

20. Felleskontrollerte ordninger

20.1 Innledning

Et selskap kan drive økonomisk virksomhet sammen med en eller flere tredjeparter som er delaktige i beslutningsprosessene knyttet til disse aktivitetene. IFRS-standarden IFRS 11 kommer til anvendelse når ordninger innebærer at det er etablert felles kontroll mellom to eller flere involverte parter.

En felleskontrollert ordning er en ordning som har følgende egenskaper:

- Partene er bundet av kontrakt, og
- Kontrakten gir to eller flere av partene felles kontroll over ordningen

Standarden skiller felleskontrollerte ordninger i to grupper:

- Felleskontrollert driftsordning
- Felleskontrollert virksomhet

Partene i en felleskontrollert driftsordning har rettigheter til eiendelene og ansvar for forpliktelsene, mens partene i en felleskontrollert virksomhet har rett til nettoeiendeler i ordningen.

Et selskap må benytte skjønn i vurderingen av om en felleskontrollert ordning skal klassifiseres som felleskontrollert driftsordning eller felleskontrollert virksomhet.

De viktigste temaene som blir gjennomgått i denne artikkelen, er begrepet felles kontroll, klassifikasjon av felleskontrollerte ordninger, og regnskapsføring av felleskontrollerte driftsordninger. Regnskapsføring av felleskontrollerte virksomheter er dekket i artikkelen om IAS 28.

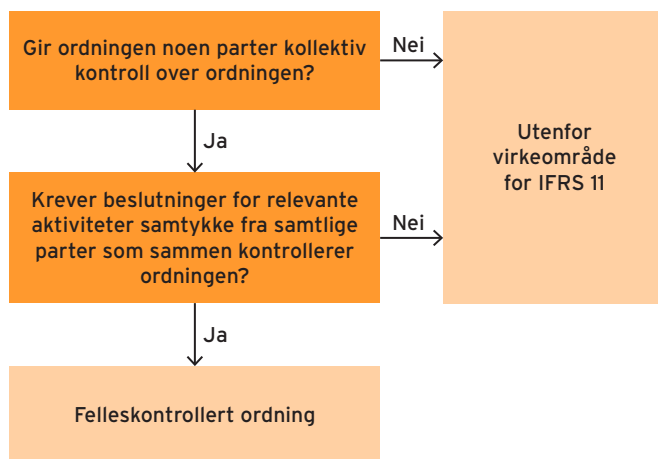
20.2 Virkeområde og definisjoner

IFRS 11 skal anvendes av alle foretak som er part i en felleskontrollert ordning (IFRS 11.3).

Grensedragningen mellom ulike typer kontroll og innflytelse er sentralt i standardene som omhandler investeringer i datterselskaper, felleskontrollerte ordninger og tilknyttede selskaper: IFRS 10, IFRS 11 og IAS 28. De generelle definisjonene av de ulike typene kontroll og innflytelse og tilhørende begreper, er omtalt i den innledende artikkelen om disse tre standardene. De mest sentrale definisjonene for hver standard er ytterligere utdypet i de påfølgende artiklene for hver standard. I denne artikkelen er begrepene *felles kontroll* og *felleskontrollerte ordninger*, *felleskontrollerte driftsordninger* og *felleskontrollerte virksomheter* utdypet.

20.3 Felles kontroll

Felles kontroll er et avgjørende element i vurderingen av om en felleskontrollert ordning eksisterer. Felles kontroll innebærer at partene har inngått en avtale som kontraktfester samarbeidet og som krever enstemmighet i beslutninger om relevante aktiviteter.



Figur 20.1 Beslutningsdiagram for virkeområdet til IFRS 11 (basert på IFRS 11.B10).

Kontraktfestet samarbeid kan avtales på flere måter. Den mest åpenbare er det som fremgår av skriftlig avtale mellom to eller flere parter. Selv om en sjelden ser det i praksis, vil imidlertid også en gyldig muntlig avtale være tilstrekkelig for å konkludere på at det foreligger et kontraktfestet samarbeid. Videre kan det avtalte forholdet være inntatt i stiftelsesdokumenter, vedtekter eller gjennom

den juridiske formen på den felleskontrollerte ordningen. Det er sentralt å forstå betingelsene i avtalen når en skal ta stilling til om det foreligger felles kontroll.

En kontraktmessig avtale vil normalt omfatte flere av forholdene i figur 20.2.



Figur 20.2 Eksempler på avtaleinnhold.

20.3.1 Kontrollvurdering

Første steg ved vurdering av om felles kontroll foreligger er å avgjøre om én av investorene kontrollerer ordningen. Det vil derfor være nærliggende vurdere kontrollspørsmålet ved å benytte modellen i IFRS 10 (se egen artikkel). Hvis en av partene er eksponert for eller har rett til variabel avkastning fra ordningen, og har mulighet til å påvirke avkastningen gjennom bruk av makt, vil denne investoren ha kontroll over ordningen og felles kontroll vil følgelig ikke foreligge. Derfor vil det ved kontrollvurderingen være viktig å vurdere følgende faktorer:

- Formålet og utformingen av ordningen
- Hva de relevante aktivitetene er, og hvordan beslutninger om disse fattes
- Om det eksisterer rettigheter som for øyeblikket gir en investor mulighet til å styre relevante aktiviteter
- Om en investor er eksponert for eller har rett til variabel avkastning fra involveringen i ordningen

- Om en investor har mulighet til å til å benytte sin makt for å påvirke avkastningen fra ordningen

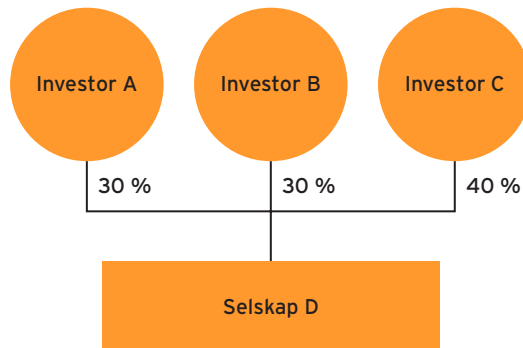
20.3.2 Beskyttelsesrettigheter

Beskyttelsesrettigheter er rettigheter som er utformet for å beskytte interessene til de som innehar disse rettighetene, uten at det gir dem makt over selskapet. Det å ha beskyttelsesrettigheter gir derfor ikke innehaver av disse rettighetene kontroll over selskapet og det kan således heller ikke være til hinder for at andre kan kontrollere selskapet.

Ved vurderingen av hvorvidt to eller flere investorer har felles kontroll over en ordning, må det derfor vurderes om rettighetene som enkelte av partene besitter, er:

- Beskyttelsesrettigheter: I så fall kan det tenkes at andre investorer kontrollerer ordningen i fellesskap, og disse kan ha felles kontroll, eller
- Substansielle: I slike tilfeller kan rettighetene hindre at de andre investorene har felles kontroll, og muligens gi innehaveren av rettighetene kontroll over selskapet

Teorieksempel 20.1: Beskyttelsesrettigheter og felles kontroll



Investor A, B og C inngår en avtale om å utøve virksomhet i Selskap D. I følge avtalen må investorene A og B være enige i alle beslutninger om relevante aktiviteter i Selskap D. Det er imidlertid ikke krav om at Investor C er enig i disse beslutningene. Investor C har derimot vetorett for beslutninger som gjelder utstedelse av gjelds- eller egenkapitalinstrumenter.

Investor Cs vetorett ved utstedelse av gjelds- eller egenkapitalinstrumenter anses å være en beskyttelsesrettighet som følge av at rettigheten har som formål å beskytte Investor C uten at den gir Investor C grunnlag for styre de aktivitetene i Selskap D som i størst grad påvirker avkastningen fra selskapet.

Investor A og Investor B anses å ha felles kontroll over Selskap D. Dette som følge av at partene i fellesskap kan styre virksomheten i Selskap D og at det kreves enstemmighet mellom A og B for beslutninger knyttet til alle relevante aktiviteter. C er investor i den felleskontrollerte ordningen, men har ikke felles kontroll over ordningen (det vil si selskap D).

Beskyttelsesrettigheter er også omtalt i artikkelen om IFRS 10.

20.3.3 Potensielle stemmeretter

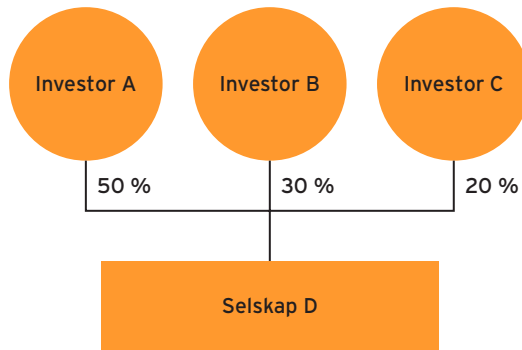
Vanlige eksempler på potensielle stemmeretter er opsjoner, forwardkontrakter og konvertible obligasjoner. Karakteristika ved disse instrumentene er at en utøvelse av instrumentene vil endre maktforholdet i selskapet gjennom endring av stemmeretter.

IFRS 11 omtaler ikke direkte potensielle stemmeretter. Men siden felles kontroll krever at partene i fellesskap har kontroll, og IFRS 10 drøfter hvordan potensielle stemmeretter påvirker kontrollvurderingen, må partene etter vårt syn i en felleskontrollert ordning vurdere kravene i IFRS 10 om potensielle stemmeretter. Da er det viktig å forstå hensikten med og utformingen av de potensielle stemmerettene. Se artikkelen om IFRS 10 for ytterligere omtale av dette.

20.3.4 Krav om enstemmighet

Selv om det er fastslått at alle investorene, eller en gruppe av investorer, i fellesskap kontrollerer ordningen, foreligger felles kontroll bare når beslutninger om de relevante aktivitetene krever enstemmighet blant de partene som i fellesskap har kontroll over ordningen (IFRS 11.9). Det er derfor ikke nødvendig at alle parter som deltar i ordningen har felles kontroll. Det sentrale er at de investorene som i fellesskap kontrollerer ordningen må være enige.

I en felleskontrollert ordning er det ingen enkeltstående part som kontrollerer ordningen alene. En investor med felles kontroll over en felleskontrollert ordning kan hindre at noen av de andre investorene, eller en gruppe av investorer, kontrollerer ordningen (IFRS 11.10). Kravet til enstemmighet betyr at enhver investor med felles kontroll over den felleskontrollerte ordningen, kan forhindre at de andre investorene, eller en gruppe av investorer, treffer ensidige beslutninger om de relevante aktivitetene uten samtykke fra vedkommende. Dersom kravet om enstemmighet bare gjelder beslutninger som gir en part beskyttelsesrettigheter og ikke beslutninger om de relevante aktivitetene i en ordning, er vedkommende investor ikke en investor med felles kontroll over ordningen (IFRS 11.B9).

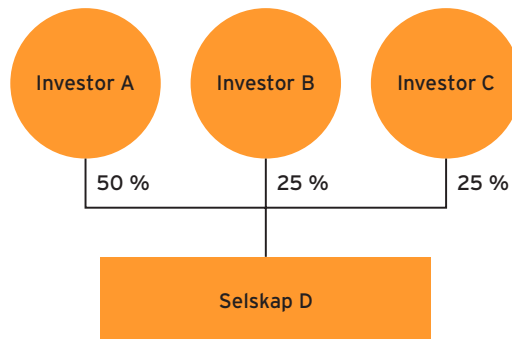
Teorieksempel 20.2: Krav til stemmerett

Avtalen mellom A, B og C angir at minst 75 % av stemmerettene kreves for å treffe en beslutning om de relevante aktivitetene i ordningen.

Selv om Investor A kan blokkere enhver beslutning, kontrollerer ikke A ordningen fordi en beslutning ikke kan fattes uten at Investor B er enig.

Kravet om at minst 75 % av stemmerettene kreves for å treffe beslutninger om de relevante aktivitetene innebærer at A og B må være enige ettersom dette er den eneste kombinasjonen av stemmeretter som oppfyller kravet. A og B har dermed felles kontroll over Selskap D fordi beslutninger om de relevante aktivitetene til ordningen ikke kan treffes uten at både A og B er enige.

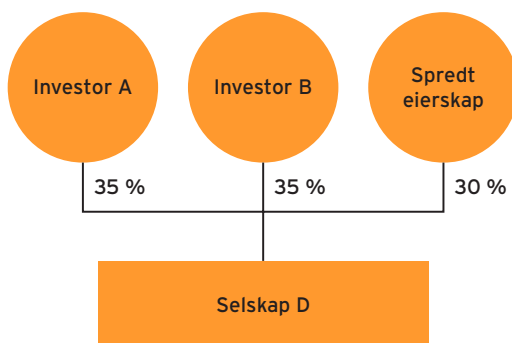
Kilde: IFRS 11.B8 Eksempel 1.

Teorieksempel 20.3: Ulike grupperinger kan oppnå kontroll

Avtalen mellom A, B og C spesifiserer at minst 75 % av stemmerettene kreves for å treffe beslutning om de relevante aktivitetene i Selskap D.

Selv om Investor A kan blokkere enhver beslutning, kontrollerer ikke Investor A Selskap D fordi A er avhengig av at enten Investor B eller Investor C er enig i beslutningen. I dette eksemplet kontrollerer A, B og C ordningen i fellesskap. Det er imidlertid flere enn én kombinasjon av investorer som kan oppnå 75 % av stemmerettene (dvs. enten A og B eller A og C). Dette er imidlertid ikke en felleskontrollert ordning så lenge avtalen ikke spesifiserer hvilken kombinasjon av partene som kreves for å oppnå enstemmighet ved beslutninger om de relevante aktivitetene i ordningen.

Kilde: IFRS 11.B8 Eksempel 2.

Teorieksempel 20.4: Felles kontroll ved spredt eierskap

Beslutninger om de relevante aktivitetene i Selskap D kan fattes av et flertall av stemmerettene (mer enn 50 %).

Investor A og B har bare felles kontroll over ordningen dersom avtalen spesifiserer at beslutninger om de relevante aktivitetene i Selskap D krever at både Investor A og B er enige.

Kilde: IFRS 11.B8 Eksempel 3

Praksiseksempel 20.1 Krav om enstemmighet
1.3 Critical judgments in applying accounting policies
Classifications of joint arrangements

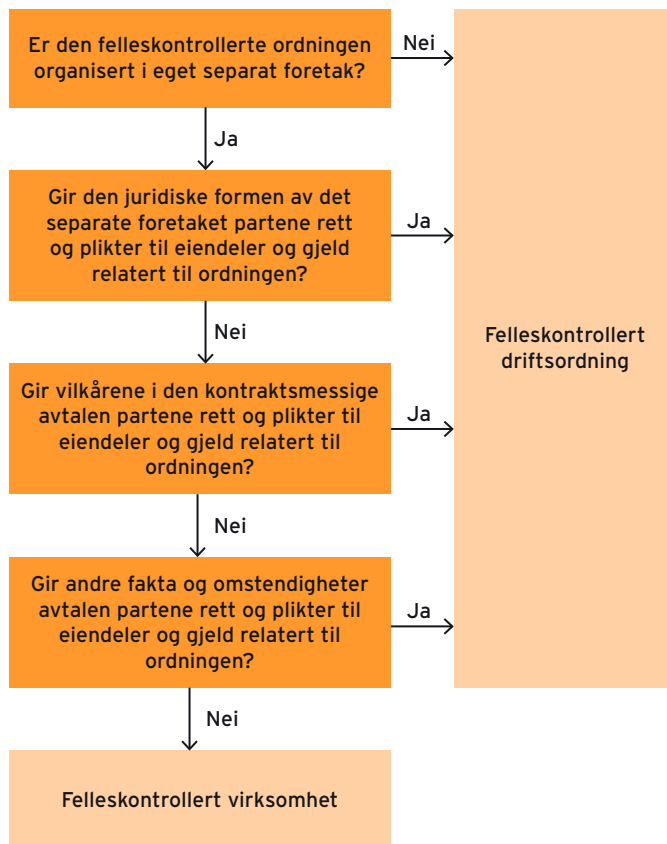
Management has used judgment in relation to the classification of Yara Freeport LLC DBA Texas Ammonia and classified it as a joint operation. The unit constructed an ammonia plant in the IJS which opened in April 2018. The company is owned 68 percent by Yara but controlled jointly with the other owner. The company has been classified as a joint operation because the partners have equal number of board representatives and because relevant activities that significantly affect the return on the investment requires approval of representatives from both partners. The same judgment has been made for the 50 percent owned Yara Pilbara Nitrates and the 49 percent owned Tringen, also on the basis of required consensus when making relevant decisions. See note 4.4 Joint operations for further details on joint operations.

Kilde: Yara ASA - Integrert årsrapport 2022, utdrag fra note 1.2.

20.4 Klassifisering av felleskontrollerte ordninger: felleskontrollert driftsordning eller felleskontrollert virksomhet

IFRS 11 krever at et selskap (investor) tar stilling til hvilken type felleskontrollert ordning selskapet er involvert i. Standarden skiller mellom felleskontrollert virksomhet og felleskontrollert driftsordning. Klassifiseringen som felleskontrollert virksomhet eller felleskontrollert driftsordning styres av hvilke rettigheter og forpliktelser de involverte partene har i ordningen. I en felleskontrollert driftsordning har investorene med felles kontroll rett til eiendeler og gjeld i ordningen, mens i en felleskontrollert virksomhet har investorene rett til nettoeiendeler i ordningen.

Figur 20.3 viser et beslutningsdiagram som kan være til hjelp i klassifisering av felleskontrollerte ordninger. I det følgende vil vi kommentere hvert av punktene i beslutningsdiagrammet.



Figur 20.3 Beslutningsdiagram for type felleskontrollert ordning.

20.4.1 Separat foretak

I følge IFRS 11 Vedlegg A er et «*separat foretak*» en identifiserbar finansiell struktur, herunder én eller flere separate juridiske enheter som er juridisk anerkjente, uansett om disse selskapene er egne rettssubjekter. Bruken av begrepet «separat foretak» i IFRS 11 kan avvike noe fra det som normalt forstås med begrepet, og en rekke ulike ordninger kan trolig bli ansett som «separat foretak» etter IFRS 11. Det gjelder blant annet partnerskap, syndikater, stiftelser mv. Et «separat foretak» kan også i visse tilfeller bestå av én enkelt kontrakt.

Eksempler på mulige separate selskap:

- Aksjeselskaper (AS)
- Ansvarlige selskaper (ANS)
- Indre selskaper (IS)

Det fremgår av definisjonen over at det ikke er krav om at det «separate foretaket» er et eget rettssubjekt.

Dersom den felleskontrollerte ordningen *er* organisert i et eget separat foretak, kan ordningen være en felleskontrollert virksomhet eller en felleskontrollert driftsordning. For å ta stilling til klassifiseringen må en vurdere juridisk form (kapittel 20.4.2), rettigheter og forpliktelser etter kontrakten (kapittel 20.4.3) og dersom det er relevant, andre forhold (kapittel 20.4.4).

Dersom den felleskontrollerte ordningen *ikke* er organisert i et eget separat selskap, skal ordningen alltid klassifiseres som en felleskontrollert driftsordning.

20.4.2 Juridisk form

Etter at man har fastslått at den felleskontrollerte ordningen er organisert i et separat foretak, må man analysere den juridiske formen for å ta stilling til om den gir partene rett til nettoeiendelene i ordningen, eller rettigheter og forpliktelser til selskapets eiendeler og gjeld.

I noen felleskontrollerte ordninger organisert i separate foretak som er egne rettssubjekter, har partene kun rettigheter til nettoeiendelene i ordningen, slik at forpliktelsen overfor ordningen er begrenset til kapitalinnskuddet. Dette vil for eksempel være tilfellet for norske aksjeselskaper. Partnerskap (for eksempel ANS, DA og IS) kan være strukturert på forskjellige måter. I noen partnerskap, for eksempel ansvarlig selskap (ANS), har alle partene ubegrenset ansvar for forpliktelsene, noe som kan være en indikasjon på felleskontrollert driftsordning. Andre partnerskap er strukturert slik at ansvaret er begrenset til kapitalinnskuddet, noe som kan være en indikasjon på felleskontrollert virksomhet.

20.4.3 Rettigheter og forpliktelser som følger av avtalen

I mange tilfeller vil de rettigheter og forpliktelser som følger av den felleskontrollerte ordningens juridiske struktur fremgå av avtalen om felles kontroll. I andre tilfeller kan avtalen oppheve rettigheter og forpliktelser eller gi partene andre rettigheter og forpliktelser enn det som følger direkte av ordningens juridiske form. Det er som nevnt ikke et krav i IFRS 11 at avtalen mellom partene skal være skriftlig, så om en muntlig avtale er gyldig i den aktuelle jurisdiksjonen, må man legge til grunn både det som er avtalt skriftlig og muntlig mellom partene. Imidlertid er det sjelden at sentrale forhold knyttet til fordeling av rettigheter og forpliktelser kun følger av muntlig avtale mellom partene. Tabell 20.1 viser eksempler på kontraktsvilkår som er vanlige for felleskontrollerte driftsordninger og felleskontrollerte virksomheter.

Tabell 20.1 Eksempler på kontraktsvilkår som er vanlige for henholdsvis felleskontrollerte driftsordninger og felleskontrollerte virksomheter. Listen er ikke uttømmende. Kilde: IFRS 11.B27.

	Felleskontrollert driftsordning	Felleskontrollert virksomhet
Rettigheter og forpliktelser som følger av den kontraktssesige avtalen	Vilkårene i avtalen gir partene i den felleskontrollerte ordningen rettigheter til eiendelene og ansvar for forpliktelsene som er knyttet til ordningen.	Vilkårene i avtalen gir partene i den felleskontrollerte ordningen rettigheter til nettoeiendelene i ordningen. Det vil si at det er det separate selskapet og ikke partene som har rettigheter til eiendelene og ansvar for forpliktelsene i ordningen.
Rettigheter til eiendeler	Det følger av avtalen mellom partene at de deler alle interesser i eiendelene relatert til den felleskontrollerte ordningen med en spesifikk andel. Interessene som deles kan for eksempel være bruksrettigheter eller juridisk eierskap. Andelen kan for eksempel være basert på eierskap eller den aktivitet som utføres.	Det følger av avtalen at eiendeler innskutt i eller anskaffet av den felleskontrollerte ordningen er ordningens eiendeler, og ikke partenes. Partene har ingen direkte rettigheter knyttet til de enkelte eiendeler i ordningen.
Ansvar for forpliktelser	Det følger av avtalen mellom partene at de deler alle forpliktelser, gjeld, kostnader, og utgifter relatert til den felleskontrollerte ordningen med en spesifikk andel. Andelen kan for eksempel være basert på eierskap eller den aktivitet som utføres. Det følger av avtalen at partene i den felleskontrollerte ordningen står ansvarlig ovenfor eventuelle krav fra tredjeparter.	Det følger av avtalen at det er den felleskontrollerte ordningen som står ansvarlig for forpliktelser og gjeld i ordningen. Det følger av avtalen at partenes ansvar i den felleskontrollerte ordningen er begrenset til de foretatte investeringer og eventuelt deres ansvar for å skyte inn mer kapital, herunder ikke-innbetalt kapital. Det følger av avtalen at kreditorer til den felleskontrollerte ordningen ikke har rett til å søke regress hos noen av partene for eventuelle forpliktelser eller gjeld.

	Felleskontrollert driftsordning	Felleskontrollert virksomhet
Inntekter, kostnader og resultat	Avtalen fastsetter at inntekter og kostnader skal fordeles basert på hvordan de ulike partene presterer i den felleskontrollerte ordningen. For eksempel kan avtalen fastsette at inntekter og kostnader skal fordeles basert på hvor mye kapasitet hver av partene benytter av et produksjonsanlegg som drives i fellesskap, fordelingen kan således også være forskjellig fra den enkelte parts eierinteresse i ordningen. I andre tilfeller kan resultatene eksempelvis fordeles basert på partenes eierinteresser. En slik fordeling basert på eierinteresser vil ikke forhindre at ordningen klassifiseres som felleskontrollert driftsordning, så lenge partene har rettigheter til eiendelene og ansvar for forpliktelsene i ordningen.	Avtalen fastsetter hver parts andel i resultatet av ordningens aktiviteter.

20.4.4 Andre relevante forhold

Hvis den felleskontrollerte ordningen for eksempel er satt opp for å produsere gitte produkter, og partene er de eneste kjøperne av det som produseres, er dette en indikasjon på at ordningen er en felleskontrollert driftsordning (IFRS 11.B31). Dette gjelder selv om ordningens juridiske struktur og avtalen i seg selv indikerer klassifisering som felleskontrollert virksomhet. Tabell 20.2 lister også andre eksempler som kan være nyttige å vurdere for å avgjøre om en felleskontrollert ordning skal klassifiseres som en felleskontrollert driftsordning eller en felleskontrollert virksomhet.

Tabell 20.2 Andre relevante forhold som kan være nyttige i vurderingen av om en felleskontrollert ordning er en felleskontrollert driftsordning eller en felleskontrollert virksomhet.

	Felleskontrollert driftsordning	Felleskontrollert virksomhet
Restriksjoner på salg	Restriksjoner på salg til tredjepart	Ingen restriksjoner på hvem ordningen kan selge sine produkter til
Krav om kjøp av produsert enheter	Partene (enkeltvis eller samlet), må kjøpe tilnærmet 100 % av de produserte enhetene	Ingen krav om kjøp, tredjepart kan kjøpe det som er produsert
Kilde for inngående kontantstrøm som er nødvendig for å gjøre opp forpliktelser	Partene i den felleskontrollerte ordningen	Tredjepart, via deres kjøp av produkter eller tjenester
Forventede resultater	Strukturert slik at inntektene skal dekke kostnader. Det vil si forventning om nullresultat	Strukturert for å generere overskudd
Transaksjoner på armlengdes avstand	Representerer salgsprisen fra den felleskontrollerte ordningen ikke markedspris (f.eks. ved kost pluss-modell), er dette en indikasjon på en felleskontrollert driftsordning	Markedsmessige vilkår

Praksiseksempel 20.2 Omtale av prinsipper for klassifisering av felleskontrollerte ordninger

Felleskontrollerte driftsordninger og lignende ordninger, felleskontrollert virksomhet og tilknyttede foretak

Felleskontrollerte ordninger er en kontraktmessig avtale der Equinor og én eller flere andre parter igangsetter en aktivitet underlagt felles kontroll, det vil si når beslutninger om relevante aktiviteter krever enstemmighet mellom partene som deler kontrollen. Slike felleskontrollerte ordninger klassifiseres enten som felleskontrollerte driftsordninger eller felleskontrollert virksomhet. I vurderingen av klassifiseringen vurderer Equinor særlig karakteristika ved produktene og markedene til ordningen, og om substansen i avtalene medfører at partene har rettigheter til det alt vesentlige av ordningens brutto eiendeler og forpliktelser, eller om partene har rettigheter til ordningens netto eiendeler. Equinor innregner sin andel av eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader i felleskontrollerte driftsordninger i samsvar med prinsippene som gjelder for slike eiendeler, forpliktelser, inntekter og kostnader.

Kilde: Equinor ASA, Integret Årsrapport 2022. Utdrag fra note 15.

Praksiseksempel 20.3 Omtale av vesentlige vurderinger i regnskapsføringen av ordninger under felles kontroll

Vesentlige vurderinger i regnskapsføringen av ordninger under felles kontroll og tilknyttede selskaper

Hydro har flere felles ordninger og aktiviteter med andre foretak. Når vi vurderer om slike ordninger er under felles kontroll legger vi vekt på det juridiske rammeverket og avtalegrunnlaget for ordningen eller aktiviteten i sammenheng med hvilke beslutninger som vesentlig påvirker avkastning av virksomheten som drives. Ordninger som eies på 50/50 basis og/eller der alle vesentlige beslutninger krever enstemmighet blant eierne utgjør hoveddelen av våre felles ordninger.

De fleste av våre felles ordninger er felles produksjonsanlegg som produserer metall eller andre produkter til Hydros verdikjede. Hydro vurderer om felleskontrollerte ordninger er felleskontrollert drift hvor Hydro har direkte nytte av eiendelene og direkte eller indirekte ansvar for forpliktelsene, eller felleskontrollert virksomhet hvor vi har en interesse i nettoeiendelene. Ved denne vurderingen legger vi vekt på juridisk form og kontraktsbestemte rammer for samarbeidet. Hydro har både samarbeidsordninger som er vurdert å være felleskontrollert virksomhet, og samarbeidsordninger som er vurdert å være felleskontrollert drift.

Kilde: Hydro ASA. Årsberetning og årsregnskap 2022, utdrag fra note 3.1

20.4.5 Løpende vurdering av klassifisering

Ved endring i relevante forhold og omstendigheter følger det av IFRS 11.13 at vurderingen av om felles kontroll foreligger må gjennomføres på nytt, og av IFRS 11.19 at det må gjøre en vurdering av om klassifiseringen av den felleskontrollerte ord-

ningen er endret. Dette kan for eksempel være aktuelt i situasjoner hvor det er endring i hvordan de relevante aktivitetene styres, endring i juridisk form, endring i avtalene om hvilke rettigheter investorene har til eiendelene og forpliktelsene i ordningen, eller endring i restriksjoner på salg til tredjeparter fra den felleskontrollerte ordningen.

20.5 Regnskapsmessig behandling av felleskontrollerte virksomheter

Andeler i felleskontrollerte virksomheter skal regnskapsføres i samsvar med egenkapitalmetoden etter IAS 28. Innholdet i egenkapitalmetoden, herunder aktuelle unntak fra bruk av egenkapitalmetoden, er nærmere beskrevet i artikkelen om investeringer i tilknyttede selskap og felleskontrollert virksomhet.

20.6 Regnskapsmessig behandling av felleskontrollerte driftsordninger

For felleskontrollerte driftsordninger innregner partene sine:

- Eiendeler, inkludert sin andel av eiendeler fra den felleskontrollerte driftsordningen
- Gjeld, inkludert sin andel av fellesforpliktelser
- Inntekter, inkludert sin andel av salget av produksjonen fra den felleskontrollerte driftsordningen
- Kostnader, inkludert sin andel av kostnader som pådras den felleskontrollerte driftsordningen

Et selskaps rettigheter og forpliktelser til eiendeler, gjeld, inntekter og kostnader knyttet til en felleskontrollert driftsordning som angitt i avtalen, kan avvike fra bruttometoden som gjaldt før IFRS 11 trådte i kraft.

Teorieksempel 20.5: Forskjell mellom regnskapsføring etter IFRS 11 og bruttometoden

Investor A og B etablerer en felleskontrollert driftsordning gjennom et separat selskap (Selskap C) hvor A og B eier 50 % hver. Investor A og B har forholdsmessige interesser i eiendeler og forpliktelser hos Selskap C, med unntak av at Investor A har rettigheter til 100 % av bygning 1 samtidig som Investor A må dekke hele gjelden til Selskap C.

Balanse for Selskap C			
Eiendeler		Egenkapital og gjeld	
Kontanter	20	Egenkapital	70
Bygning 1	120	Pensjon	50
Bygning 2	100	Gjeld	120
Sum	240	Sum	240

Selskap A: IFRS 11			
Eiendeler		Egenkapital og gjeld	
Kontanter	10	Egenkapital	35
Bygning 1 *)	120	Pensjon	25
Bygning 2	50	Gjeld *)	120
Sum	180	Sum	180

*) Tar inn 100 % av bygning 1 og tilhørende gjeld.

Selskap A: Bruttometoden			
Eiendeler		Egenkapital og gjeld	
Kontanter	10	Egenkapital	35
Bygning 1 **)	60	Pensjon	25
Bygning 2	50	Gjeld **)	60
Sum	120	Sum	120

***) Tar inn 50 % av bygning 1 og tilhørende gjeld.

20.6.1 Kjøp av andeler i felleskontrollert driftsordning som utgjør en virksomhet

En investor som investerer i en felleskontrollert driftsordning hvor den underliggende aktiviteten *utgjør en virksomhet* slik begrepet virksomhet er definert i IFRS 3, skal innregne sin andel av driftsordningen etter prinsippene i IFRS 3 og andre standarder som ikke er i konflikt med IFRS 11 (IFRS 11.21A). Dette innebærer blant annet at investor ved kjøpet må:

- Måle identifiserbare eiendeler og forpliktelser til virkelig verdi (med mindre det foreligger unntak fra dette i IFRS 3 eller andre standarder)
- Kostnadsføre oppkjøpsrelaterte utgifter i den perioden disse utgiftene påløper. Dette gjelder ikke utgifter til utstedelse av gjelds- eller egenkapitalinstrumenter som regnskapsføres i tråd med kravene i IAS 32 og IFRS 9
- Innregne utsatt skattefordel og utsatt skatteforpliktelse som oppstår ved førstegangsinnregning av eiendeler eller forpliktelser, unntatt utsatt skatteforpliktelse som oppstår ved førstegangsinnregning av goodwill

- Innregne som goodwill forskjellen mellom vederlaget og nettobeløpet av identifiserbare eiendeler og forpliktelser
- Nedskrivningsteste goodwill for hver kontantgenererende enhet som har fått allokert goodwill når det er indikasjon på verdifall etter IAS 36, og minimum én gang pr år

Disse kravene gjelder både ved førstegangsinvestering i driftsordningen og ved kjøp av ytterligere eierandel i en felleskontrollert driftsordning (når investor beholder felles kontroll) som utgjør en virksomhet. Ved kjøp av ytterligere eierandeler i en felleskontrollert driftsordning som utgjør en virksomhet og det ytterligere kjøpet medfører at investor fortsatt har felles kontroll, skal tidligere eierandel ikke skal måles på nytt (IFRS 11.33C).

20.7 Noteopplysninger om felleskontrollerte ordninger

IFRS 11 inneholder ingen noteopplysningskrav. Alle krav til tilleggsopplysninger om investeringer i datterselskaper, felleskontrollerte ordninger, tilknyttede selskap og konsoliderte og ikke-konsoliderte strukturerte selskaper følger av noteopplysningsstandarden IFRS 12. Se artikkelen «IFRS 10, IFRS 11, IFRS 12 og IAS 28 – en innledning» som omtaler kravene til tilleggsopplysninger.