

## UtskriftsvennligPDF

### Alle artikler i et dokument



#### Integrering av risikostyring og compliance

Skrevet av Jason Rowe og Torbjørn Undeland

**Selskaper møter et risikobilde som stadig blir mer komplekst med økende aktiviteter og kontroller knyttet til styring, risiko og compliance. En undersøkelse i 2005 viste at majoriteten av selskapene i undersøkelsen ikke hadde tilgang til pålitelig informasjon om operasjonelle og finansielle prestasjoner. Samtidig viser en tilsvarende undersøkelse fra 2007 at 47 prosent av respondentene svarte at deres selskap strevde med å oppnå ønsket informasjonskvalitet. Og at et stort flertall mente at de kunne både øke lønnsomheten og redusere kostnadene ved å ha tilgang på bedre informasjon. Så hvorfor gjør ikke flere virksomheter mer for å bedre informasjonskvaliteten, gitt at det er en åpenbar gevinst ved å gjøre det?**

#### Informasjonskvaliteten er dårlig

En konsekvens av et komplekst risikobilde er dårlig informasjonskvalitet. Vi opplever at selskaper strever med å fremskaffe relevant og innsiktsfull informasjon som kan brukes til strategisk planlegging, beslutningstaking samt identifisering og overvåking av risiko. En undersøkelse gjennomført av CFO Research Services og Deloitte i 2005 viste at majoriteten av selskapene i undersøkelsen ikke hadde tilgang til pålitelig informasjon om deres operasjonelle og finansielle prestasjoner. En undersøkelse gjennomført i 2007 blant ledere i finans- og IT-bedrifter kalt "Look Closer, Look Further" viste at kvaliteten på informasjonen ikke hadde beveget seg i positiv retning siden 2005: 47 prosent av respondentene svarte at deres selskap strevde med å oppnå ønsket informasjonskvalitet. 81 prosent mente at bedre informasjon ville øke lønnsomheten og 82 prosent mente de kunne redusere kostnader ved å ha bedre tilgang til informasjon. Det er derfor interessant å undersøke hvorfor ikke flere selskaper gjør mer for å bedre informasjonskvaliteten, siden de åpenbart ser både gevinsten ved å gjøre det - og risikoen ved ikke å gjøre det?

## Integrert virksomhetsstyring med risiko og compliance

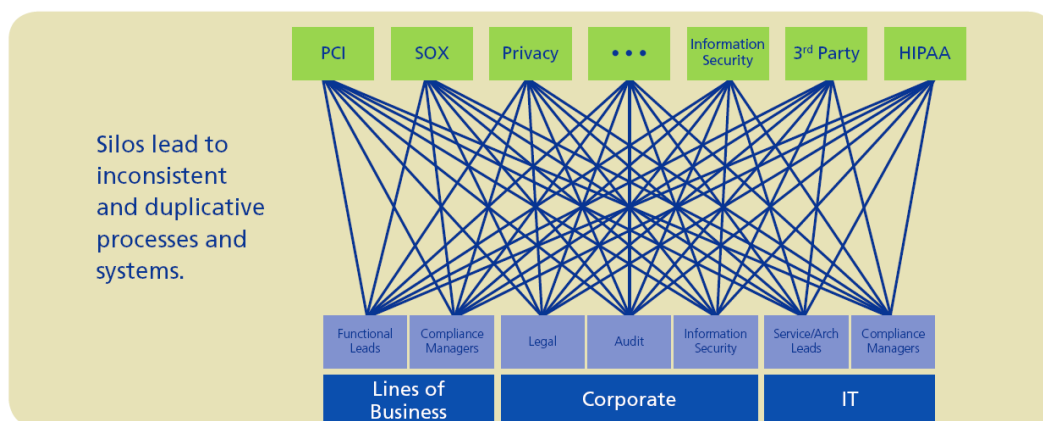


Mange virksomheter ønsker å bruke teknologi for å imøtekomme behovet for pålitelig informasjon. Problemet er at de fleste mangler IT-verktøy som effektivt kan omgjøre data til nyttig informasjon. I tillegg brukes eksisterende IT-verktøy på en lite effektiv måte.

Trender viser at selskaper blir stadig strengere vurdert ut i fra sin evne til å følge regelverk. God styring i forhold til regelverk innebærer at risikostyring og compliance må sees i sammenheng. Dermed skapes et behov for tettere integrasjon av disse styringselementene. Risikostyring må inkluderes i daglige beslutninger og inkluderes i virksomhetsstyring både på strategisk og operasjonelt nivå. Dette betyr at felles informasjon, prosesser, kontroller og systemer må integreres tettere.

### Rollen informasjonsteknologi spiller i virksomhetsstyring

Vi mener at en helhetlig virksomhetsstyringsmodell i stor grad avhenger av informasjonsteknologi. IT-løsningen bør utarbeides ut i fra en portefølje av applikasjoner. En slik systemstrategi krever derfor en felles plattform og at nye systemer integreres med kjernesystemene. En integrert virksomhetsplattform er nødvendig for å overkomme "silos".



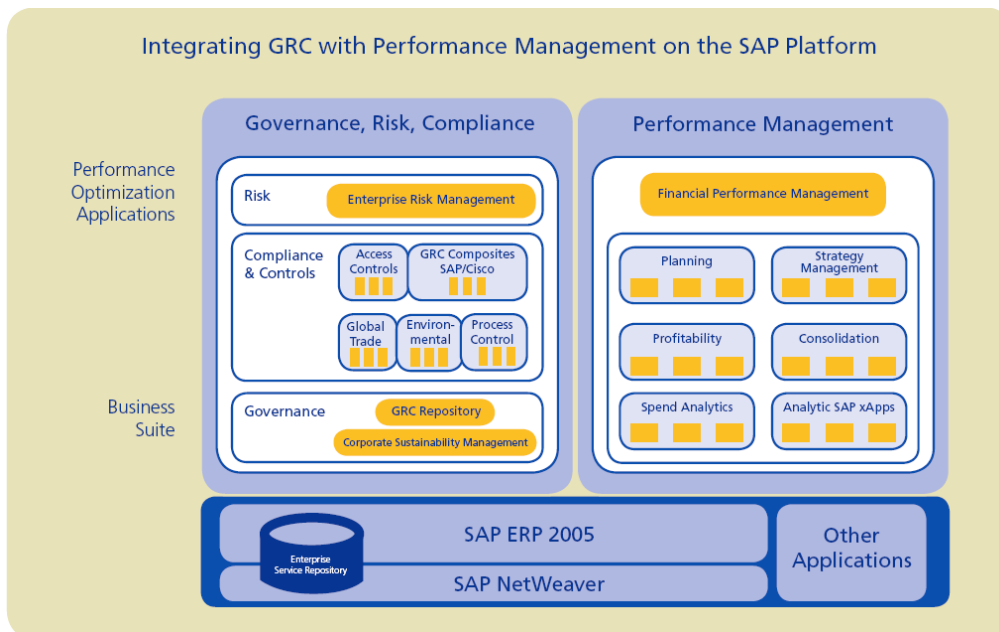
As published in the April - May - June 2008 issue of *SAP Insider* ([www.SAPinsideronline.com](http://www.SAPinsideronline.com))

### Integrert virksomhetsstyring med risiko og compliance: Første steget

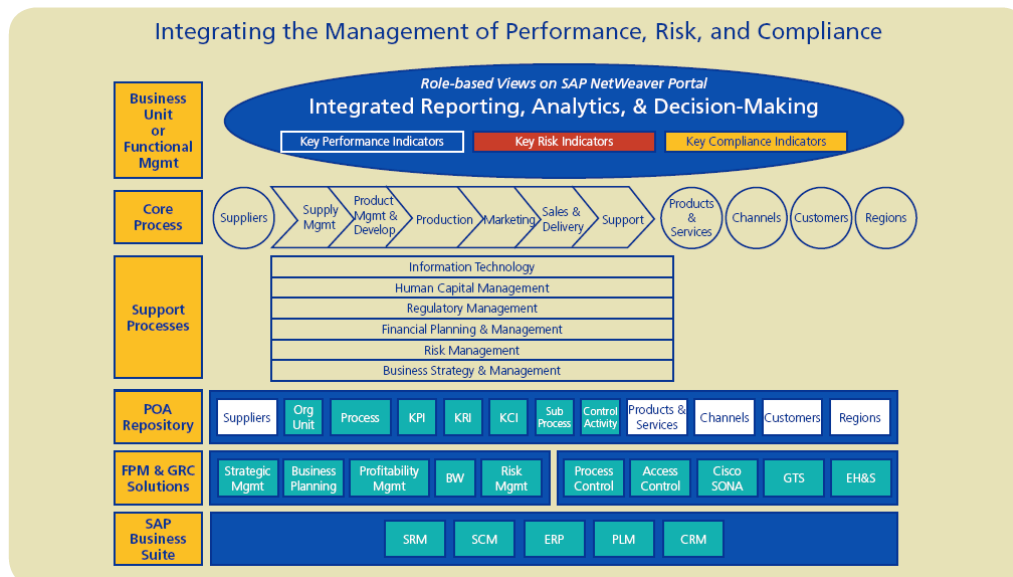
SAPs portefølje av applikasjoner for helhetlig virksomhetsstyring (Governance, Risk and Compliance – GRC) inkluderer SAP GRC Risk Management, SAP GRC Process Control, SAP GRC Access Control, SAP GRC

Global Trade Services samt SAP Environment, Health & Safety. Til sammen bidrar disse løsningene med å:

1. Identifisere, bestemme og styre virksomhetens risiko.
2. Styre compliance i samsvar med Sarbanes-Oxley (SOX), miljølover og OSHA, internasjonale handelsbestemmelser og IT sikkerhet.



Identifikasjon og styring av risiko krever en dyp forståelse av virksomhetens prosesser, aktiviteter og kontroller. Vi mener det kreves en ny metode for å møte det økende behovet for kostnadseffektiv compliance og en mer effektiv metode for å finne balansen mellom muligheter og risiko. Ved å knytte krav opp mot kontroller kan et konkret målbart rammeverk utvikles. Rammeverket kan benyttes til å kontinuerlig overvåke prosesser, aktiviteter og kontroller. På denne måten kan risikoindikatorer (key risk indicators, KRI-er) og compliance indikatorer (key compliance indicators, KCI-er) brukes på samme måte som prestasjons- indikatorer (key performance indicators, KPI-er). Disse indikatorene vil gi ledelsen et mer helhetlig bilde og et bedre beslutningsgrunnlag.



### Integrert GRC i virksomhetsstyring

SAP jobber kontinuerlig med å utvikle Financial Performance Management (FPM)-løsninger og leverer integrerte

løsninger for helhetlig virksomhetsstyring.

Helhetlig virksomhetsstyring (Governance, risk and compliance) muliggjør en større grad av integrasjon mellom de ulike støtteprosessene.

1. I "Business Strategy and Management"-prosessen skal utviklingen av strategiske og operasjonelle planer også inkludere identifikasjon og vurdering av risikoer på kort og lang sikt.
2. "Risk Management"-prosessen dekker det totale risikobilde for hele organisasjonen i tillegg til å se på risikoen til de ulike forretningsenhetene og forretningsområdene. De som utfører denne prosessen arbeider sammen med CFO for å utvikle risikoidikatorer (KRI-er) som er i samsvar med KPI-ene.
3. Prosessen "Financial Planning and Management" drives av CFO og overfører den strategiske forretningsplanen til årlige mål, inntekts mål og budsjettutvikling for det kommende året. Mer sofistikert teknologi gjør det mulig at planer og budsjetter kan bygges rundt virksomhetens prosesser. Planlegging og styring basert på virksomhetens prosesser kan gi et samlet rammeverk for å knytte sammen strategi, KPI-mål, budsjetterte ressurser, KRI-er og kontroller. Et prosessbasert rammeverkt overvåker ressursbruk, kostnader og andre indikatorer som gjør det enklere å gjennomføre aktivitetsbasert kostnadsstyring og lønnsomhetsanalyser.
4. "Regulatory Management"-prosessene har mange av de samme målene som "Risk Management"-prosessen, men i tillegg har de ansvar for å støtte og aggregere rutinerapporter knyttet til compliance. Hvilke regler som er knyttet til de ulike aktivitetene og kontrollene må kartlegges. I mange tilfeller er aktivitetene og de nødvendige kontrollene som kreves for å være i samsvar med for eksempel SOX, også effektiv forretningspraksis som kan ha en positiv effekt på selskapets KPI mål. De som er ansvarlige for styringsprosessen bør støtte CFO og forretningsenhetene med å utarbeide egnede KCI-er som er relevante for deres operasjonelle prosesser. Identifisering av KCI-er, KCI-mål og kostnaden ved å etterleve reglene, må innarbeides i planer og budsjetter på alle nivå i organisasjonen.

Vi tror at en organisasjon som innfører et planleggingsrammeverk som behandler virksomhetens prosesser som en viktig planleggsdimensjon vil oppnå bedre transparens og synlighet i aktiviteter som driver prestasjonen. Et prosessplanleggings- og styringsverktøy kan bruke indikatorene KPI, KRI og KCI for å knytte strategi og operasjon sammen. Å benytte slike indikatorer i kjerneprosesser kan integrere styring av prestasjoner, risiko og compliance gjennom hele virksomheten.

### **Deloitte og SAP**

Deloitte og SAP jobber sammen for å tilby tjenester og løsninger som kan integrere risikostyring og compliance i virksomhetsstyring. Vi samarbeider for å hjelpe selskaper med å skape og opprettholde verdiskaping gjennom integrert styring av prestasjon, risiko og compliance. Dette omfatter også å bistå selskaper i deres innsats med å innføre risiko planlegging, beslutningstaking og virksomhetsstyring i hele organisasjonen. Våre konsulenttjenester inkluderer strategi og virksomhetsstyring, risikostyring, skatt, finansiell rådgivning, endringsledelse og teknologisk integrasjon. Vi fokuserer også på en rekke bransjer som inkluderer forbrukerbransjen, teknologi-, media- og telekommunikasjon, helse, finansielle tjenester, energi samt forsvarssektoren.

## Risk Intelligence in a Downturn: Balancing Risk and Reward in Volatile Times

For liten tid til risikostyring? Med økende risiko fra alle kanter grunnet finanskrisen er det siste et selskap trenger en overarbeidet ansatt som skyver risikostyring til side på grunn av oppfattelsen om at det innebærer økte kostnader og unødvendig rutinearbeid. De fleste seniorledere erkjenner at finanskrisen i realiteten krever enda høyere fokus på risikostyring enn før. Lavere etterspørsel, begrenset tilgang til kreditt, ustabilitet i markeder for å nevne noen eksempler – alt dette kan bidra til en risikoeksponering hinsides det håndterbare dersom det ikke adresseres på en korrekt måte.

**Artikkelen består av en publikasjon. Vennligst klikk på "Les mer" i nyhetsbrevet for å gå til nedlasting.**

## Global Economic Outlook Q2 2009

Siden forrige utgave av Global Economic Outlook som ble publisert i januar, har vi sett en forverring av finanskrisen, som nå uten tvil er blitt global. Økonomisk aktivitet i USA, Europa og Japan har opplevd et drastisk fall. Fremvoksende økonomier i Øst Asia og Sentral Europa har sett dramatiske fall i økonomisk aktivitet, og til og med BRIC økonomiene (Brasil, Russland, India og Kina), som var ansett som relativt immune mot finanskrisen, opplever alvorlige problemer. Det er imidlertid indikasjoner på lys i enden av tunnelen, samtidig som utfordringene fortsatt står i kø.

**Artikkelen består av en brosjyre. Vennligst klikk på "Les mer" i nyhetsbrevet for å gå til nedlasting.**

## Arbeidsgivers rett til å permittere sine ansatte

Skrevet av Bjørn Ofstad

**Regjeringen har i forbindelse med finanskrisen effektivisert bruken av permitteringer ytterligere dersom arbeidsgiver må kutte kostnader. Arbeidsgiverperioden er nå kun 5 dager. Når kan det permitteres og når må arbeidsgiver gå veien om oppsigelse?**

### Innledning

Permitteringer benyttes ofte som alternativ til oppsigelse der en bedrift har midlertidig redusert oppdragsmengde. Permitteringer skiller seg fra oppsigelser ved at ansettelsesforholdet ikke opphører ved permittering, men arbeidsgivers lønnsplikt bortfaller mens den ansatte løses midlertidig fra plikten til å utføre arbeid. En permittering kan således være til stor hjelp for arbeidsgiver da lønnsplikten opphører for en begrenset periode samtidig som han ikke mister verdifullt personell.

Det er flere forhold som er viktig å hensynta for en virksomhet som vurderer permitteringer og fremstillingen nedenfor vil kun gi en generell oversikt.

### Når kan det permitteres?

Som den klare hovedregel har arbeidsgivere i Norge en ensidig adgang til å permittere sine ansatte. Det må

foreligge en saklig grunn for permitteringen - typisk ordremangel og det må være en midlertidig og forbigående situasjon. Dersom det ikke er en midlertidig situasjon for bedriften skal det benyttes oppsigelse.

### **Hvordan går man frem ved permittering?**

Når det gjelder fremgangsmåten for bruken av permittering kan det trekkes klare paralleller til bruken av oppsigelser i en nedbemanningssituasjon.

### **Drøfting med arbeidstakere**

Dersom virksomheten er bundet av tariffavtale vil arbeidsgiver normalt ha en plikt til å konferere med de tillitsvalgte.

Virksomheter som ikke er bundet av tariffavtale vil ikke ha en tilsvarende plikt, men det anbefales likevel. Det bør utarbeides protokoll fra møtet.

### **Plikt til å melde fra til offentlig myndighet**

Dersom minst 10 arbeidstakere blir permittert uten lønn eller får innskrenket sin arbeidstid til under 30 timer i mer enn 4 uker, skal arbeidsgiver skal tidligst mulig melde fra NAV i det distriktet virksomheten ligger.

Hvem skal arbeidsgiver permittere – og hvem skal han beholde?

Som ved oppsigelse, må utvelgelsen av hvilke arbeidstakere som skal permitteres basere seg på saklige kriterier. Merk at virksomheter som er bundet av tariffavtaler kan være underlagt egne retningslinjer.

### **Varsel om permittering**

Den ansattes skal varsles 14 dager i forkant av permitteringen. Fristen begynner å løpe fra arbeidstidens slutt den dagen varslet gis.

Varslet skal gis skriftlig til den enkelte arbeidstaker, og skal inneholde permitteringsens sannsynlige lengde og årsaken til permitteringen. Varselet bør også inneholde informasjon om arbeidsgivers lønnsplikt.

### **Arbeidsgivers lønnsplikt under permittering og arbeidstakers rett til andre ytelser under permittering**

Arbeidsgiver har plikt til å betale lønn i 5 arbeidsdager ved hel permittering og 15 dager ved mindre enn 40 % reduksjon. Permitteringsperioden er maksimum 52 uker.

Hvorvidt arbeidsgiver må dekke andre ytelser i løpet av permitteringsperioden, typisk fri avis og telefon må vurderes etter en konkret vurdering av arbeidskontrakten.

### **Konsekvenser av urettmessig permittering**

En urettmessig permittering, eksempelvis fravikelse av ansiennitetsrekkefølgen eller at driftsinnskrenkningene objektivt sett ikke kan anses som midlertidige, kan resultere i at den ansatte har krav på å bli gjeninnsatt i stillingen.

## Omvendt momsplikt i bygg- og anleggsbransjen?

Skrevet av Bjørn Petter Indahl og Kristian Vårheim

En arbeidsgruppe nedsatt av Skattedirektoratet fremla den 28. mars 2008 et forslag om å innføre en ordning med omvendt momsplikt i bygge- og anleggsbransjen. Etter dagens ordning er det den som leverer tjenester til andre som skal kreve opp merverdiavgift og deretter innbetale denne avgiften til staten. En ordning med omvendt avgiftsplikt innebærer at det ikke er leverandøren av tjenesten som skal kreve opp og betale merverdiavgift, det er kjøperen av tjenesten som selv skal beregne og betale merverdiavgiften inn til staten.

En innføring av et slikt system vil kunne medføre flere avgrensingsproblemer, økte administrative kostnader og større risiko for ansvar ved kontroller fra avgiftsmyndighetene.

### Hvilke salg omfattes av ordningen?

Det er kun fysiske *byggetjenester* som omfattes av den foreslåtte ordningen, det vil si alle fysiske tjenester som blir utført i forbindelse med utførelsen av et bygge- eller anleggsprosjekt. Dersom varer inngår i en bygge- eller anleggstjeneste vil også vareinnsatsen inngå i den samlede tjenesten.

Tjenester som byggerengjøring og utleie av arbeidskraft for utføring av bygge- og anleggstjenester vil også være omfattet.

Eksempler på tjenester som ikke omfattes av ordningen er selvstendige leveranser av arkitekttjenester, ingeniørtjenester, byggeledelse og lignende.

Det ventes at ordningen vil medføre betydelige avgrensingsproblemer i forhold til *hvilke* type tjenester som faller inn under ordningen.

### Hvilke aktører vil ordningen gjelde for?

Det er kun profesjonelle aktører innen bygg- og anleggsbransjen som vil falle inn under systemet. Omvendt avgiftsplikt vil komme til anvendelse i de tilfellene hvor en moms-registrert næringsdrivende kjøper en bygg- eller anleggstjeneste som han skal selge videre til en sluttbruker. Dette betyr at ordningen kommer til anvendelse i forholdet mellom underentreprenører og i forholdet mellom underentreprenør og den som har kontrakt med byggherren om levering av oppføringstjenester.

Det avgjørende blir hvorvidt kjøperen er registrert i avgiftsmanntallet, og om han skal selge tjenesten videre til andre.

Dette innebærer at ordningen skal anvendes i alle ledd frem til det siste omsetningsleddet - ikke i leddet mellom entreprenør og byggherre. I denne sammenheng anses eiendomsforvaltere og utleiere av fast eiendom som byggherrer.

### Hvem har ansvaret for korrekt avgiftsbehandling?

Dersom tjenestene som selges omfattes av ordningen med omvendt avgiftsplikt er det *kjøperen* som har ansvaret for korrekt avgiftsbehandling overfor staten. Dette innebærer for det første at kjøperen skal beregne og betale merverdiavgift av kjøpet.

Den avgiftspliktige kjøperen kan imidlertid trekke i fra den merverdiavgiften som han har beregnet ved kjøpet i

sitt avgiftsregnskap på lik linje med ordinær merverdiavgift påløpt ved andre kjøp.

Forslaget er uklart når det gjelder hvilken risiko kjøperen har dersom han unnlater å beregne merverdiavgifte ved sine kjøp. Slik vi ser det vil det neppe være mulig å bli ilagt strafferenter eller straffetillegg i form av tilleggsavgift. Det kan imidlertid ligge en risiko dersom forholdet ligger mer en tre år tilbake i tid når det avdekkes av myndighetene. Myndighetene vil i denne situasjonen kunne hevde at de har krav på den 25% merverdiavgiften som kjøperen unnlot å beregne ved sitt kjøp (pluss renter og tilleggsavgift). Retten til trekke i fra merverdiavgiften vil myndighetene kunne hevde er foreldet siden forholdet er over tre år gammelt.

At det er *kjøperen* som har ansvaret overfor avgiftsmyndighetene innebærer i tillegg at dersom selger fakturer med avgift i strid med reglene om omvendt avgiftsplikt blir dette et anliggende mellom selger og kjøper. En feilaktig fakturert merverdiavgift fra selger kan ikke kjøper fradragsføre i sitt avgiftsregnskap.

En fakturering med et påslag på uriktig moms med 25%, vil dermed kunne bli en endelig kostnad for kjøperen av tjenesten.

Selv om kjøperen allerede har betalt uriktig moms til selgeren av tjenesten har kjøperen en selvstendig plikt overfor avgiftsmyndighetene til å innbetale korrekt mva med 25% etter reglene om omvendt avgiftsplikt. Har selgeren feilaktig fakturert og innbetalt avgift til staten har selgeren en mulighet til å rette opp dette overfor kjøperen. Dersom selgeren korrigerer den uriktige merverdiavgiften overfor staten vil selgeren også kunne få tilbake den uriktige merverdiavgiften fra statskassen.

Dersom selgeren ikke er villig til rette opp forholdet er det *kjøperen* som sitter igjen med Svarte-Per. Han har betalt en uriktig 25% moms til selgeren av tjenesten som han *ikke* kan trekke i fra i sitt avgiftsregnskap. I tillegg må han innbetale riktig moms med 25%. Har kjøper allerede trukket i fra den uriktige momsen i sitt avgiftsregnskap vil han ved en eventuell kontroll fra avgiftsmyndighetene måtte betale tilbake den uriktige momsen til staten. I tillegg må han betale en strafferente på rundt 12%. I tillegg kan han risikere å bli ilagt et straffetillegg på rundt 20-40% (max 100%) av den utriktige momsen.

Risikoen for *selgeren* er at han tar feil av kjøperens avgiftsmessige status og unnlater å beregne moms av tjenester som han skulle ha beregnet merverdiavgift av. Dersom selgeren unnlater å kreve opp og innbetale moms som han skulle ha beregnet ved sitt salg så vil han ved en kontroll måtte betale et beløp på 25% moms av egen kasse. I tillegg vil det påløpe strafferente og straffetillegg.

### **Andre konsekvenser?**

Som vi har vært inne på vil ordningen innebære at det oppstår avgrensningsspørsmål i forhold til hvilke tjenester som omfattes og i forhold til hvilke omsetningsledd som rammes. Da kjøperen er ansvarlig for riktig avgiftsbehandling overfor staten, øker risikoen for kjøper. Ut over dette vil de berørte aktører innen bygg og anlegg få økte administrative kostnader knyttet til blant annet kostnader knyttet til utarbeiding og innhenting av dokumentasjon.

Det faktum at den merverdiavgiften som kjøper må beregne, kan trekkes i fra i kjøpers avgiftsregnskap i samme moms-termin som den beregnes, vil kunne gi likviditetsmessige fordeler både for kjøper og selger.

På oppdrag fra Finansdepartementet har Skattedirektoratet sendt forslaget ut på høring. Fristen for merknader til

## Første kvartalsrapportering nærmer seg – endringer i presentasjon og segmentinformasjon

Skrevet av Anne Randmæl Jones

**Obs! Illustrasjonene i denne artikkelen er tatt ut, men kan sees i den elektroniske versjonen av nyhetsbrevet.**

**Foretak som utarbeider regnskapet i henhold til IFRS vil i 2009 måtte forholde seg til en del nyheter i form av nye eller endrede standarder. For de som har krav om delårsrapportering vil disse endringene vise seg allerede ved avleggelsen av første kvartalsrapportering (evt. halvårsrapportering).**

De viktigste forskjellene vil for de fleste være implementeringen av IFRS 8 *Driftssegmenter*, for foretak som ikke har innført denne standarden tidlig, og endret IAS 1 *Presentasjon av finansregnskap*. Standarden for delårsrapportering, IAS 34, er omarbeidet som følge av disse endringene. Vi vil skissere de viktigste konsekvensene for det første delårsregnskapet i 2009.

### Presentasjon av regnskapet

I tillegg til en del (frivillige) endringer i benevnelser, krever revidert IAS 1 at oppstillingene i regnskapet presenteres på en ny måte. Vi oppfatter at de viktigste endringene er som følger:

*Endringer i egenkapital som følger av transaksjoner med eiere (f.eks. utbytte, emisjoner og gjenkjøp av aksjer), og den relaterte skatteeffekten, presenteres i en oppstilling over endringer i egenkapital. Endringer i egenkapital som ikke gjelder transaksjoner med eiere presenteres i "Statement of comprehensive income". "Statement of comprehensive income"\* vises enten som en egen oppstilling, eller i samme oppstilling som resultatregnskapet.*

Dette betyr i praksis at for foretak som tidligere har benyttet seg av muligheten til å presentere en oppstilling av innregnede inntekter og kostnader ("SoRIE") blir det ikke nødvendigvis noen endringer i resultatpresentasjonen. Disse foretakene må imidlertid nå presentere egenkapitaltransaksjoner med eierne i en egen oppstilling (tidligere opplyst om i note). Foretak som tidligere har valgt å presentere en oppstilling av de totale endringene i egenkapitalen, må dele denne slik at egenkapitaloppstillingen viser transaksjoner med eiere, mens andre egenkapitaltransaksjoner presenteres som en del av "Statement of comprehensive income". Vi oppfatter at det vil være mest nærliggende å presentere "total comprehensive income" på én linje i egenkapitaloppstillingen (se figur 3 i det elektroniske nyhetsbrevet) og ikke gjenta informasjonen som er gitt i "Statement of comprehensive income".

IAS 34 *Delårsrapportering* er endret til å inneholde tilsvarende benevnelser som IAS 1. Det er i delårsrapporteringen tillatt å presentere sammendratte oppstillinger som skal inneholde overskrifter og delsummer som ble benyttet i siste årsregnskap. De alternative oppstillingene kan illustreres med eksemplene i figur 1 til figur 3. (Figurene ligger kun i det elektroniske nyhetsbrevet). Vi oppfatter at disse eksemplene illustrerer et rimelig detaljnivå for "other comprehensive income" i delårsrapporteringen.

\* Det foreligger pt ingen offisiell oversettelse av "Statement of comprehensive income", derfor er de engelske benevnelsene benyttet. Vi har imidlertid sett at "oppstilling sum innregnede kostnader og inntekter" ("OSIKI") og "totalresultatregnskap" er blitt brukt.

Balansen ("Statement of financial position") på begynnelsen av den tidligst presenterte perioden, samt relatert noteinformasjon, skal iht endret IAS 1 inkluderes dersom det har vært endringer som påvirker tidligere perioder. Disse endringene omfatter retrospektiv endring av regnskapsprinsipp, retting av feil som påvirker tidligere perioder, eller re-klassifisering av poster i balansen.

Dette kravet gjelder dersom et fullstendig finansregnskap utarbeides. IAS 34 *Delårsrapportering* omfatter ikke de samme kravene ved presentasjon av sammendratte balanser. Ved første kvartalsrapportering i 2009 betyr dette i praksis at minimumskravet fortsatt er at kun balansen per 31.3.2009 og 31.12.2008 presenteres.

### **Segmentrapportering**

For foretak som tidligere har rapportert i henhold til IAS 14 *Segmentrapportering*, vil overgangen til ny standard vise seg i første kvartalsrapportering i 2009. IFRS 8 *Driftssegmenter* er obligatorisk for regnskapsperioder som begynner på eller etter 1.1.2009. Dette betyr at opplysningskravene i IAS 34 må oppfylles for delårsrapporteringen. Sammenlignbare tall for 2008 må også presenteres.

IFRS 8 baserer seg på den interne rapporteringen i foretaket. Effekten av å innføre denne standarden vil variere og avhenger av om det er stor forskjell mellom de tidligere segmentopplysningene iht IAS 14 og den interne ledelsesinformasjonen som rapporteres til beslutningstakerne i organisasjonen.

I delårsrapporteringen var kravet som fulgte av IAS 14 å presentere segmentinntekter og segmentresultat for det primære grunnlaget for segmentrapportering, enten virksomhetssegmenter eller geografiske segmenter. Med innføringer av IFRS 8 blir kravene i delårsrapporteringen noe mer omfattende og kan oppsummeres som følger:

- Inntekter fra eksterne kunder
- Inter-segment inntekter
- Måltall for segmentenes resultat
- Totale segmenteiendeler dersom det har vært en vesentlig endring fra siste årsregnskap
- En beskrivelse av endringer fra siste årsregnskap i basis for segmentering og måling av segmentenes resultat
- En avstemming av sum av resultatet for rapporterbare segmenter til enhetens resultat før skatt og avvirket virksomhet

### **Andre IFRS-endringer i 2009**

Det er flere andre endringer i IFRS med effekt for 2009 som ikke er kommentert her. Vi viser til vårt [IFRS nyhetsbrev](#) av 10. mars 2009 for en omtale av disse.

### **Konklusjon**

Endringene som følger av IFRS 8 og revidert IAS 1 medfører ingen forskjeller i den underliggende innregningen eller målingen av eiendeler eller gjeldsposter. De nye kravene påvirker kun presentasjonen og noteopplysningene i regnskapet. Disse endringene fordrer imidlertid at de relevante områdene gjennomgås og

at sammenligningstall for 2008 omarbeides. Vi viser til våre nyhetsbrev om ny **IAS 1** og **IFRS 8** for en grundigere beskrivelse av kravene.

Det er imidlertid endringer i andre standarder som kan medføre forskjeller i innregning og måling. Det er viktig å få en oversikt over disse områdene nå, slik at eventuelle effekter kan innarbeides i kvartalsrapporteringen. Vi minner om at endringer i regnskapsprinsipper og effekten av disse, skal opplyses om i delårsregnskapet.

Deloitte har utgitt en publikasjon som omhandler delårsrapportering. Denne er tilgjengelig elektronisk på **IAS Plus**. Ta kontakt med Anne Jones, [annejones@deloitte.no](mailto:annejones@deloitte.no), dersom du ønsker å få publikasjonen tilsendt.

## Valg av regnskapsspråk for eiendomsselskaper

Skrevet av Robert Rogne og Eivind Ungersness

Valg av regnskapsspråk kan medføre store forskjeller i regnskapsrapporteringen.

Det er viktig å være bevisst rundt valget, og i denne artikkelen tar vi for oss noen sentrale forskjeller som vedrører eiendomsbransjen.

**Artikkelen består av en publikasjon. Vennligst klikk på "Les mer" i nyhetsbrevet for å gå til nedlasting.**

## E-Governance: The Next Frontier

Styrer som ennå ikke har undersøkt mulighetene innen de nye teknologiene som former fremtidige eierstyrings- og selskapsledelsesprosesser bør ikke vente lenger; tiden er inne for å ta steget eller falle akterut. Deloitte holdt nylig en Dbriefs webcast vedrørende e-governance, som drøftet hvordan kommunikasjonsfrekvensen og informasjonsmengden rettet mot styret har økt betydelig siden Sarbanes-Oxley og øvrige utviklinger innen regelverket for internkontroll og eierstyring og selskapsledelse. Et økende antall virksomheter har allerede implementert styreportaler for å forenkle informasjonsflyten og -volum til og blant styremedlemmer.

**Artikkelen består av en publikasjon. Vennligst klikk på "Les mer" i nyhetsbrevet for å gå til nedlasting.**

## Forskuddsfakturering av tjenester

Skrevet av Jan-Terje Kaaby

**Ikrafttredelse av bokføringsloven og –forskriften, med samtidige endringer i merverdiavgiftsloven, har fra 2006 gitt nye utfordringer knyttet til periodisering av merverdiavgift. I denne artikkelen vil vi se nærmere på konkrete utfordringer knyttet til periodisering av merverdiavgift ved forskuddsfakturering av tjenester.**

### Adgang til forskuddsfakturering av tjenester

Først kan det slås fast at adgangen til forskuddsfakturering av ikke avgiftspliktige varer og tjenester ikke er

begrenset i lov eller forskrift. Det viktige i slike tilfeller er korrekt regnskaps- og skattemessig periodisering.

Når det gjelder avgiftspliktige varer og tjenester er forskuddsfakturering etter hovedregelen ikke tillatt. Dette følger av **merverdiavgiftsloven § 44 første ledd**:

- "Salgsdokument som omhandler avgiftspliktige varer og tjenester kan ikke utstedes før ved levering med mindre annet bestemmes av departementet".

Det finnes ingen generelle unntak som tillater forskuddsfakturering av avgiftspliktige varer. Utstedelse av salgsdokumenter for avgiftspliktige varer må altså skje etter levering.

For tjenester reguleres muligheten for forskuddsfakturering i **bokføringsforskriften § 5-2-7 første og annet punktum**:

- "Salgsdokumentasjon for persontransport, servering, abonnementer, leier, avgifter og lignende kan utstedes før levering har funnet sted, begrenset til en periode på ett år. Salgsdokumentet skal så vidt mulig utstedes innenfor det kalenderår levering finner sted".

For mer veiledning knyttet til hvilke tjenester som kan forskuddsfaktureres henvises det til god bokførings-skikk **GBS 13 Forskuddsfakturering**.

Både for varer og tjenester er det åpnet for at Skattedirektoratet i særlige tilfeller kan gi dispensasjon til å utstedes salgsdokument inklusive merverdiavgift før den avgiftspliktige varen eller tjenesten er levert.

#### **Hovedregel for periodisering av merverdiavgift**

**Merverdiavgiftsloven § 32 første ledd** bestemmer som hovedregel at beløpene i omsetningsoppgaven skal medtas i den termin de er bokført i regnskapssystemet etter bestemmelsene i bokføringsloven eller i medhold av loven. Bokføringslovutvalget mente med dette at fakturadato avgjør når avgift skal innberettes, og det er slik bestemmelsen forstås. Det er også fakturadatoen som skal bokføres ved kjøp og salg av varer og tjenester.

Oppsummert er det altså slik at både selger og kjøper skal periodisere merverdiavgiften til omsetningsoppgaven for den termin fakturadatoen tilhører.

#### **Periodisering av merverdiavgift på forskuddsfakturerte tjenester**

Forskuddsfakturering for de tjenester som er nevnt i **bokføringsforskriften § 5-2-7 første punktum** kan som nevnt skje for inntil ett år av gangen. Dersom det ikke er praktisk mulig å fakturere innenfor leveringsåret, vil faktureringen også kunne skje i et annet regnskapsår enn leveransen.

Også ved forskuddsfakturering skal merverdiavgiften periodiseres basert på fakturadatoen. Selger må derfor i mange tilfeller innberette, og kanskje også innbetale, den utgående merverdiavgiften før tjenesten leveres – kanskje opp mot et år før levering. For kjøper betyr dette ofte at inngående merverdiavgift skal innberettes før tjenesten mottas.

#### **Hva så med for eksempel**

- næringsdrivende kjøpere av forskuddsfakturerte tjenester som endrer sin virksomhet i året, eller
- frivillig registrerte utleiende av fast eiendom som i løpet av året har leietakere med forskjellig avgiftsmessig status?

Skattedirektoratet har i en uttalelse av 25. februar 2009 kommet til at fradrag for inngående merverdiavgift

vurderes og bokføres på fakturatidspunktet, slik dette er drøftet over.

Skattedirektoratet legger videre til grunn at leveringstidspunktet, det vil si det tidspunkt kunden mottar varen eller får en tjeneste utført, normalt vil være styrende for om det foreligger fradragsrett for inngående avgift. På dette tidspunkt blir anskaffelsen tatt i bruk i virksomheten, og det foreligger fradragsrett dersom varen eller tjenesten er til bruk i virksomhet innenfor merverdiavgiftsområdet.

Dersom det skjer endringer i forutsetningen for vurderingen som ble gjennomført på fakturatidspunktet, må kjøperen korrigere inngående merverdiavgift. Skattedirektoratet legger til grunn at helt ubetydelige endringer ikke medfører plikt til å korrigere avgiftsberegningen.

Avgiftsmessige korrigeringer må etter Skattedirektoratets oppfatning dokumenteres og bokføres som andre regnskapsmessige disposisjoner etter bokføringsforskriften § 5-12, herunder inntektsmessige virkninger av slike korrigeringer. Korrigeringene skal vises i bokføringsspesifikasjonen, kontospesifikasjonen og merverdiavgiftsspesifikasjonen.

Korreksjoner på grunn av slike senere endringer i satsen for MVA-fradag tas med på den ordinære omsetningsoppgaven for inneværende termin. Den opprinnelige omsetningsoppgaven var ikke feil da den ble sendt, og dette tilsier at ordinær oppgave benyttes for den termin hvor korreksjonen bokføres.

### **Regnskapsmessig effekt av forskuddsfakturering**

Det er i en del tilfeller vanlig å forskuddsfakturere i året før tjenesten leveres. Et eksempel på dette kan være forskuddsfakturering i desember av husleie for første kvartal neste år. I slike tilfeller vil det på faktureringsstidspunktet måtte bokføres kundefordringer, utgående merverdiavgift og forpliktelser (ikke opptjent inntekt). Føringerne vil ikke ha noen effekt på årsresultatet eller egenkapitalen i faktureringsåret, men vil øke totalbalansen. Egenkapitalandelen vil dermed reduseres. I leveringsåret resultatføres inntekten, og egenkapitaleffekten inntreffer.

---

[Home](#) | [Security](#) | [Legal](#) | [Privacy](#)

Karenslyst allé 20  
Pb 347 Skøyen  
0213 Oslo  
Norge

© 2009 Deloitte AS

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu, a Swiss Verein, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity. Please see [www.deloitte.com/no/omoss](http://www.deloitte.com/no/omoss) for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu and its member firms.

 [Deloitte RSS feeds](#)

