksomhetssammenslutninger og IAS 27 Konsernregnskap og separate finansregnskap, som kom i januar 2008, inneholder betydelige endringer som vil påvirke utarbeidelsen av konsernregnskap. Endringene har store konsekvenser for selskapers kommunikasjon av finansiell informasjon i forbindelse med virksomhetssammenslutninger.

Av Rita Granlund og Sjur Holseter

For regnskapsår som avsluttes frem til 31. desember 2009 er det de gjeldende regnskapsstandardene som skal anvendes, med mindre man velger å implementere de nye standardene tidligere enn nødvendig. Tidligere anvendelse er tillatt for regnskapsår som starter etter 1. juli 2007. De reviderte standardene må benyttes for regnskapsår som starter etter 30. juni 2009. Ved førstegangs anvendelse får de nye reglene ingen effekt på tidligere perioder og transaksjoner.

Nye resultateffekter – målt mot dagens regler

De reviderte standardene gir på mange områder mer veiledning til hvordan oppkjøpsmetoden skal anvendes, og er i så måte klargjørende. Spesielt for brukerne av regnskapene er det viktig å være klar over at endringene også medfører at vi vil se noen andre effekter på regnskapet sammenholdt med de IFRS-regnskapene vi har sett så langt. Dette er de viktigste effektene:

- Transaksjonskostnader som ikke er knyttet til finansieringen blir kostnadsført når de påløper

- Tidligere eierandeler i oppkjøpt virksomhet regnskapsføres til virkelig verdi, og gevinst/tap resultatføres på kontrolltidspunktet
- Nedsalg som gir tap av kontroll medfører at gjenværende eierandel regnskapsføres til virkelig verdi. Gevinst/tap resultatføres på salgstidspunktet, også for gjenværende eierandel
- Endret eierandel i eksisterende datterselskap regnes kun som transaksjoner innenfor egenkapitalen og får ingen resultat effekt slik de kan få basert på foretakets regnskapspolicy i henhold til gjeldende regler
- Aksjeopsjoner gitt til selger kan få effekt på måling av vederlaget, men kan alternativt få effekt på fremtidige resultater
- Man kan velge å oppføre de ikke kontrollerende eierinteressers (minoritetsinteressenes) andel av goodwill i konsernbalansen, med tilsvarende økning av de ikke kontrollerende eierinteressers andel av egenkapitalen
- Velger man alternativet med full

goodwill blir eventuell nedskrivning over resultatet tilsvarende større

- Balanseføring av eiendel ved utsatt skatt (utsatt skattefordel) etter fornyet vurdering etter ettårsfristen, vil ikke lenger medføre tilsvarende reduksjon i goodwill
- Betinget vederlag vil få effekt på kostprisallokeringen på kontrolltidspunktet. Betinget vederlag i kontanter eller aksjer til et fastsatt beløp kan få effekt på fremtidige resultater i motsetning til betinget vederlag som gjøres opp med et fast antall ordinære aksjer. Dette vil kunne gi andre effekter enn dagens regler
- Garanti fra selger på skadesløshet vil kunne oppføres som en betinget eiendel, og derigjennom få betydning for fremtidige resultater

Litt mer om de viktigste endringene

At vederlaget man yter ved et oppkjøp skal bli påvirket av regnskapsregler, er kanskje oppsiktsvekkende for mange.

PwC har utgitt en egen publikasjon som omtaler de viktigste effektene vi får på resultatregnskapene som en følge av de nye regnskapsreglene.



Foto: Espen Tollefsen



Foto: Tommy Normann

Artikkelforfatterne Rita Granlund og Sjur Holseter er partnere i PricewaterhouseCoopers revisjonsenhet i Oslo.

Men det er faktisk slik at de vesentligste endringene i revidert IFRS 3 er beregning av vederlagets størrelse. Ved at man endrer hva som inngår i vederlagets størrelse, får man også en endret goodwill i oppkjøpet.

Etter gjeldende regler anses direkte transaksjonsutgifter som del av anskaffelseskost. Slike utgifter skal kostnadsføres etter den reviderte standarden.

På tidspunktet for kontroll, dvs. når et selskap konsolideres for første gang, har identifiserte eiendeler og gjeldsposter blitt ført til virkelig verdi i konsernbalansen. Ved trinnvise oppkjøp har forskjellen mellom på verdien ved oppkjøpet og konsernetableringstidspunktet blitt ført mot egenkapitalen. Etter den reviderte standarden må tidligere eierandeler revurderes til virkelig verdi over resultatregnskapet. Reglene om betinget vederlag er også blitt endret. I henhold til den reviderte standarden skal betingede vederlag vurderes til virkelig verdi selv om det ikke er ansett sannsynlig på oppkjøpstidspunktet at det vil finne sted

en fremtidig utbetaling. Alle senere endringer i det betingede vederlaget skal innregnes i resultatregnskapet i stedet for mot goodwill under gjeldende regler.

Ved kjøp av mindre enn 100 % av en virksomhet, er behandlingen av goodwill etter dagens regler å regnskapsføre goodwill kun med den prosentvise eierandelen morselskapet har. Denne løsningen er fortsatt aktuell etter revidert IFRS 3, men man kan alternativt velge å regnskapsføre hundre prosent av goodwill og tilordne andel av goodwill til den "ikke-kontrollerende eierinteressen" (nytt begrep for minoritet). Denne siste løsningen innebærer at goodwill ved kjøp av mindre enn 100 % behandles tilnærmet likt med identifiserte eiendeler og gjeld i oppkjøpsanalysen.

Det er for øvrig få endringer når det gjelder allokering av kostpris til identifiserte eiendeler, forpliktelser og betingede forpliktelser, men den nye standarden gir mer veiledning om hvilke eiendeler som kvalifiserer for balanseføring. En nyhet i IFRS 3 er at man kan ta hensyn til garanti fra selgeren som en betinget eiendel.

Den reviderte IFRS 3 gir utvidet veiledning knyttet til regnskapsføring av aksjebasert avlønning til ansatte i forbindelse med virksomhetsoverdragelse. Det gis veiledning om verdsettelse, og hvordan man skal avgjøre om tildeling av erstatningsaksjer utgjør en del av vederlaget for virksomheten, eller om det er kompensasjon for arbeidsinnsats i tiden etter virksomhetsoverdragelsen.

Ved oppkjøp hvor det foreligger eiendel ved utsatt skatt, er det alltid en vurdering hvorvidt det kan allokere kostpris til eiendelen ved utsatt skatt, eller om verdien skal inngå i goodwill. Hvis det er usikkerhet om eiendelen kan utnyttes, går verdien i stedet inn i goodwill. Dersom man i en slik situasjon balansefører eiendel ved utsatt skatt etter ettårsfristen basert på de midlertidige forskjellene som forelå ved oppkjøpet, må man etter gjeldende regler oppføre eiendel ved utsatt skatt, med motpost i goodwill. Dette gjennomføres med bruttoføring over resultatregnskapet, i form av nedskrivning av goodwill og negativ skattekostnad. Etter revidert IFRS 3, er det ikke tilsvarende krav om

at goodwill skal reduseres. Motposten vil derfor i utgangspunktet bli en negativ skattekostnad (dvs. skatteinntekt). Det er for øvrig tillatt å trekke eiendel ved utsatt skatt ut av goodwill frem til tidspunktet for ferdigstilling av regnskapsføringen av oppkjøpet, det vil si innen utløpet av 12 måneders fristen.

De reviderte standardene innfører et mer fullstendig enhetssyn enn gjeldende regler, med færre valgmuligheter. I praksis vil dette gi få endringer for norske selskaper, fordi de fleste har anvendt enhetssynet både etter IFRS og god regnskapsskikk. Enhetssynet ser på alle egenkapitaleiere som aksjonærer i enheten, selv om de ikke er aksjonærer i morselskapet.

Avhendelse av andeler i datterselskaper der morselskapet opprettholder kontrollen, medfører etter enhetssynet at det ikke oppstår gevinst eller tap for konsernet, men en økning eller reduksjon av egenkapitalen. Kjøp av hele eller deler av minoriteten behandles under enhetssynet på samme måte som kjøp av egne aksjer, og skal etter den reviderte standarden regnskapsføres mot konsernets egenkapital.

En avhendelse av andeler i datterselskap der morselskapet taper kontrollen, men beholder en eierinteresse, medfører nå at det skal regnskapsføres gevinst eller tap

på hele eierinteressen på det tidspunktet kontrollen opphører, og ikke bare på den solgte andelen. Gevinsten eller tapet på eierandelen som er i behold regnskapsføres som urealisert gevinst eller tap over resultatregnskapet. Virkelig verdi av denne eierandelen utgjør ny inngangsverdi ved regnskapsføring av andelen som beholdes.

De reviderte standardene krever noe mer omfattende noteinformasjon. Det må blant annet klart fremgå hvordan hver enkelt vesentlige oppkjøpstransaksjon er behandlet i regnskapet og hvilke valg som er truffet der det er valgadgang. Enkeltstående oppkjøp som i seg selv er uvesentlige kan aggregeres i note. Eventuelle oppkjøp som er gjennomført etter balansedagen, men før regnskapet er avlagt, må det også i utgangspunktet gis fyllestgjørende informasjon om, såfremt det er mulig. Eventuell årsak til at det ikke er mulig må alternativt opplyses i note.

Behov for oppdatering av prosesser, kontroller og dokumentasjon

Vi har ofte sett at nye regnskapsregler genererer et behov for oppdatering av prosesser og kontroller. Så er også tilfelle med de reviderte standardene. Det forholdet at notekravene er mer omfattende og detaljert, leder til at man må ha system for å dokumentere og holde oversikt over flere detaljer. I tillegg gir standardene

mer bruk av virkelig verdi, som igjen må dokumenteres og følges opp.

IFRS har generelt medført et behov for verdsettelseskompetanse. I de fleste situasjoner vil det være behov for ekstern bistand for å gjennomføre både spesifikke verddivurderinger og selve kostprisallokeringen. Vi må ofte anbefale våre klienter å benytte ekstern kompetanse når vesentlige oppkjøp gjennomføres, uavhengig av ledelse og revisor. Likevel vil det nesten alltid være behov for et stort engasjement fra ledelsen både i overtakende virksomheten og i oppkjøpt virksomhet for særlig å identifisere immaterielle eiendeler og for å bidra med bransjekompetanse for å sette de rette parametere i forbindelse med verddivurderingen.

Med dagens fokus på eierstyring, selskapsledelse og internkontroll generelt, er det viktig å ligge i forkant med utvikling av gode kontroller i forbindelse med finansiell rapportering når nye regnskapsstandarder implementeres. Derved sikrer man at effekter av virksomhets-sammenslutningene blir riktig reflektert både ved oppkjøpet og i senere perioder.

For ytterligere informasjon, kontakt:

rita.granlund@no.pwc.com
sjur.holseter@no.pwc.com

952 60 237
952 60 278



(...) nye regnskapsregler genererer et behov for oppdatering av prosesser og kontroller. Så er også tilfelle med de reviderte standardene.



Hva må du vite om de nye reglene om **10 års bindingstid** på mva-investeringer i næringseiendom?

For bygg og byggetiltak som er ferdigstilt fra og med 1. januar 2008 gjelder en bindingstid på 10 år for fradrag for merverdiavgift (MVA) ved investering i næringseiendom.

Av Lars Hallvard Moen Flatåker



Hensikten med innføring av justeringsbestemmelser med 10 års justeringsperiode er at avgiftsberegningen i større grad skal gjenspeile de faktiske og økonomiske forhold hos den enkelte næringsdrivende, slik at fradrag for inngående MVA skal begrenses til lokaler som brukes i avgiftspliktig virksomhet.

For bygg eller byggetiltak som er ferdigstilt før årsskiftet 2007/08 er det fortsatt 3 års bindingstid for å bevare merverdiavgiftsfradraget for påkostninger.

De nye reglene omfatter både næringsdrivende som leier ut til avgiftspliktige leietakere og eiere som benytter lokalene i egen virksomhet.

Hvilke kostnader omfattes av de nye reglene?

Det er kostnader ved byggetiltaket

som omfattes av justeringsreglene, for eksempel nybygging, påbygging og ombygging. Justeringsreglene omfatter også kostnader til konsulenter mv. som påløper i forbindelse med byggingen. Det er satt en nedre beløpsgrense i form av et merverdiavgiftsbeløp på 100.000 kroner for nybygging/påbygging/ombygging. Beløpsgrensen omfatter aktiverbare kostnader (skatterettens avgrensning vil være retningsgivende) innenfor hvert byggetiltak. Dersom leietaker og eier har påkostninger innenfor det samme byggetiltaket skal begge påkostninger sees samlet i forhold til beløpsgrensen på 100.000 kroner i MVA. Dersom eier og leietaker har for eksempel 90.000 kroner hver i MVA på påkostninger innenfor det samme byggetiltaket, betyr dette at man kommer over beløpsgrensen på 100.000 kroner, og begge får 10 års bindingstid på sine investeringer.

For eiere vil det være en praktisk utfordring å få inn informasjon fra leietakerne om deres påkostninger i lokalene siste regnskapsår. Dersom eierne ikke får inn relevant informasjon risikerer de at momsfradraget ikke blir justert korrekt. For å redusere risikoen for feil anbefaler jeg at eier og leietaker i minst mulig grad deler samme byggetiltak.

Regelverket benytter ordet "byggetiltak" som en samlegruppe for like påkostninger. Flere investeringer kan bli ansett som ett byggetiltak, og det er dette som er gjenstand for justering. Her kan det oppstå problemer med avgrensningen. Hvilke påkostninger skal regnes under samme byggetiltak? Den grove hovedregel er at det er tale om ett byggetiltak når investeringene ikke kan gjennomføres uavhengig av hverandre. Legges det nytt gulv i et kontorlokale, samtidig som vinduer byttes ut, er dette



Lars Hallvard Moen Flatåker er advokatfullmektig i Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers' skatteavdeling i Oslo.

Foto: Espen Tollefsen

trolig ett byggetiltak da formålet er å påkoste lokalet. Skjer nybygging av eiendom i flere byggetrinn, er det naturlig å anse hvert trinn som eget byggetiltak. I tilknytning til en eiendom kan det altså være gjennomført flere byggetiltak med hver sin justeringsperiode.

Bagatellmessige endringer

Det er ikke rett eller plikt til å justere merverdiavgiftsfradraget dersom endringen i fradragprosent som følge av endret bruk av lokalene utgjør mindre enn 10 prosentpoeng i forhold til fradragprosenten ved justeringsperiodens begynnelse.

Når løper justeringsperioden?

For næringseiendom knyttes justeringsperiodens begynnelse til det tidspunktet ny-, på- eller ombyggingen anses fullført. Dette vil være tidspunktet når det foreligger ferdigattest, midlertidig brukstillatelse eller når lokalene tas i bruk.

Hva utløser justeringsplikt?

Det sentrale kriterium er endret bruk av eiendommen. Nedenfor gis noen eksempler (oversikten er ikke uttømmende):

- Bytte av leietaker

Dersom en avgiftspliktig leietaker byttes ut med en ikke-avgiftspliktig leietaker vil dette være en hendelse som utløser justeringsplikt. På samme måte vil fradagsretten øke dersom en ikke-avgiftspliktig leietaker byttes ut med en avgiftspliktig leietaker.

- Leietaker endrer avgiftsmessig status

Dersom en avgiftspliktig leietaker reduserer sin avgiftspliktige bruk av lokalene, vil dette utløse justeringsplikt. På den annen side vil fradagsretten øke dersom en leietaker øker sin avgiftspliktige bruk av lokalene.

- Tomme lokaler ved bytte av leietaker

Dersom en leietaker flytter ut av lokalene slik at de står tomme en periode, skal

justering først skje når lokalene igjen tas i bruk. Dette betyr at det ikke skjer en justering i den perioden lokalene står tomme.

- Brann/riving mv.

Det skal ikke skje noen justering dersom en bygning brenner ned eller rives.

- Salg/Overdragelse

Når det gjelder fast eiendom skal det skje en justering uavhengig av om eiendommen selges mot vederlag eller overlates til ny eier uten at det oppkreves vederlag. Det vil imidlertid være mulig for den som overdrar eiendommen, etter egen avtale, å overføre plikten til å justere til den som overtar eiendommen dersom denne er merverdiavgiftsregistrert. Retten til å justere (kreve økt MVA-fradrag) går over til kjøper som er merverdiavgiftsregistrert med mindre noe annet er avtalt.

Dersom kjøperen av eiendommen har lavere fradagsrett enn selger, får selger plikt til å justere merverdiavgiftsfradraget og innbetale differansen til avgiftsmyndighetene. Av hensyn til selgers latente avgiftsforpliktelse blir det derfor viktig for selger å foreta en grundig due diligence av kjøper. Tilsvarende

Utleiere bør vurdere å endre MVA-klausuler i eksisterende leieavtaler for å sikre at disse tar hensyn til de nye justeringsforpliktelsene.

Det vil nok bli en utfordring for regnskapsavdelingen å kunne differensiere og hente frem det enkelte byggetiltak med tilhørende påkostninger og MVA.

blir det viktig for en kjøper som overtar justeringsforpliktelsen å foreta en grundig due diligence av selger. Kjøper vil jo overta selgers kalkyler med oversikt over merverdiavgiftsfradrag og påkostninger de siste 10 årene.

Selger må imidlertid selv oppfylle justeringsforpliktelsen ved bruksendringer som inntreffer etter salget dersom selger har fradragført MVA som ikke er tatt med avtalen om overføring av justeringsforpliktelsen og dette har medført at kjøper må endre avgiftsbehandlingen i sin disfavør.

Det samme gjelder dersom selger har gitt andre uriktige opplysninger (om fradragsnøkkel, arealfordeling osv) og dette har gjort at kjøper må endre avgiftsbehandlingen i sin disfavør. Selger må med andre ord ikke oppfylle forpliktelsen med større beløp enn det som skyldes de feilaktige opplysningene.

Justering når lokalene står tomme eller leies ut til ikke-avgiftspliktig etter fullføring

Dersom lokalene blir stående tomme eller leies ut til ikke-avgiftspliktig leietaker i en periode etter fullføring, mister eieren en prorata andel av

merverdiavgiftsfradraget for den perioden lokalene står tomme eller leies ut uten MVA. Det er derfor viktig å få signert leiekontrakt med avgiftspliktig leietaker etter ferdigstillelsen.

Dette har imidlertid ytterligere konsekvenser dersom lokalene i senere perioder blir stående tomme. Slik jeg forstår Finansdepartementet er de av den oppfatning at eier unngår å miste pro rata andel av merverdiavgiftsfradraget for tomme lokaler dersom første leietaker etter ferdigstillelse er avgiftspliktig. Dersom første leietaker ikke er avgiftspliktig blir det automatisk justering og tilbakebetaling av merverdiavgift for senere perioder med tomme lokaler.

Tilpasning av leieavtaler og kjøp/salgavtaler

Utleiere bør vurdere å endre MVA-klausuler i eksisterende leieavtaler for å sikre at disse tar hensyn til de nye justeringsforpliktelsene. Dersom leieavtalen kun inneholder klausuler som gjelder "bruksendingsreglene" (3 års regelen) bør disse revideres slik at de gir tilsvarende anvendelse på justeringsreglene. Bindingstid på 10 år er jo en større byrde for leietaker enn 3 år. MVA-klausuler som tar hensyn til 10 års bindingstid vil gi selger anledning til å kreve tap av MVA med tillegg av renter og tilleggsavgift dekket av leietaker når det er leietakers bruk av lokalene som utløser kravet.

Eksisterende og nye leieavtaler bør også angi plikt for leietaker til å gi opplysninger om sine aktiveringspliktige kostnader og MVA for byggetiltak

siste regnskapsår. Videre bør leietaker pålegges å innhente tilsvarende informasjon fra eventuelle fremleietakere. På denne måten får utleier kjennskap til om leietaker har foretatt påkostninger i felles byggetiltak som medfører justeringsplikt for utleier. Leieavtalen bør videre pålegge leietaker en plikt til å gi fullstendig oversikt over sine justeringsforpliktelser i forbindelse med opphør av leiekontrakten.

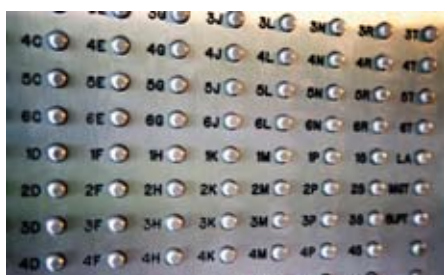
Det kan være praktisk å innhente informasjon om leietakers påkostninger ved å oppdatere den årlige erklæringen fra leietaker om bruken av lokalene med informasjon om påkostninger foretatt siste år.

Krav til dokumentasjon og oppbevaring

De nye reglene medfører at lokalene skal dokumenteres med målsatte tegninger av bygget slik at det klart fremgår hvordan bygget er disponert til fradragsberettigede og ikke-fradragsberettigede formål. Ved endringer i bruken av bygget skal det ved utgangen av justeringsåret foreligge en oversikt over bruken gjennom året.

Den næringsdrivende skal videre registrere på særskilt konto eller annen oppstilling:

1. Det enkelte byggetiltak
2. Fullføringstidspunkt
3. Oppføringskostnad eksklusive MVA
4. Total MVA
5. Fradragført MVA ved anskaffelsen
6. Fradragsrett ved anskaffelsen i prosent
7. De justeringer virksomheten skal gjøre spesifisert med beløp per år



Det vil nok bli en utfordring for regnskapsavdelingen å kunne differensiere og hente frem det enkelte byggetiltak med tilhørende påkostninger og MVA. Ikke minst stiller det krav til bruk av regnskapssystem og program. Påkostningene/byggetiltak må videre registreres slik at de spesifiseres på fradragsberettigede og ikke-fradragsberettigede formål. Utleier må kunne spesifisere anskaffelseskostnad for hver enkelt leietaker.

Bygningstegninger og regnskapsoppstilling samt avtale om overføring av justeringsforpliktelse må oppbevares i 10 år etter siste år i justeringsperioden. Avtale om overføring av justeringsforpliktelse og oppstilling i den forbindelse skal oppbevares av både overdrager og mottaker.

Avslutning

Alle næringsdrivende som har nærings-eiendom i balansen må forholde seg til de nye reglene om 10 års bindingstid. Dette gjelder ikke bare de som leier ut men også de som benytter lokalene i egen avgiftspliktig virksomhet. Dersom den næringsdrivende har tenkt å selge eiendommen ved en senere anledning vil en potensiell kjøper be om utskrift av data som nevnt ovenfor for å avklare hvor lenge det er igjen av bindingstid for hvert enkelt byggetiltak. Den enkelte næringsdrivende som leier ut næringseiendom bør vurdere i hvilken grad han er beskyttet mot MVA-krav i leieavtaler og kjøp/salgavtaler. Han bør videre vurdere i hvilken grad eksisterende regnskapssystem og resurser klarer å håndtere opplysningene om 10 års bindingstid.

For ytterligere informasjon, kontakt:

trond.ingebrigtsen@no.pwc.com
952 60 810
lars.moen@no.pwc.com
95 26 05 25

Avgift

Renter ved etterberegning av innførselsmerverdiavgift

Fra 1. januar i år er det innført "strafferente" ved etterberegning av innførselsmerverdiavgift. Dette er nytt av året og innebærer en ekstrakostnad på 6,25 % p.a. ved feil- og etterdeklaring av alle varer ved import til Norge. Renten kommer i tillegg til eventuelle administrative tillegg. Totale kostnader ved feil kan derfor komme helt opp i 21,25 %.

Av Lars Hallvard Moen Flatåker

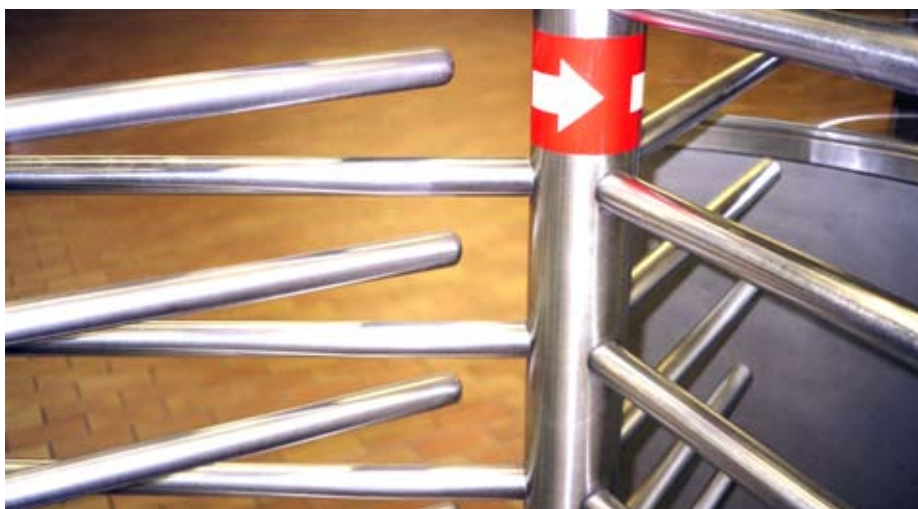
Rentekostnaden oppstår uavhengig av om den næringsdrivende har fradragsrett for innførselsmerverdiavgiften eller ikke, og uavhengig av om den næringsdrivende er å bebreide for det som har skjedd.

Renten løper fra innførelstidspunktet og fram til det fattes vedtak om endring. Det betyr at rentebelastningen i utgangspunktet blir avhengig av tollmyndighetenes saksbehandlingstid.

For å unngå å komme i en etterberegningssituasjon bør selskaper som betaler royalty, provisjon eller andre

variable tollverdirelaterte ytelser i etterkant av innførsel av varer, på forhånd søke tollmyndighetene om aksept for en ordning med estimert up-lift. Vi bistår gjerne med å få til en slik ordning med tollmyndighetene, slik at strafferente unngås.

Det er viktig å vurdere nøye om man skal gå inn på å stille garanti el. til tollmyndighetene i en etterberegningssituasjon. Stiller man sikkerhet el. i stedet for å betale kravet kan man i verste fall tape retten til å fradragsføre inngående avgift fordi kravet foreldes.



Aktuelle nyheter

Av Hanne Skaarberg Holen



Skatt

Overskudd på nattillegg

Ved reiser innenlands og utenlands må arbeidstaker dokumentere de faktiske losjuttingene for å motta skattefritt nattillegg. Overstiger nattillegget som mottas fra arbeidsgiver de faktiske losjuttingene skal differansen skattlegges som lønn. Bare ulegitimert nattillegg på reiser innenlands på inntil kr 400 per døgn kan holdes trekkfritt.

Skatt

Når og hvor skal selvangivelsen leveres?

Følgende frister gjelder for levering av året selvangivelse:

Selskaper:

31. mars (papirversjon) og 31. mai (elektronisk innlevering – klart fra 18. februar).

Næringsdrivende:

30. april (papirversjon) og 31. mai (elektronisk innlevering – klart fra 3. april)

Lønnstaker og pensjonister:

30. april (uavhengig av innsendelsesmåte), deltakere i ANS og KS som har leveringsfrist 31. mai som følge av elektronisk innlevering, har automatisk tilsvarende frist.

Skatt

Omorganisering av skatteetaten

Skatteetaten er omorganisert og har nå følgende fem regioner:

- **Skatt nord** (Finnmark, Troms og Nordland),
Pb 6310, 9293 TROMSØ
- **Skatt Midt-Norge** (Nord-Trøndelag, Sør-Trøndelag, Møre og Romsdal),
Pb 2060, 6402 MOLDE
- **Skatt vest** (Sogn og Fjordane, Hordaland, Rogaland),
Pb 8103, 4068 STAVANGER
- **Skatt sør** (Vest-Agder, Aust-Agder, Telemark, Vestfold og Buskerud),
Pb 2412, 3104 TØNSBERG
- **Skatt øst** (Oslo, Akershus, Østfold, Hedmark og Oppland),
For Oslo & Akershus:
Skatt Øst, 0630 OSLO,

For Østfold, Hedmark og Oppland:
Skatt Øst, Pb 1073 Valaskjold,
1705 SARPSBORG

Hver region har flere skattekontorer som erstatter det tidligere ligningskontoret, skattefogdkontoret og fylkesskattekontoret.

Det nye felles telefonnummeret til Skatteetaten er: **800 800 00**

Klager på ligningen behandles nå først av skattekontoret deretter av skatteklagenemnda. Det kan påregnes noe lengre saksbehandlingstid i klagesaker inntil de nye skatteklagenemndene er kommet skikkelig i gang.

Hanne Skaarberg Holen er partner og advokat (H) i Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers i Oslo.



Dommer

Ingen omkamp i Shell-saken!

Høyesteretts kjæremålsutvalg nektet staten omkamp i en større skattestrid med flere oljeselskaper hvor milliarder av kroner sto på spill.

Shell-saken ble skilt ut som pilotsak nettopp fordi avgjørelsen skulle legges til grunn i andre og lignende saker. En mulighet for «omkamp», og dermed eventuelt en skattemessig ulik behandling av oljeselskapene, kan ingen av partene hatt noen tanke om, heter det i kjennelsen som slår fast at statens anke nektes fremmet til Høyesterett.

Utbytte

Endring av "Fritaksmetoden" – krav om substans

Fra og med 2008 må norske selskaper som deler ut utbytte til, eller mottar utbytte fra selskap i EØS-land vurdere om selskapet er "reelt etablert og driver reell økonomisk virksomhet der" for å vite om utbytte er omfattet av fritaksmetoden.

Forarbeidene til bestemmelsen angir ikke presise kriterier for vurderingen. I stedet henvises til en helhetsvurdering om selskapet gjennom sin ordinære virksomhet deltar på en fast og varig måte i etableringsstatens næringsliv. Viktige momenter i vurderingen skal være om selskapet disponerer lokaler/utstyr i etableringsstaten, har

kompetente ansatte der, har virksomhet med økonomisk substans mv.

Tilsvarende krav gjelder ikke ved utbytte til eller fra norske selskap. Mange hevder derfor at et slikt krav kan være EØS-stridig.

Denne begrensningen vil gi betydelige utfordringer for større norske (børsnoterte) selskaper med tusenvis av aksjonærer ved utdeling av utbytte. Ansvaret for at korrekt kildeskatt er trukket påhviler utdelende selskap. Hvordan denne utfordringen løses i praksis gjenstår å se.

Dommer

Skattepliktig gevinst ved salg av riggfartøy - Kellogg Brown & Root Ltd

Et britisk selskap var skattepliktig for gevinst ved salg av et riggfartøy som på salgstidspunktet var i virksomhet på norsk sokkel.

Skattyter fikk ikke medhold i at den virksomheten som foregikk på norsk sokkel kun var drift av fartøyet, mens eierskapet til fartøyet ble utøvd av hovedkontoret i Storbritannia. Høyesterett kom, i likhet med tingretten og lagmannsretten, til at det var norsk intern hjemmel for beskatning av gevinsten og at Norge ikke hadde frasagt seg denne retten gjennom skatteavtalen.

Utbytte

Skjermingsrenter for 2007

Skjermingsrenten brukes for å beregne hvor store uttak som kan gjøres uten (ekstra-)beskatning. Skjermingsrenten i aksjonærmodellen er for inntektsåret 2007 satt til 3,3 prosent. Det betyr at mottatt utbytte i 2007 inntil 3,3 prosent av skjermingsgrunnlaget blir skattefritt. Skjermingsrenten i foretaksmodellen for enkeltpersonforetak er satt til 4,6 prosent. Forskjellen skyldes at renten i aksjonærmodellen er rente etter skatt, mens den i foretaksmodellen er rente før skatt.

Renter på lån fra personlige skattytere fører til en ekstrabeskatning dersom renten på lånet overstiger skjermingsrenten. Renten fastsettes for to og to måneder. For 2007 var renten for de seks tomånedersperioden hhv. 2,4 / 2,9 / 2,9 / 3,3 / 3,3 og 3,7 %. Ubenyttet skjermingsfradrag kan ikke fremføres til senere år. Det vil derfor alltid være skattemessig lønnsomt å belaste en rente minst lik skjermingsrenten.

Dommer

Fradrag for tap på lån til Norsk Struts AS

Høyesterett nektet fradrag for tap og var ikke enige i at hovedmotivet ved å etablere Norsk Struts var egen næringsvirksomhet.

Norsk Struts AS var eiet av eierne av åtte gårdsbruk. Virksomheten til selskapet var avl, oppdrett, slakting, videreforedling og kjøp og salg av struts og strutseprodukt. Selskapet gikk konkurs og aksjonærene krevde fradrag for tap på lån til aksjeselskapet og innfrielse av kausjon for selskapets lån.

Høyesterett mente at virksomheten til Norsk Struts AS ikke var integrert i gårdsdriften og dessuten var den forskjellig fra den opprinnelige virksomheten. Selskapet måtte derfor anses å drive ny virksomhet slik at det ikke forelå noe grunnlag for å kreve fradrag for slikt tap.

Dommer

Økokrimsak – beslag av dokumenter overlevert til ligningsmyndighetene

I en kjennelse fra Høyesterett fikk påtalemyndigheten adgang til å overlevere beslaglagte dokumenter til ligningsmyndighetene for eventuell endrings-

ligning og ileggelse av tilleggsskatt. Saken gjaldt korrespondanse mellom advokat og klient der begge var mistenkt for samme straffbare forhold.

Dommer

Arveavgift: Beregnes for gaver til aksjeselskap som arvinger skal bli aksjonærer i?

Borgarting lagmannsrett har avsagt dom i arveavgiftssak for Reitan Handel m. fl. Tvistetemaet var inngåelse av en masterfranchisekontrakt inngått mellom Reitangruppen AS og Reitan Handel AS på et tidspunkt da Odd Reitan var aksjonær i begge selskaper. Lagmannsretten la til grunn at det var avtalt at sønnene skulle overta aksjene i Reitan Handel AS, og at det derfor skulle

beregnes arveavgift på gaven. Avtalen var gunstig, idet den la grunnlag for god inntjening i Reitan Handel AS.

Avgjørelsen legger til grunn at samme eiendeler kan utløse arveavgift i to runder: Først ved overdragelse til et selskap som arvinger er ment å overta, og deretter når arvingene mottar aksjene.



For ytterligere informasjon, kontakt:

hanne.s.holen@no.pwc.com 952 60 577

Goodwill- avskrivninger under press

Fra 1984 har vi hatt regler om skattemessig fradrag for avskrivning av goodwill, først som lineære avskrivninger og deretter som del av saldoavskrivningssystemet. Saldoavskrivningssatsen på 20 % gir relativt gode fradrag, og skattemyndighetene har i flere saker vurdert omklassifisering av beløpene til andre kategorier som gir fradrag på et senere tidspunkt. Særlig har skattemyndighetene vurdert om det er immaterielle rettigheter som bør tilordnes en verdi.

Av Hanne Fritzsønn Kvarme og Hanne Skaarberg Holen

Det er gjentatt en rekke ganger i lover, teorien og dommer at goodwill skal beregnes som en residual. Skattereglene er i utgangspunktet lik regnskapsreglene. Ved kjøp av virksomhet skal man først tilordne del av kjøpesummen til hver eiendel – materiell eller immateriell – etter markedsverdien. Det som blir igjen er goodwill. Allikevel ser vi i flere saker at skattyter blir utfordret til å forklare eller dokumentere hva som ligger i goodwillbeløpet. Det er ikke så lett, for goodwill er jo "resten" av kjøpesummen. Når skattemyndighetene allikevel ber om en nærmere spesifisering, er det fordi de vil vurdere om deler av kostprisen kan tilordnes til andre poster enn goodwill.

La oss se nærmere på skattemyndighetenes vinkling i ulike saker.

Vurdering om transaksjonssum er reell

Flere saker i 2000-2001 gjaldt goodwill-beregningen der skattyter hadde overført sin personlig eide næringsvirksomhet til et heleid aksjeselskap. Spørsmålet

var om prisen som var betalt for virksomheten var markedsmessig eller ikke, når det var samme eierskap og høy pris ga skattefordeler.

Denne tilnærmingen er bare relevant for kontrollerte transaksjoner, d.v.s. transaksjoner mellom parter som har sammenfallende økonomisk interesse. Etter skattelovens § 13-1 kan ligningsmyndighetene korrigere poster som har ledet til inntektsreduksjon om dette følger av interessefelleskap mellom de to partene.

Vurdering om hele kjøpesummen skal medtas i beregningen

Ifølge Lignings-ABC skal kjøpesummen fastsettes slik:

"Er et formuesobjekt ervervet ved kjøp, vil kostprisen være det vederlaget som er ytet for objektet. Vederlag ved ervervet vil blant annet omfatte:

- *kontantbeløp som er betalt eller skal betales til selgeren, eller til andre som*

selgeren har bestemt. Beløpet regnes eksklusiv merverdiavgift som kommer til fradrag i et avgiftsoppgjør,

- *overtakelse av selgerens gjeld til andre,*
- *kapitalisert verdi av kår ved erverv av jord- eller skogbrukseiendom i 2004 eller tidligere. kapitalisert verdi av kår ved erverv av jord- eller skogbrukseiendom i 2005 eller senere, kan ikke tillegges inngangsverdien. Se nærmere emne «Jordbruk - allment»,*
- *offentlige avgifter som toll, særavgift mv. Det samme gjelder for*





Foto: Espen Tollefsen



Foto: Bård Gudim

Artikkelforfatterne, Hanne F. Kvarme (advokat) og Hanne Skaarberg Holen (partner og advokat (H)) arbeider i Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers' skatteavdeling i Oslo.

merverdiavgift som ikke kommer til fradrag i et avgiftsoppgjør,

- *omkostninger til kjøp av gjenstanden som f.eks. tinglysingsgebyr, dokumentavgift, meglerprovisjon, verddivurderinger. Se emne «Kostnader - oppkjøp av foretak mv.»*
- *frakt av gjenstanden frem til leveringsstedet mv.»*

Det er dette vederlaget som skal fordeles på de identifiserbare eiendelene som kjøper har overtatt.

En sak behandlet av Oslo tingrett høsten 2007 (Vitusapotek) handlet om oppkjøp av apotekvirksomhet fra ulike personlige selskaper. Hovedspørsmålet i saken var om underdekningen på pensjonsordningen for de apotekansatte kunne regnes med i kostprisen ved virksomhetsvervet og ved dette kunne inngå i goodwill.

Staten anførte at gjeld bare kunne inngå i den aktiverte kostprisen hvis gjelden ikke kommer til fradrag på annen måte. Tingretten sluttet seg til dette og viste til at nedbetaling av ordinær gjeld normalt ikke gir rett fradrag og at den dermed kan legges til inngangsverdien. Da innfrielse av pensjonsforpliktelser derimot gir rett til fradrag vil kunne skattyter få dobbelt fradrag, hvilket

retten viste til at det etter sikker praksis ikke var grunnlag for. Skattyter anførte at fradrag i så fall måtte nektes ved senere premiebetaling og at beløpet nå måtte aktiveres som goodwill. Til dette bemerket retten følgende;

"I juridisk teori er det lagt til grunn at aktivering ikke kan skje hvis verdien vil komme til fradrag senere. (jf. Zimmers Lærebok i skatterett s 279). Uttalelsen synes å forutsette at det er ganske ordinært at "første" fradrag nektes."

På dette grunnlag ble selskapet nektet å medta forpliktelsene som var overtatt i kostprisen som dannet grunnlaget for goodwill-beregningen. Dommen er påanket.

Statens synspunkt i saken innebærer at man vil få en annen skattemessig kostpris enn den regnskapsmessige. Dette kan innebære merarbeide for skattyterne, som må gjøre ulike goodwill-beregninger for hhv regnskap og skatt.

Spørsmål om deler av merverdien kan tilordnes immaterielle eiendeler

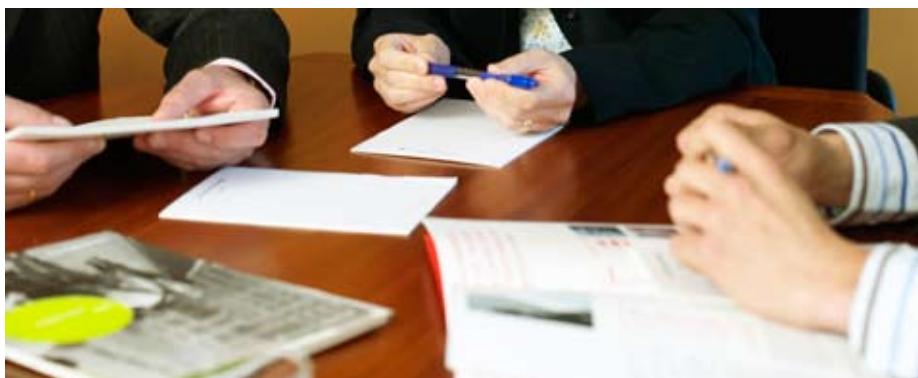
Ligningsmyndighetenes hovedfokus har vært å stille spørsmål om hvorvidt og i hvilken grad skattyter rent faktisk har ervervet goodwill. Det opplagte alternativet, sett fra skattemyndighetenes side, var immaterielle eiendeler. Disse

kan bare avskrives dersom de er tidsbegrenset eller gjenstand for åpenbart og varig verdifall.

Mange skattytere har nok heller ikke hatt tilstrekkelig fokus på skillet mellom goodwill og andre identifiserbare immaterielle eiendeler ved sin regnskapsmessige goodwill-beregning. Som regel blir den regnskapsmessige klassifiseringen lagt til grunn uten noen nærmere analyse om det også ble kjøpt immaterielle eiendeler som skulle vært oppført med en andel av kjøpesummen.

Først ute var *fiskekvoter for saltvannsfiske*, i Ytterstad-kjennelsen. Der var det klart at fiskefartøyer kunne omsettes med eller uten kvoter, og til klart forskjellig pris. Differansen var markedsverdien av fiskekvoten. Det spilte ingen rolle at det formelt ikke skjedde en overføring av eksisterende kvoter, men at det ble utstedt nye kvoter mens de gamle ble kansellert. Synspunktet var at kvotene var reelt sett omsettelige, ved myndighetenes bistand.

Neste tema ble *konsesjoner og kvoter innen fiskeoppdrett*. Også her var det klart at konsesjonene kunne ha en markedsverdi, og at de dermed skulle tilordnes en andel av kjøpesummen. Da Firda-saken (Rt 2005-1461) ble behandlet av Høyesterett



var tvistespørsmålet om det var feil rettsanvendelse at hele merverdien ble tilordnet konsesjonene. Skattyter gjorde gjeldende at man kjøpte en igangværende organisasjon og en god lokalitet for fiskeoppdrett, at dette hadde en verdi for kjøper, og at det dermed burde være grunnlag for at en del av kjøpesummen skulle anses som goodwill. Synspunktet ble avvist av Høyesterett, som mente at oppdrettskonsesjoner nettopp gir rett til å drive oppdrett på bestemte lokaliteter. Om dette er en særskilt fordel for en konkret kjøper skulle ikke dette elementet sees som goodwill:

”(49) Etter mitt syn kan heller ikke denne anførsel føre frem. Den merpris som en kjøper måtte betale for et driftsmiddel på grunn av fordeler som han antar han vil oppnå i sin virksomhet, må normalt behandles som en del av kostprisen for vedkommende driftsmiddel. De kjøperspesifikke fordeler som er påberopt i denne saken, må etter min mening anses knyttet til konsesjonene, og dermed inngå i verdsettelsen av disse.

Retten var ikke uenig i at den verdi som måtte ligge i å overta en igangværende virksomhet i prinsippet måtte anses som goodwill, men fant at det ikke var betalt noe for slik goodwill i dette tilfellet og uttalte følgende;

Men uansett hvordan man måtte se på dette, kan Firda Sjøfarmer AS under ingen omstendigheter kreve avskrivning for det som måtte være betalt for fordeler i form av synergieffekter, rasjonaliseringsgevinster, stordriftsfordeler m.v., da disse fordelene er oppstått på kjøpers hånd, og egenutviklet goodwill ikke kan avskrives.”

Synspunktet om egenutviklet goodwill er egnet til å forvirre. Så lenge det er tale om kjøpesum betalt for en virksomhet, og om fordelingen av denne, er det vanskelig å se at deler av kjøpesummen kan knyttes til egenutviklet goodwill på kjøpers hånd. Kostnadene knyttet til egenutviklet goodwill kostnadsføres fortløpende, og aktiveres ikke. Enkelte teoretikere tok allikevel opp spørsmålet om Høyesterett med dette har etablert en ny kategori goodwill. Konseptuelt kunne goodwill deles inn i to kategorier, der det vederlag som ble betalt ut fra forventninger om synergier med egen virksomhet ikke ga grunnlag for avskrivninger. Spørsmålet er stillet til finansministeren, som har avvist synspunktet. Samtidig ble det uttalt at merverdi betalt for driftsmidler ut fra forventede synergier med egen virksomhet måtte sees som en del av kostprisen for driftsmidlene.

Sist ute i serien av konsesjonsspørsmål var Hafslund Nett og spørsmål om områdekonsesjon for strømmettet i Asker og Bærum skulle behandles som en immateriell eiendel. Høyesteretts dom la til grunn at det var den regnskapsmessige definisjonen (GRS/IAS) av immaterielle eiendeler som skulle benyttes ved den skatterettslige avgrensningen. Allikevel er ikke den regnskapsmessige behandlingen uten videre bindende. Til tross for at strømmnett normalt anses som et naturlig monopol og at man ikke har eksempler i praksis for at en områdekonsesjon er tillagt noen verdi, kom Høyesterett til at konsesjonen kunne verdsettes separat, og at ligningsmyndighetenes verdsettelse ikke var vilkårlig eller basert på feil faktum.

Endelig har Høyesterett vurdert tilordningsspørsmålet ved *overdragelse av agenturvirksomhet* i Scansalesdommen fra november 2007. En enaksjonær hadde overdratt sin agenturvirksomhet til sitt aksjeselskap, og anså at vederlaget for virksomheten var betaling for goodwill. Ligningsmyndighetene mente at merverdien som var betalt for agenturvirksomheten i realiteten var betaling for retten til avgangsvederlag etter agenturloven. De viste til at selskapets revisor hadde foretatt beregning av største avgangsvederlag, og at retten til avgangsvederlag dermed måtte anses som et identifiserbart driftsmiddel. Høyesterett avviste synspunktet med denne begrunnelsen:

Verdien av en opparbeidet kundekrets står imidlertid i en annen stilling. Verken selger, kjøper eller agent har kontroll over kundene, og kunder kan normalt ikke overføres som andre eiendeler eller rettigheter. I tillegg kommer at bare ved salg av virksomheten kan kjøperen dra nytte av kundekretsen. I den utstrekning kundene måtte ha verdi for den som overtar en virksomhet, har dette i praksis vært ansett som goodwill med forretningsverdi i de tilfeller vederlaget for en virksomhet overstiger den virkelige verdi av identifiserbare eiendeler og gjeld.

Høyesteretts merknader om kundekretsen vil kunne ha relevans utenfor den foreliggende saken. Det er imidlertid viktig å merke seg at en kundekrets i særlig tilfelle vil kunne anses som et immaterielt driftsmiddel. Dette vil kanskje særlig være tilfelle der det reelt sett er en kundeliste som erverves.

Moralen er

For å være godt forberedt dersom ligningsmyndighetene skulle stille spørsmålsteget ved allokeringen av kjøpesummen og skattyters goodwill-beregning bør skattyter allerede i forkant av transaksjonen ha fokus på hvilke eiendeler som faktisk skal erverves og hvordan disse skal verdsettes. Dersom skattyter gjør en forsvarlig jobb med verdsettelsen vil det være langt vanskeligere for ligningsmyndighetene å angripe skattyters verdsettelse. En skattemessig forsvarlig verdsettelse vil dermed også kunne være med på å sikre premissene for kjøpet.

Innføringen av IFRS innebærer i praksis en vesentlig utvidelse av kravet om verddivurdering av immaterielle eiendeler i forbindelse med oppkjøp og allokering av vederlaget i forhold til tradisjonell norsk praksis. Men kravet i IFRS 3 om at samtlige eiendeler og forpliktelser, både materielle og immaterielle, som faktisk ble ervervet skal identifiseres og verddivurderes til virkelig verdi, står også i den norske regnskapsstandarden om konsernregnskap (som gjelder analogt ved virksomhetskjøp i form av innmat). Residualen skal oppføres som goodwill. Kravene i regnskapsstandardene er i utgangspunktet fullt ut sammenfallende med de prinsipper som gjelder for

den skattemessige behandlingen av kjøpesummen ved et virksomhetserverv. "Problemet" har vært at det i for liten grad har vært skilt ut immaterielle eiendeler fra goodwill regnskapsmessig, og derfor også skattemessig. Ved en tilfredsstillende regnskapsmessig fordeling vil det normalt være full likhet mellom den regnskapsmessige og skattemessige fordelingen.

For ytterligere informasjon, kontakt:

hanne.fritzsonn.kvarme@no.pwc.com
952 60 207

hanne.s.holen@no.pwc.com 952 60 577

Lov

Høyesteretts anvisninger i Scansales-dommen.

Immaterielle eiendeler er nærmere definert i Foreløpig Norsk Regnskaps-Standard og er omtalt i Lignings-ABC 2006 sidene 325-326. I Standarden punkt 2.1.1 heter det.

"Immaterielle eiendeler er ikke-pengeposter uten fysisk substans som foretaket benytter i tilvirkning eller salg av varer og tjenester, ved utleie til andre foretak, eller for administrative formål, og som:

- a) er identifiserbare, og
- b) kontrolleres av foretaket slik at de representerer fremtidige økonomiske fordeler som forventes å tilflyte foretaket.»

Standarden gjengir deretter eksempler på immaterielle eiendeler som kan falle inn under denne definisjon. Dette er blant annet varemerker, forretningsnavn, lisenser, patenter og franchise rettigheter.

I Standarden er kravene til identifiserbarhet og kontroll nærmere beskrevet:

«Identifiserbar

Definisjonen krever at en immateriell eiendel skal være identifiserbar slik at den kan skilles fra goodwill. Goodwill, i økonomisk forstand, er fremtidige økonomiske fordeler knyttet til immaterielle verdier eller samvirkningen mellom identifiserbare eiendeler og immaterielle verdier.

Immaterielle eiendeler som utvikles av foretaket eller erverves ved kjøp av virksomhet kan skilles fra goodwill dersom foretaket kan identifisere de fremtidige økonomiske fordelene som knytter seg til eiendelene.

En immateriell eiendel er utskillbar dersom foretaket kan selge, leie ut eller på annen måte overføre de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen. Dersom en immateriell verdi er utskillbar vil den alltid være identifiserbar. En immateriell eiendel kan imidlertid være identifiserbar selv om den ikke er utskillbar.

Kontroll

Fremtidige økonomiske fordeler knyttet til en immateriell eiendel kan være knyttet til både inntekter fra salg av produkter og tjenester, og reduserte kostnader.

Et foretak kontrollerer en eiendel dersom det kan sikre at de fremtidige økonomiske fordelene knyttet til eiendelen tilflyter foretaket og kan hindre at andre får tilgang til disse fordelene. Kontroll kan være sikret gjennom juridisk beskyttelse, men juridisk beskyttelse er ikke en nødvendig forutsetning for kontroll.

Kompetanse hos ansatte, kundeportefølje og markedsandel er eksempler på forhold som kan gi grunnlag for identifiserbare økonomiske fordeler. I fravær av juridisk beskyttelse, eksempelvis gjennom avtale, vil likevel foretaket normalt ikke ha tilstrekkelig kontroll over slike verdier til at de tilfredsstiller definisjonen av en immateriell eiendel. »



Masterutredning

Styringsmodeller for å regulere bruken av støttetjenester. Laboratorietjenester på sykehus som et eksempel.

Av Karoline Hoff og Andreas Lind Groh, NHH

Bruken av støttetjenester innen radiologi og laboratorium har vært økende ved flere sykehus i Norge de siste årene. Gjennom sin masterutredning ved Norges Handelshøyskole har Andreas Lind Groh og Karoline Hoff ønsket å belyse hvorvidt dette er en ønsket utvikling for å bedre behandlingstilbudet eller om det er en utvikling som beror på manglende styring av støtte- og brukeravdelingene.

Utgangspunktet for analysen har vært en studie gjennomført ved radiologisk og laboratorisk avdeling ved et stort universitetssykehus. Gjennom arbeidet har det framkommet at det eksisterer et overforbruk av laboratoriske tjenester. Både ledelsen ved sykehuset, støtteavdelingen selv og legene som rekvirerer tjenestene har gitt uttrykk for dette. Ved radiologisk avdeling er det ikke like åpenbart at det eksisterer et overforbruk.

I sykehus-Norge er budsjettet det grunnleggende styringssystem for å regulere og styre bruken av tjenestene som tilbys. Gjennom analysen kommer det fram at budsjettet ikke er tilstrekkelig for å styre bruken av støttetjenester. For det første vil budsjettet slik det benyttes i dag ikke vise det riktige kostnadsbildet og en kan vanskelig anslå stykkpris for den enkelte tjeneste uten at det gjøres dypere kostnadsanalyser. Uten en riktig kostnadsvurdering, som for eksempel ABC-analyse, vil det være svært vanskelig for beslutningstagerne å fastslå et optimalt forbruksnivå av støttetjenestene. Et problem i sykehuset er at overforbruk ikke fører til nevneverdige konsekvenser

for verken bruker- eller støtteavdelingen. Dette betyr at budsjettet begrenses til å ha en signaliserende effekt på den en ønsker å styre. Signaleffekten utvannes ved at budsjettdata ofte ikke kommuniseres videre fra avdelingsledernivå.

Laboratorium for klinisk biokjemi ved sykehuset innførte for et par år siden internfakturering av sine støttetjenester. Et internprisingssystem vil i teorien kunne løse noen av utfordringene som budsjettet ikke løste. Som grunnlag for internprisene legger en til grunn en kostnadsriktig prisingsmodell. Internprisene kan kommuniseres på rekvisisjonsskjemaene (for laboratorietjenester) slik at man kommuniserer kostnadene også til underordnede leger. Laboratoriet har imidlertid unnlatt å gjøre dette da de mener det er fare for at legene i for stor grad skal bli påvirket av økonomiske hensyn. Legene som har blitt intervjuet nevner imidlertid at økt prisbevissthet kunne bidratt til en riktigere bruk, men at det aldri ville gått på bekostning av medisinske hensyn.

De siste årene har forbruket av laboratorietjenester gått ned, og

laboratoriet og brukeravdelingene mener at internprisingssystemet har vært sterkeste bidragsyter til dette. Noe som svekker denne påstanden er det faktum at laboratoriet ved et annet helseforetak, har opplevd en økende bruk av laboratoriske tjenester etter at de innførte internprising. Det kan altså være andre forhold som er årsak til nedgangen i bruken av laboratorietjenester ved universitetssykehuset. Laboratoriet ved universitetssykehuset har imidlertid gitt uttrykk for at innføring av internprisingssystemet har gått smertefritt, og samtlige brukeravdelinger som er intervjuet har også et positivt inntrykk av systemet.

Masterutredningen har med bakgrunn i det ovennevnte konkludert med at et internprisingssystem har en positiv effekt i forhold til å sikre en riktig bruk av kliniske støttetjenester. Dersom det fortsatt eksisterer usikkerhet eller uenighet om hva som er riktig forbruk, bør en benytte andre bransjespesifikke styringselementer som konkrete insentivsystemer, kvoter, standarder og konkrete regler.

PwC har bistått med veiledning i utarbeidelsen av denne masteroppgaven. For ytterligere informasjon eller kopi av rapporten, kontakt:

erik.magnus.saether@no.pwc.com
952 60 538



Ledelse

Global CEO Survey

Færre ledere er optimistiske i forhold til videre vekst, viser PwCs ellefte årlige, globale lederundersøkelse. Tilgang på kvalifiserte medarbeidere og offentlig regulering er blant ledernes største bekymringer. Undersøkelsen baserer seg på intervjuer med 1150 ledere i 50 land.

Gratis nedlasting av pdf-versjon under Publikasjoner på www.pwc.no
Kontaktperson: Hilde M. Udnæs, hilde.merete.udnaes@no.pwc.com

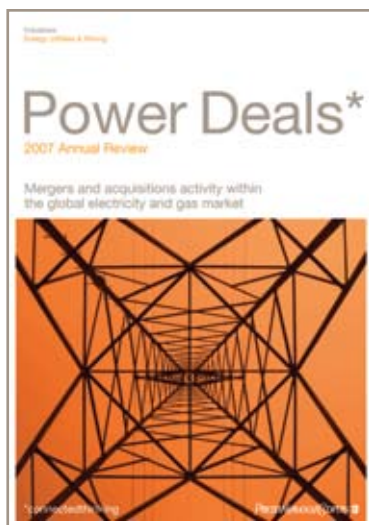


Corporate Governance

Din guide for ansvarlig eierstyring og selskapsledelse

Corporate governance, eller eierstyring og selskapsledelse, dreier seg om å etablere fornuftige retningslinjer som skal hjelpe eiere, styret og ledelsen til å forvalte selskapets ressurser på best mulig måte. Boken er en praktisk veiledning og verktøy innenfor eierstyring og selskapsledelse. Den inneholder en vedleggsdel bestående av praktiske hjelpemidler som forslag til ulike instruksverk, styreevalueringmodell mv.

Gratis nedlasting av pdf-versjon under Publikasjoner på www.pwc.no
Kontaktperson: Håvard Abrahamsen, haavard.abrahamsen@no.pwc.com



Energi

Power Deals 2007 Annual Review

2007 var nok et rekordår for fusjoner og oppkjøp i innen gass- og kraftmarkedet, til tross for virkningene av kredittkrisen. Den siste utgaven av PricewaterhouseCoopers årlige rapport om transaksjoner innen kraftsektoren viser en fortsatt en formidabel vekst.

Power Deals 2007 gir . en gjennomgang av driverne og sentrale tema for aktørene involvert i transaksjonene, basert på PwC's involvering som rådgiver.

Gratis nedlasting av pdf-versjon under Publikasjoner på www.pwc.no
Kontaktperson: Ståle Johansen, staale.johansen@no.pwc.com

KUNDEPOST

Returadresse:
PricewaterhouseCoopers
Postboks 748 Sentrum
0106 OSLO